

BGer 2C_766/2014 vom 31. August 2015

Bundesgericht, 2015-08-31, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_2C_766_2014

FR: TF 2C_766/2014 du 31 août 2015

IT: TF 2C_766/2014 del 31 agosto 2015

Erwägungen

E. 1

La Cour de justice a rendu un seul arrêt valant pour l'ICC, d'une part, et pour l'IFD, d'autre part, ce qui est admissible, dès lors que les questions juridiques à trancher sont réglées de la même façon pour ces deux catégories d'impôts (ATF 135 II 260 consid. 1.3.1 p. 262). La recourante a formé un recours qui contient les mêmes griefs et les mêmes conclusions pour ces deux catégories, ce qui est conforme à la jurisprudence (cf. ATF 135 II 260 consid. 1.3.3 p. 264). Par souci d'unification par rapport à d'autres cantons dans lesquels deux arrêts sont rendus, la Cour de céans a ouvert deux dossiers, l'un concernant l'ICC (2C_766/2014) et l'autre l'IFD (2C_767/2014). Comme l'état de fait est identique et que les questions juridiques se recoupent, les deux causes seront néanmoins jointes et il sera statué dans un seul arrêt (art. 71 LTF et 24 PCF [RS 273]).

E. 2

La décision attaquée est finale (art. 90 LTF), car le renvoi prononcé par le Tribunal administratif et confirmé par la Cour de justice dans l'arrêt attaqué ne laisse aucune marge de manoeuvre à l'Administration cantonale (ATF 138 I 143 consid. 1.2 p. 148; arrêt 2C_585/2014 du 13 février 2015 consid. 2.3.1), et a été rendue en dernière instance cantonale par un tribunal supérieur (art. 86 al. 1 let. d et al. 2 LTF), dans une cause de droit public (art. 82 let. a LTF) qui ne tombe sous le coup d'aucune des exceptions prévues à l'art. 83 LTF . La voie du recours en matière de droit public est donc ouverte (cf. également l'art. 146 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 [LIFD; RS 642.11] et l'art. 73 al. 1 de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes [LHID; RS 642.14] pour ce qui concerne l'ICC). Au surplus, le recours a été déposé en temps utile compte tenu des fêtes (cf. art. 100 al. 1 et 46 al. 1 let. b LTF) et dans les formes requises (art. 42 LTF) par la destinataire de la décision entreprise, qui a un intérêt digne de protection à son annulation ou à sa modification et qui a de ce fait qualité pour recourir (cf. art. 89 al. 1 LTF). Il convient donc d'entrer en matière.

E. 3

Saisi d'un recours en matière de droit public, le Tribunal fédéral contrôle librement le respect du droit fédéral (cf. art. 95 let. a et 106 al. 1 LTF), alors qu'il n'examine la violation de droits fondamentaux que si ce grief a été invoqué et motivé par le recourant, conformément au principe d'allégation (cf. art. 106 al. 2 LTF). L'acte de recours doit alors, sous peine d'irrecevabilité, contenir un exposé succinct des droits et principes constitutionnels violés et préciser de manière claire et détaillée en quoi consiste la violation (cf. ATF 139 I 229 consid. 2.2 p. 232 et les références citées; 136 II 304 consid. 2.5 p. 314).

E. 4.1

L'examen du Tribunal fédéral se fonde sur les faits constatés par l'autorité précédente (cf. art. 105 al. 1 LTF), à moins que ces faits n'aient été établis de façon manifestement inexacte ou en violation du droit au sens de l' art. 95 LTF (cf. art. 105 al. 2 LTF). Par ailleurs, aucun fait nouveau ni preuve nouvelle ne peut être présenté devant le Tribunal de céans à moins de résulter de la décision de l'autorité précédente (art. 99 al. 1 LTF).

E. 4.2

Au vu de ces principes, il ne sera pas tenu compte, en tant qu'ils ne ressortent pas de l'arrêt attaqué, des éléments de fait nouveaux que la recourante présente de manière appellatoire dans son mémoire.

