

# VD\_OMNI FI.2014.0078 vom 15. April 2015

VD Tribunal cantonal, 2015-04-15, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd\\_omni\\_FI.2014.0078](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2014.0078)

FR: VD\_OMNI FI.2014.0078 du 15 avril 2015

IT: VD\_OMNI FI.2014.0078 del 15 aprile 2015

## Regeste

A. X. \_\_\_\_\_/Administration cantonale des impôts, Administration fédérale des contributions | Ressortissante communautaire, la recourante a été assujettie de façon limitée dans le canton et la totalité ou la quasi-totalité (90%) de ses revenus sont réalisés en Suisse. Par conséquent, elle est fondée à invoquer les art. 138 LIFD et 133 al. 3 LI et, sur le principe, à revendiquer l'octroi de déductions supplémentaires à celles contenues dans les barèmes d'impôt à la source. Sa demande a trait, dans le cas d'espèce, à l'année 2008. La recourante disposait, vu les art. 137 al. 1 LIFD, 133 al. 3 et 191 al. 1 LI, d'un délai échéant au 31 mars 2009 pour formuler sa demande de rectification à cet égard; or, elle a attendu près de deux ans avant de saisir l'autorité fiscale. En tant qu'elle a trait à son imposition durant l'année 2008, sa demande était par conséquent tardive et c'est à juste titre que la recourante a été éconduite. Au surplus, les conditions de la restitution de délai ne sont pas réalisées. Recours rejeté par ATF 2C\_360/2015 du 13 mai 2015.

## Erwägungen

### E. 1

Aux termes de l'art. 79 al. 2 de la loi cantonale du 28 octobre 2008 sur la procédure administrative (LPA-VD; RSV 173.36), applicable devant le Tribunal cantonal par renvoi de l'art. 99 LPA-VD, le recourant ne peut pas prendre des conclusions qui sortent du cadre fixé par la décision attaquée. Il peut en revanche présenter des allégués et moyens de preuve qui n'ont pas été invoqués jusque là. En la présente espèce, la décision attaquée a exclusivement trait à l'imposition à la source de la recourante durant l'année 2008 et au refus des autorités fiscales cantonales d'entrer en matière sur les déductions que celle-ci revendique pour cette année-là. La décision dont est recours ne traite en revanche pas des années postérieures, sur lesquelles le Tribunal n'entrera dès lors pas en matière. De même, le Tribunal ne traitera pas des prétentions en dommages-intérêts formulées par la recourante, cette demande ne relevant pas de sa compétence, dont on rappelle qu'elle est définie par l'art. 2 LPA-VD (v. sur ce point, arrêt AC.2010.0145 du 20 octobre 2010, consid. 3).

### E. 2

ème édition, Bâle 2008, N.3 ad art. 91 LIFD ). L'impôt est calculé sur le revenu brut (art. 84 al. 1 LIFD). Tous les revenus provenant d'une activité pour le compte d'autrui sont imposables, y compris les revenus accessoires tels que les indemnités pour prestations spéciales, les commissions, les allocations, les primes pour ancienneté de service, les gratifications, les pourboires, les tantièmes, les participations de collaborateur et tout autre avantage appréciable en argent, de même que les revenus acquis en compensation tels que les indemnités journalières d'assurance-maladie, d'assurances contre les accidents ou de l'assurance-chômage (art. 84 al. 2 LIFD; 32 al. 3 LHID). L'Administration fédérale des

contributions établit le barème des retenues d'après les taux de l'impôt sur le revenu des personnes physiques (art. 85 al. 1 LIFD). En accord avec l'autorité cantonale, elle fixe, en outre, les taux qui doivent être incorporés dans le barème cantonal au titre de l'impôt fédéral direct (art. 85 al. 2 LIFD). Le barème tient compte des frais professionnels (art. 26) et des primes et cotisations d'assurances (art. 33, al. 1, let. d, f et g) sous forme de forfait, ainsi que des charges de famille du contribuable (art. 35 et 36; art. 86 al. 1 LIFD). D'entente avec les cantons, l'Administration fédérale des contributions règle le détail du calcul et de l'application des barèmes ainsi que du prélèvement de l'impôt à la source dans les cas spéciaux. Elle règle en particulier l'octroi individuel de déductions qui ne sont pas déjà contenues forfaitairement dans le barème, mais prévues à l'art. 33 LIFD pour les cas sans procédure de taxation ordinaire ultérieure (cf. art. 2 let. e de l'ordonnance du 19 octobre 1993 sur l'imposition à la source dans le cadre de l'impôt fédéral direct [OIS; RS 642.118.2]). En principe, l'impôt à la source se substitue à l'impôt dû selon la procédure ordinaire (art. 87, 99 LIFD; art. 32 al. 1 LHID). Les personnes assujetties à l'impôt à la source sont imposables selon la procédure ordinaire sur leurs revenus qui ne sont pas soumis à l'impôt à la source. Pour ce qui est du calcul du taux de l'impôt, l'art. 7 s'applique par analogie (art. 90 al. 1 LIFD). Si le revenu brut soumis à l'impôt à la source du contribuable ou de son conjoint vivant en ménage commun dépasse par an un certain montant, une taxation ordinaire est faite ultérieurement avec imputation de l'impôt à la source (art. 90 al. 2 LIFD; art. 34 al. 2 LHID). En droit fédéral, le seuil est de 120'000 fr. par an. Les époux en ménage commun sont imposés selon le régime ordinaire si l'un d'eux a la nationalité suisse ou est titulaire d'un permis d'établissement (art. 83 al. 2 LIFD; art. 32 al. 2 LHID). b) S'agissant des impôts cantonaux et communaux, la législation vaudoise prévoit une réglementation similaire. Ainsi, selon l'art. 130 de la loi du 4 juillet 2000 sur les impôts directs cantonaux (LI; RSV 642.11), les travailleurs étrangers qui, sans être au bénéfice d'un permis d'établissement, sont, au regard du droit fiscal, domiciliés ou en séjour dans le canton, sont assujettis à un impôt à la source sur le revenu de leur activité lucrative dépendante (al. 1). L'impôt est calculé sur le revenu brut (art. 131 al. 1 LI). Sont imposables tous les revenus provenant d'une activité pour le compte d'autrui, y compris les revenus accessoires tels que les indemnités pour prestations spéciales, les commissions, les allocations, les primes pour ancienneté de service, les gratifications, les pourboires, les tantièmes, les participations de collaborateur et tout autre avantage appréciable en argent, de même que les revenus acquis en compensation tels que les indemnités journalières d'assurances-maladie, d'assurances contre les accidents, de l'assurance-invalidité, de l'assurance-chômage ainsi que les rentes partielles et les prestations en capital remplaçant des prestations périodiques (art. 131 al. 2 LI). Le Conseil d'Etat fixe le barème des retenues d'après les taux de l'impôt sur le revenu des personnes physiques. Le même barème s'applique dans tout le canton. Les retenues comprennent les impôts cantonal et communal (art. 132 al. 1 et 2 LI). Selon l'art. 5 du règlement du 2 décembre 2002 sur l'imposition à la source (RIS; RSV 642.11.1), le Conseil d'Etat fixe pour chaque année civile les barèmes des impôts à la source, cantonal, communal et fédéral, frappant les revenus imposables. Ces barèmes sont publiés chaque année dans la feuille des avis officiels du canton. Le barème tient compte de manière forfaitaire des frais professionnels (art. 30), des primes et cotisations d'assurance (art. 37, al. 1, let. d, f et g), ainsi que de la situation de famille (art. 42 et 43; art. 133 al. 1 LI). L'impôt à la source se substitue aux impôts cantonal et communal perçus selon la procédure ordinaire sur le produit du travail (art. 134, 1<sup>ère</sup> phrase, et 146 LI). L'article 137 est réservé (art. 134, 2<sup>ème</sup> phrase, LI). Les personnes