II. Droit applicable

E. 5

Le présent recours a trait à l'imposition du bénéfice réalisé par la recourante pour la période fiscale 2003. Était alors applicable le droit comptable du 18 décembre 1936 (ci-après : CO 1936), en particulier l'art. 960 CO 1936. Le Titre trente-deuxième révisé du Code des obligations, intitulé " De la comptabilité commerciale et de la présentation des comptes ", du 23 décembre 2011, est entré en vigueur le 1er janvier 2013 (RO 2012 6679; ci-après: CO 2011) et n'entre partant pas en ligne de compte en l'espèce.

Au plan fiscal, sont applicables la LIFD au niveau fédéral et, au niveau cantonal, la loi genevoise sur l'imposition des personnes morales du 23 septembre 1994 (LIPM; RSGE D 3 15).

III. Impôt fédéral direct

E. 6

Le litige concerne le traitement fiscal, au niveau de l'impôt sur le bénéfice, de la perte de conversion comptabilisée par la recourante pour la période fiscale 2003. Celle-ci soutient que cette perte est déductible, contrairement à ce qu'a retenu la Cour de justice, qui s'est principalement fondée sur l' ATF 136 II 88 précité.

E. 6.1

Cet arrêt de principe peut être résumé comme suit:

Selon l'art. 960 al. 1 CO 1936, les articles de l'inventaire, du compte d'exploitation et du bilan sont exprimés en monnaie suisse. Cette disposition implique, pour une société qui a choisi de tenir ses comptes dans une monnaie étrangère en cours d'exercice (monnaie fonctionnelle), l'obligation d'opérer une conversion de ses états financiers en monnaie nationale (monnaie de présentation) en fin d'exercice (ATF 136 II 88 consid. 4.1 p. 94).

Constatant le silence du droit comptable suisse quant à la manière d'opérer cette conversion, le Tribunal fédéral a retenu qu'il convenait de s'inspirer sur ce point des normes internationales IFRS, selon lesquelles les actifs et passifs doivent être convertis au cours de clôture, les produits et charges aux dates des transactions, les écarts de change en résultant devant être comptabilisés en tant que composantes distinctes des capitaux propres sans être enregistrés au compte de résultat (ATF 136 II 88 consid. 4.3 à 4.5 p. 94 ss). Le droit comptable s'opposant ainsi à ce que les écarts de conversion soient enregistrés au compte de pertes et profits, le Tribunal fédéral a en conséquence écarté les griefs de violation du principe de l'autorité du bilan commercial (ou de déterminance) et des art. 57-58 LIFD , que

faisait valoir la société recourante pour obtenir la déduction de la perte de conversion qu'elle invoquait (consid. 5.1 p. 97), ainsi que les reproches de violation des principes de prudence (consid. 5.3 p. 98 s.) et d'imparité (consid. 5.4 p. 99). Il a également constaté que le fait de ne pas prendre en compte les écarts de conversion dans la détermination du bénéfice imposable ne créait pas d'inégalité dans l'imposition (art. 8 Cst.) par rapport au traitement fiscal des opérations de change, car, contrairement à ces dernières - qui se rapportaient à des transactions commerciales donnant lieu à des gains et des pertes effectifs -, les écarts de conversion ne provenaient que de la transposition des états financiers de la monnaie fonctionnelle à la monnaie de présentation et ne traduisaient donc ni appauvrissement (en cas de perte) ni enrichissement (en cas de gain) d'une société. Le refus de prendre en considération les écarts de conversion ne constituait dès lors pas non plus une violation du principe d'imposition selon la capacité contributive consacré à l' art. 127 al. 2 Cst. (consid. 5.2 p. 97 s. et 5.5 p. 99).

E. 6.2

Cette jurisprudence a été appliquée depuis lors (cf. arrêt 2C_509/2013 du 8 juin 2014 consid. 2.2.4).

E. 7

La recourante formule en premier lieu un grief relatif à la monnaie dans laquelle s'estime le bénéfice imposable d'une société qui tient ses comptes en monnaie fonctionnelle. Dans une argumentation parfois peu claire, elle soutient en substance que seuls les comptes établis en francs suisses sont déterminants pour fixer le bénéfice imposable d'une société et qu'en conséquence, tant les écarts de change que les écarts de conversion doivent être comptabilisés dans le compte de résultat, que ce soit en application des normes IFRS ou du droit comptable suisse. L'affirmation de l'arrêt attaqué, selon laquelle la capacité contributive d'une société tenant ses comptes en monnaie fonctionnelle étrangère s'évalue en monnaie fonctionnelle, aboutirait à une violation des art. 57-58 LIFD et du principe de détermination, ainsi qu'à une violation des principes d'égalité de traitement (8 Cst.) et d'interdiction de l'arbitraire (art. 9 Cst.).

E. 7.1

Dans l'arrêt attaqué (cf. p. 24), la Cour de justice affirme en effet que la capacité contributive d'une société tenant ses comptes en monnaie fonctionnelle s'évalue dans cette monnaie. Il y a lieu de commencer par déterminer si cette affirmation doit être confirmée.

E. 7.2

Comme rappelé ci-dessus, l'art. 960 al. 1 CO 1936 exige que les comptes soient présentés en francs suisses. Cette disposition est impérative (Markus R. Neuhaus/Jörg Blättler, in Basler Kommentar, OR II, 4e éd. 2012, n° 4 ad art. 960 OR). Par ailleurs, de jurisprudence constante, il ressort des art. 57 et 58 LIFD que le droit fiscal renvoie au droit comptable pour déterminer le bénéfice net imposable et 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 (principe de l'autorité du bilan commercial ou de détermination; cf. notamment ATF 137 II 353 consid. 6.2 p. 359 s.; 136 II 88 consid. 3.1 p. 92; 132 I 175 consid. 2.2 p. 177 s.; 119 Ib 111 consid. 2c p. 115). Il découle de ce principe et de l'art. 960 al. 1 CO 1936 que ce sont bien les comptes en francs suisses qui sont déterminants en droit fiscal pour évaluer la capacité contributive d'une société imposable en Suisse, même si celle-ci tient sa

comptabilité courante en monnaie fonctionnelle. L'affirmation contraire de la Cour de justice semble en réalité procéder d'une lecture erronée de l' ATF 136 II 88 , qu'effectuent du reste également certains auteurs qui critiquent cet arrêt (Marie-Hélène Revaz/Cédric Bignens, Traitement comptable des écarts de conversion. Commentaire de l'arrêt du Tribunal fédéral du 1er octobre 2009, in EC 2010 p. 423; René Buchmann/Fabian Duss/Lukas Handschin, Rechnungslegung in Fremdwährung. Probleme und Lösungsansätze aus buchhalterischer, handelsrechtlicher und steuerlicher Sicht, in EC 2013 p. 832). En effet, le Tribunal fédéral n'a pas retenu, dans cet arrêt, que les écarts de conversion n'étaient pas déductibles parce qu'ils n'apparaissaient pas dans les comptes en monnaie fonctionnelle, mais parce qu'ils ne constituaient que des écritures purement comptables découlant du passage de la monnaie fonctionnelle à la monnaie de présentation, qu'ils ne traduisaient ni enrichissement ni appauvrissement de la société et qu'ils n'influençaient dès lors pas sa capacité contributive (cf. ATF 136 II 88 consid. 5.2 p. 97 et 5.5 p. 99).

E. 7.3

L'arrêt attaqué ne peut dès lors pas être confirmé en tant qu'il affirme que la capacité contributive d'une société évoluant en monnaie fonctionnelle s'apprécie en monnaie fonctionnelle et il viole le principe de l'autorité du bilan commercial sur ce point. Il n'y a en conséquence pas lieu d'examiner si cette conception erronée crée au surplus, comme le soutient la recourante, une inégalité de traitement (art. 8 Cst.) ou est constitutive d'arbitraire (art. 9 Cst.).

E. 7.4

Lorsqu'elle soutient que les pertes de conversion apparaissent au compte de résultat tant en application des normes IFRS que du droit comptable suisse, la recourante en déduit qu'elles sont déductibles en application du principe de l'autorité du bilan commercial. Elle demande ainsi implicitement un changement de la jurisprudence établie dans l' ATF 136 II 88 .