assujetties à l'impôt à la source sont imposables selon la procédure ordinaire sur leur fortune et leurs revenus qui ne sont pas soumis à l'impôt à la source. L'article 7 s'applique par analogie au calcul du taux de l'impôt (art. 137 al. 1 LI). Si le revenu brut soumis à l'impôt à la source du contribuable ou de son conjoint qui vit en ménage commun avec lui excède un montant fixé par le Conseil d'Etat, une taxation est faite ultérieurement selon la procédure ordinaire; l'impôt retenu à la source est imputé sur l'impôt perçu selon la procédure ordinaire (al. 2). En outre, selon l'art. 138 LI, les travailleurs qui, sans être domiciliés ni en séjour en Suisse au regard du droit fiscal, exercent une activité lucrative dépendante dans le canton pendant de courtes périodes, durant la semaine ou comme frontaliers, ou comme employés exerçant une activité dirigeante pour le compte d'une entreprise ayant son siège ou un établissement stable dans le canton, sont soumis à l'impôt à la source sur le revenu de leur activité conformément aux articles 130, 131, 132 et 133, alinéas 1 et 2 LI. c) Ressortissante communautaire, la recourante a son domicile principal en France, où elle est assujettie de façon illimitée. Elle a toutefois été assujettie en Suisse de façon limitée à compter de l'année 2007, en raison de l'activité lucrative qu'elle y a exercée durant la semaine. Son assujettissement est alors limité au revenu de son activité lucrative (cf. art. 6 al. 2 LIFD; cf. en outre, art. 17 al. 1 de la Convention entre la Suisse et la France en vue d'éliminer les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune et de prévenir la fraude et l'évasion fiscales, du 9 septembre 1966 [ CDI-F; RS 0.672.934.91 ] ). C'est par conséquent à juste titre que les rémunérations qu'elle a reçues à ce titre ont été imposées à la source en Suisse (dans le même sens, ATF 2C\_684/2012 du 5 mars 2013, publié in RDAF 2013 II 246, consid. 4).

### **E. 3**

a) Pour les contribuables assujettis à la retenue à la source selon les art. 91 LIFD et 138 LI, la loi ne permet pas une taxation ordinaire ultérieure avec imputation de l'impôt perçu, comme celle prévue aux art. 90 al. 2 LIFD et 137 al. 2 LI pour les travailleurs étrangers domiciliés ou séjournant en Suisse. Les art. 99 LIFD et 146 LI, qui leur sont applicables, ne contiennent en effet aucune réserve à la procédure ordinaire, contrairement aux art. 87 LIFD et 134 LI (Pedroli, op. cit., n°18 ad 91 LIFD; Zigerlig/Jud, op. cit., N.12 ad 91 LIFD). La question de savoir si le contribuable peut néanmoins revendiquer une correction de barème au sens de l'art. 2 let. e OIS est controversée (Pedroli, ibid., n°19, références citées). Il reste que les contribuables résidant à l'étranger qui réalisent l'essentiel de leur revenu (plus de 90 %) en Suisse doivent être qualifiés de quasi-résidents et être traités comme des contribuables résidents, de manière à ce que leur situation personnelle et familiale soit dûment prise en considération. L'Etat de résidence ne pouvant pas prendre ces éléments en considération, c'est en effet l'Etat où ils sont assujettis de manière limitée qui est seul en mesure de le faire (cf. Pedroli, op. cit., n° 28 ad Introduction aux art. 83-101 LIFD et les références citées). b) L'imposition à la source peut cependant dans certaines situations poser problème au regard du respect du principe de non discrimination prévu à l'art. 2 de l'Accord du 21 juin 1999 entre la Confédération suisse, d'une part, et la Communauté européenne et ses Etats membres, d'autre part, sur la libre circulation des personnes (ALCP; RS 0.142.112.681; pour un aperçu de la doctrine, voir not. Xavier Oberson, Droit fiscal suisse, 4<sup>ème</sup> édition, Bâle 2014, § 13, n. 5a et suivants et les réf. cit.; du même auteur, Précis de droit fiscal international, 4<sup>ème</sup> éd. Bâle 2014, § 17 n. 1295 et les réf. cit.). Dans un arrêt de principe publié aux ATF 136 II 241, le Tribunal fédéral a jugé que le régime des déductions forfaitaires, englobées dans les barèmes d'imposition à la source de droit fédéral et cantonal (il s'agissait en l'occurrence du droit genevois), violait le principe de non discrimination