Un changement de jurisprudence ne se justifie, en principe, que lorsque la nouvelle solution procède d'une meilleure compréhension de la ratio legis, repose sur des circonstances de fait modifiées ou répond à l'évolution des conceptions juridiques; sinon, la pratique en cours doit être maintenue. Un changement doit par conséquent reposer sur des motifs sérieux et objectifs qui, dans l'intérêt de la sécurité du droit, doivent être d'autant plus importants que la pratique considérée comme erronée, ou désormais inadaptée aux circonstances, est ancienne (ATF 139 V 307 consid. 6.1 p. 313; 138 III 270 consid. 2.2.2 p. 273; 138 III 359 consid. 6.1 p. 361; 136 III 6 consid. 3 p. 8).

E. 8

Avant de traiter ce point, il y a lieu de relever ce qui suit au sujet de l' ATF 136 II 88 .

E. 8.1

En premier lieu, la doctrine s'est largement exprimée sur cet arrêt.

E. 8.1.1

Plusieurs auteurs l'ont critiqué. Ils lui reprochent principalement d'avoir pris en considération des normes internationales éloignées des principes du Code des obligations au détriment des règles différentes prévues dans le Manuel Suisse d'Audit (MSA) et d'avoir omis que ces normes IFRS ne sont contraignantes, dans l'Union européenne, que depuis

2005 et pour les bilans consolidés de sociétés cotées. Ils lui font également grief d'avoir résolu une question de droit privé sans avoir consulté la Cour civile compétente en la matière, comme l'aurait exigé l' art. 23 al. 2 LTF , d'avoir procédé à une entorse injustifiée au principe d'autorité du bilan commercial, d'avoir traité différemment les écarts de conversion par rapport aux gains et pertes de change en violation du principe d'égalité de traitement, de n'avoir pas respecté le principe d'imposition selon la capacité contributive et de s'être écarté sans motifs d'une ancienne jurisprudence (cf. Revaz/Bignens, in op. cit. p. 419 ss; Christoph Rechsteiner/Nicolas Scholl, Steuerliche Behandlung von Umrechnungsdifferenzen bei funktionaler Währung, in RF 65/2010 pp. 421 ss; Stefan Oesterheld/Harold Grüninger, Steuerrechtliche Entwicklungen (insbesondere im Jahr 2009), in RSDA 2010 p. 48 ss; Marco Duss/Fabian Duss, Währungsdifferenzen aus Umrechnung bei Buchführung in Fremdwährung. Ein klarer Entscheid des Bundesgerichts stiftet Verwirrung, in EC 2010 p. 407 ss; Rolf Benz, Steuerliche Berücksichtigung von Währungsverlusten, in zsis) 2010, BestCase Nr. 8; Stephan Glanz/Dieter Pfaff, Zur Währungsumrechnung von Handels- und Steuerbilanz. Wieso das Bundesgericht den Steuerabzug von " Umrechnungsverlusten " untersagt, in RF 66/2011 p. 470 ss; Marie-Hélène Revaz/Alessia Schmid, Traitement fiscal des écarts de conversion. Un revirement de jurisprudence s'imposerait-il?, in EC 2011 p. 531 ss; Marie-Hélène Revaz/Nathalie Pellanda Gaud, Traitement fiscal des écarts de conversion. Le Tribunal fédéral a modifie sa jurisprudence!, in EC 2012 p. 475 ss; René Röthlisberger, Hat das Massgeblichkeitsprinzip ausgedient?, in Steuern und Recht - Steuerrecht!, Liber amicorum für Martin Zweifel, p. 84; Buchmann/Duss/Handschin, in op. cit., p. 831 ss; Neuhaus/Blattler, in op. cit., no 6f et 6h ad art. 960 CO).

E. 8.1.2

Plusieurs auteurs ont en revanche approuve cet arrêt. Ainsi, Danon/Obrist sont d'avis que compte tenu de la convergence des objectifs des normes IFRS avec ceux du droit fiscal, qui tous deux cherchent à faire ressortir la réelle situation financière de l'entreprise, le référentiel IFRS peut servir d'outil d'interprétation lorsque, comme en l'espèce, la question n'est pas clairement réglée dans le droit comptable, ou dans le cadre de la mise en oeuvre de règles correctrices du droit fiscal telles que celles qui concernent la reprise de charges. Ils relèvent toutefois qu'une analyse fondée sur le principe de l'imposition selon la capacité contributive aurait suffi pour refuser la prise en compte des écarts de conversion dans la détermination du bénéfice imposable, dans la mesure où ces écarts ne font " manifestement " pas partie du résultat réellement obtenu par l'entreprise (Robert Danon/Thierry Obrist, La jurisprudence fiscale du Tribunal fédéral en 2009, in RJN 2009 p. 58). Gani relève que la solution du Tribunal fédéral échappe à la critique, dans la mesure où elle est dictée par le principe de l'imposition selon la capacité contributive, les écarts de conversion n'ayant aucun impact sur le résultat effectif de l'entreprise (Raphaël Gani, Un quinquennat dans l'imposition directe des personnes morales (chronique de jurisprudence 2005-2009), in RDAF 2010 II 535, p. 560).

Parmi les auteurs qui approuvent le résultat de l'arrêt, certains critiquent toutefois la référence aux normes IFRS au détriment du Manuel suisse d'audit (MSA), notamment parce qu'elles ne sont pas fondées sur les mêmes principes que ceux du droit comptable suisse, domine par le principe de prudence. S'ils sont d'avis que l'arrêt est contraire au droit comptable, ils approuvent toutefois son résultat sur la base d'un raisonnement purement fiscal, soit par le biais de l'application de la norme correctrice prévue à l' art. 58 al. 1 let. b

LIFD : constatant, à la suite du Tribunal fédéral, qu'une perte de conversion ne constitue pas une véritable perte qui affecte la capacité contributive économique de la société, ils en déduisent qu'elle ne saurait constituer une charge justifiée par l'usage commercial au sens de cette disposition (Urs R. Behnisch/Andrea Opel, Die steuerrechtliche Rechtsprechung des Bundesgerichts im Jahr 2009, in ZBJV 2010 p. 484 s.; René Matteotti/Michael Felber, Die bundesgerichtliche Rechtsprechung im Jahre 2009 zur Gewinnbesteuerung juristischer Personen, in Archives 79 pp. 755 et 758).

E. 8.1.3

Finalement, un auteur salue la clarification apportée par cet arrêt au regard des diverses pratiques cantonales qui existaient en la matière, tout en relevant qu'il ne règle pas toutes les problématiques fiscales posées par les écarts de conversion et que, par ailleurs, la référence à une norme IFRS ne s'imposait pas de manière absolue (Martin Kocher, Fremdwährungsaspekte im schweizerischen Steuerrecht. Bedeutung, Umrechnung und Bewertung fremder Währungen im steuerlichen Einzelabschluss, in Archives 78 p. 477 s.).

E. 8.1.4

La doctrine ne critique donc pas unanimement cet arrêt, mais est partagée quant au bien-fondé du refus d'admettre la déductibilité des pertes de conversion en matière d'impôt sur le bénéfice.

E. 8.2

En deuxième lieu, l' ATF 136 II 88 a fait l'objet d'une analyse de la Conférence suisse des impôts, approuvée par son Comité le 15 février 2011. Il a donc été mis en oeuvre par les autorités fiscales suisses, qui en ont tiré un certain nombre de principes d'imposition.