prévu par les art. 2 ALCP et 9 al. 2 annexe I ALCP, lesquels sont directement applicables et l'emportent sur les dispositions contraires des lois fédérales sur l'impôt fédéral direct et sur l'harmonisation fiscale, ainsi que du droit cantonal (consid. 12 à 15, pp. 248-255; voir ég. ATF 140 II 167 consid. 4 pp. 172-178). Ainsi, un ressortissant communautaire imposé à la source doit se voir appliquer le même régime de déductions fiscales que les contribuables soumis au régime d'imposition ordinaire. Toutefois, le fait pour un Etat membre de ne pas faire bénéficier un non-résident de certains avantages fiscaux qu'il accorde au résident n'est, en règle générale, pas discriminatoire, compte tenu des différences objectives entre la situation des résidents et celle des non-résidents. Il peut en revanche y avoir discrimination entre résidents et non-résidents si, nonobstant leur résidence dans des Etats membres différents, il est établi que, au regard de l'objet et du contenu des dispositions nationales en cause, les deux catégories de contribuables se trouvent dans une situation comparable (ATF 140 II 141 consid. 7.1.1 p. 152; 136 II 241 consid. 13.2 et 13.3 p. 250 et les références). Dès lors, comme l'observe à juste titre l'autorité intimée, seul le ressortissant communautaire assujéti de façon limitée, dont la totalité ou la quasi-totalité (90%) des revenus sont réalisés en Suisse, pourrait revendiquer avec succès l'octroi de déductions supplémentaires à celles contenues dans les barèmes d'impôt à la source. c) A compter de l'année 2008, la recourante a été assujéti de façon limitée dans le canton de Vaud (cf. art. 6 al. 2 LI). Or, il ressort des dernières pièces qu'elle a produites à l'appui de son recours, et notamment de sa déclaration de revenus pour l'année 2008, que le seul revenu que la recourante a réalisé cette année-ci provient de l'activité lucrative qu'elle a exercée dans le canton de Vaud. La situation de la recourante ne présente ainsi aucune différence avec celle d'un contribuable résidant ou séjournant en Suisse. Dès lors, sur le principe, la recourante serait en droit de revendiquer l'octroi de déductions supplémentaires à celles contenues dans les barèmes d'impôt à la source. Cela ne signifie pas encore qu'il y ait lieu d'annuler la décision attaquée et inviter l'autorité intimée à accueillir la demande de la recourante. En effet, la demande de la recourante pourrait être accueillie à la condition qu'elle ait agi conformément aux règles de la procédure en la matière.

#### **E. 4**

a) Lorsque le contribuable ou le débiteur d'une prestation imposable conteste le principe même ou le montant de la retenue d'impôt, il peut, jusqu'à la fin mars de l'année qui suit l'échéance de la prestation, exiger que l'autorité de taxation rende une décision relative à l'existence et l'étendue de l'assujétissement (art. 137 al. 1 LIFD; 49 al. 2 LHID; 191 al. 1 LI). Lorsque le débiteur de la prestation imposable a opéré une retenue insuffisante ou n'en a effectué aucune, l'autorité de taxation l'oblige à s'acquitter de l'impôt qui n'a pas été retenu. Le droit du débiteur de se retourner contre le contribuable est réservé. Lorsque le débiteur de la prestation imposable a opéré une retenue d'impôt trop élevée, il doit restituer la différence au contribuable (art. 138 LIFD; 49 al. 2 et 3 LHID; 192 LI). A cela s'ajoute qu'en droit cantonal, la personne assujéti à l'impôt à la source peut, dans le premier trimestre suivant la fin de l'année civile au cours de laquelle les retenues à la source ont été opérées, demander à l'autorité fiscale qu'elle rectifie ces retenues en prenant en considération les déductions prévues au premier alinéa, à l'article 37, alinéa 1, lettres b, c, e et k ainsi qu'à l'article 40, ou le coefficient de sa commune de résidence ou de domicile, lorsqu'il s'écarte de manière significative du coefficient moyen au sens de l'article 132, alinéa 2. Si le débiteur de la prestation a déjà effectué le décompte avec l'autorité fiscale compétente, celle-ci peut restituer le surplus directement au contribuable (art. 133 al. 3 LI). Cette disposition vise sans doute les personnes physiques domiciliées ou en séjour dans le