E. 8.3

En troisième et dernier lieu, l' ATF 136 II 88 n'a pas entraîné de réactions du législateur par l'adoption de dispositions fiscales qui en auraient modifié ou restreint la portée, comme tel a par exemple été le cas en matière de liquidation partielle indirecte avec l'adoption, par loi fédérale urgente du 23 juin 2006, des art. 20a et 205b LIFD et 7a LHID (RO 2006 4883; cf., sur ce point, l'arrêt 2C_906/2010 du 31 mai 2012 consid. 2.1 in fine et 2.2, in RDAF 2012 II 342), ou par l'approbation de motions déposées en vue de modifier la législation fiscale, comme cela s'est passé en relation avec l' ATF 138 II 32 du 2 décembre 2011, dans le but de définir de manière plus large que ne l'avait fait le Tribunal fédéral dans cet arrêt la notion d'immeuble agricole et sylvicole (motion Leo Müller du 14 mars 2012, adoptée par les Chambres les 16 septembre 2013 [BOCN 2013 1409] et 8 décembre 2014 [BOCE 2014 1211 s.]). En l'espèce, et comme l'ont du reste relevé la Cour de justice ainsi que l'Administration cantonale, la motion déposée le 22 décembre 2011 par le député Jacques Bourgeois dans le but de modifier la loi fiscale afin de prévoir la prise en compte des écarts de conversion dans la détermination du bénéfice imposable a au contraire été rejetée le 9 septembre 2013 par le Conseil national, conformément à la proposition du Conseil fédéral (cf. BOCN 2013 p. 1251 s.). On relèvera encore que la motion déposée le 26 septembre 2013 par le député Hans Kaufmann dans le même but que la motion Bourgeois, dont le Conseil fédéral a également proposé le rejet, a été classée par le Conseil national le 5 juin 2014, son auteur ayant quitté cette Chambre (cf. document consultable à l'adresse http://www.parlament.ch/f/suche/pages/geschaefte.aspx?gesch_id=20133852). En ce qui concerne le droit comptable, le législateur n'a pas non plus introduit de dispositions relatives aux écarts de conversion dans le nouveau droit comptable de 2011, afin de modifier la

portée de l' ATF 136 II 88 sur ce point. Ainsi, l'art. 958d al. 3 CO 2011 - qui prévoit que les comptes sont établis dans la monnaie nationale ou dans la monnaie la plus importante au regard des activités de l'entreprise et que s'ils ne sont pas établis dans la monnaie nationale, les contre-valeurs en monnaie nationale doivent aussi être indiquées, les cours de conversion utilisés étant mentionnés et éventuellement commentés dans l'annexe - autorise la présentation des comptes en monnaie fonctionnelle, sans présenter de méthode à appliquer pour obtenir les " contre-valeurs en monnaie nationale " (cf. aussi Fabio Dell'Anna/Thibaut de Haller/alain Graden, Monnaie fonctionnelle et de présentation. Aspects fiscaux au regard du nouveau droit comptable, in EC 2013 p. 840).

E. 9

L'argumentation développée dans l' ATF 136 II 88 pour refuser la déduction des pertes de conversion est prioritairement fondée sur l'existence d'une violation du droit comptable, ce qui a été critiqué par plusieurs auteurs (cf. supra consid. 8.1.1 et 8.1.2). Cela étant, le caractère non déductible des pertes de conversion découle aussi de l'application de la norme fiscale correctrice contenue à l' art. 58 al. 1 let. b LIFD , interprétée à la lumière du principe de l'imposition selon la capacité contributive, comme exposé ci-après.

E. 9.1

Comme déjà rappelé ci-dessus, le droit fiscal renvoie au droit comptable pour déterminer le bénéfice net imposable (principe de l'autorité du bilan commercial ou de déterminance), sous réserve de la violation du droit comptable ou de l'application de règles correctrices fiscales. L' art. 58 al. 1 let. b LIFD constitue une telle règle fiscale correctrice (cf. arrêts 2C_508/2014 du 20 février 2015 consid. 5.3.1; 2C_911/2013 du 26 août 2014 consid. 6.1.1).

E. 9.2

Le Tribunal fédéral a par ailleurs constaté, dans l' ATF 136 II 88 , que les pertes de conversion ne provenaient que de la transposition des comptes établis dans une monnaie fonctionnelle étrangère en monnaie suisse et qu'ils ne traduisaient donc ni un appauvrissement ni un enrichissement de la société qui se rapporterait à une transaction effective et qui, partant, influencerait sa capacité contributive (consid. 5.2 p. 97). Il a également retenu (cf. aussi consid. 5.2 p. 97), que le bénéfice net imposable devait correspondre à un enrichissement effectif de la société, dès lors que le propre du droit fiscal consistait à permettre de faire ressortir au mieux le résultat effectif et la réelle capacité contributive de l'entreprise. Cette position correspond à celle déjà exprimée dans la jurisprudence (cf. arrêt 2A.457/2001 du 4 mars 2002 consid. 34, in RF 57/2002, p. 567) et dans la doctrine (notamment Pierre-Marie Glauser, IFRS et droit fiscal, Les normes true and fair et le principe de déterminance en droit fiscal suisse actuel, Archives 74 p. 537 et les références citées; Peter Locher, Kommentar zum DBG, II. Teil, n° 85 ad art. 58 DBG; Robert Danon, in Commentaire romand de la LIFD, n° 62 ad art. 57-58 LIFD). L' art. 58 LIFD doit ainsi être interprété à la lumière du principe d'imposition selon la capacité contributive (art. 127 al. 2 Cst.), duquel il découle que les pertes de conversion, qui ne constituent pas des pertes réellement encourues, ne sauraient être qualifiées de dépenses justifiées par l'usage commercial au sens de l' art. 58 al. 1 let. b LIFD (cf. également en ce sens les auteurs cités sous consid. 8.1.2). La Cour de céans a d'ailleurs expressément évoqué cette approche dans l'arrêt 2C_509/2013 du 8 juin 2014, relevant le caractère non commercialement justifié et partant non déductible de la perte de conversion (consid. C).

E. 9.3

Au vu de ce qui précède, même si l'on devait tenir compte des critiques de la doctrine pour reconnaître que la comptabilisation au compte de résultat des pertes de conversion ne viole pas le droit comptable, leur déductibilité est de toute manière exclue en application de la règle correctrice fiscale de l'art. 58 al. 1 let. b LIFD. Dans ces circonstances, il n'y a pas lieu de remettre en cause le résultat auquel a abouti l'ATF 136 II 88.

E. 10

La recourante soutient également que, dans l'hypothèse où la Cour de céans devait confirmer que la détermination du bénéfice net s'effectue en monnaie fonctionnelle, elle devrait alors annuler, pour violation de l'art. 58 LIFD, les bordereaux de taxation établis par l'Administration cantonale, qui n'ont pas été établis sur la base de ses états financiers en monnaie fonctionnelle, mais sur les comptes convertis en francs suisses.

Dans la mesure où la Cour de céans n'a pas confirmé que la détermination du bénéfice net s'effectuait en monnaie fonctionnelle, il n'y a pas lieu d'entrer en matière sur ce point, d'autant moins que la recourante perd de vue qu'elle ne peut s'en prendre qu'à l'arrêt attaqué (cf. art. 90 LTF), et non pas aux décisions des autorités inférieures. Le grief qu'elle formule à l'encontre des bordereaux de taxation est dès lors irrecevable.

E. 11

Les considérants qui précèdent conduisent au constat qu'il n'existe aucun motif de nature à remettre en cause la solution retenue par le Tribunal fédéral dans l'ATF 136 II 88. L'arrêt attaqué doit partant être confirmé et le recours rejeté, dans la mesure de sa recevabilité, en ce qui concerne l'impôt fédéral direct 2003.

IV. Impôt cantonal et communal

E. 12

Selon l'art. 24 al. 1 let. a LHID, l'impôt sur le bénéfice a pour objet l'ensemble du bénéfice net, y compris les charges non justifiées par l'usage commercial, portées au débit du compte de résultats. L'art. 12, en particulier 12 let. a et d LIPM, qui correspond sur ce point à l'art. 58 al. 1 let. a et b LIFD, est conforme à la loi sur l'harmonisation fiscale (cf. arrêt 2C_985/2012 du 4 avril 2014 consid. 4). Les principes juridiques précités trouvent ainsi leur parallèle en matière d'impôt cantonal et communal (cf. ATF 140 II 88 consid. 10 p. 101 et les références citées; Stephan Kuhn/Peter Brülisauer, in *Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/1*, 2002, n° 9 ss ad art. 24 LHID). Partant, il y a lieu de renvoyer aux considérants développés en relation avec l'impôt fédéral direct, ce qui implique le rejet du recours également pour ce qui concerne l'impôt cantonal et communal 2003, dans la mesure de sa recevabilité.

L'impôt sur le capital n'étant pas objet du litige, il n'y a pas lieu d'examiner l'arrêt attaqué sous cet angle.

V. Frais et dépens

E. 13

Succombant, la recourante doit supporter les frais judiciaires (art. 66 al. 1 LTF). Il n'y a pas lieu d'allouer des dépens (art. 68 al. 1 et 3 LTF).

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.