canton au regard du droit fiscal. Compte tenu de ce qui a été dit au paragraphe précédent, il ne fait guère de doute que le ressortissant communautaire assujéti de façon limitée, dont la totalité ou la quasi-totalité (90%) des revenus sont réalisés en Suisse, est également fondé à l'invoquer. b) Dans un arrêt publié aux ATF 135 II 274, le Tribunal fédéral a examiné le rapport réciproque entre l'art. 137 et l'art. 138 LIFD. L'affaire concernait un travailleur étranger dont l'employeur avait appliqué un taux d'imposition erroné, ce que le contribuable n'avait contesté qu'après l'échéance du délai fixé à l'art. 137 LIFD. Le Tribunal fédéral a en premier lieu relevé que, lorsqu'une décision selon l'art. 137 al. 1 LIFD a été requise dans les délais, le prononcé y relatif, dans la mesure où il n'est pas attaqué, entre en force (consid. 5.1 p. 279). En revanche, dans le cas où le contribuable ou le débiteur de la prestation imposable ont omis de demander une décision dans le délai prescrit, les conséquences en sont moins évidentes. L'auto-taxation n'est en principe pas une sorte de décision en soi, car ni le contribuable ni le débiteur de la prestation imposable n'ont autorité pour rendre des décisions (consid. 5.3.1 p. 281). En matière d'impôt à la source, il apparaît équitable de retenir que les impôts payés par erreur sont toujours à restituer, sauf s'ils ont été fixés par une décision selon l'art. 137 al. 1 LIFD entrée en force (consid. 5.3.3 p. 282). Le Tribunal fédéral a conclu son analyse en retenant que les dispositions des art. 137 et 138 LIFD devaient être interprétés en ce sens qu'après l'échéance du délai à fin mars, il n'est plus possible de soulever des contestations relatives à l'assujettissement fiscal, mais que demeure la possibilité de critiquer la somme de la retenue d'impôt, et cela soit en faveur du fisc, soit en faveur du contribuable. Par rapport à l'art. 137 LIFD, l'art. 138 LIFD doit donc être considéré comme une *lex specialis* limitée aux problèmes qui se posent dans le cas d'une retenue excessive ou insuffisante. Du moment que selon l'art. 138 al. 1 LIFD, le fisc a la faculté d'exiger de manière simplifiée, même après l'échéance du délai, le paiement des impôts à la source insuffisamment retenus, on doit reconnaître la même faculté en faveur du contribuable, fondée sur l'art. 138 al. 2 LIFD (consid. 5.4 p. 282). Dans le cas d'espèce, on ne pouvait reprocher au contribuable une violation de ses devoirs de diligence. Il ne s'agissait pas d'une situation où, dans le cadre d'une retenue de l'impôt à la source, on aurait omis de prendre en considération certaines charges de famille. Le barème fiscal pertinent avait été appliqué, mais le débiteur de la prestation imposable s'était trompé de taux d'imposition. Le contribuable n'aurait donc pu s'apercevoir de l'erreur qu'en se procurant lui-même le barème fiscal pertinent, ce que l'on ne pouvait pas exiger de lui (consid. 6.3 p. 285 s.). Dans l'ATF 2C\_684/2012, cité plus haut, le Tribunal fédéral a dû pour la première fois se prononcer sur la question de savoir si le contribuable qui ne fait pas valoir une déduction supplémentaire à laquelle l'art. 2 let. e OIS lui donne droit dans le délai de l'art. 137 LIFD échéant le 31 mars, est ou non forclos. Il a jugé ce qui suit (consid. 5.4): « (...) En premier lieu, il convient de relever que le contribuable qui entend faire valoir des déductions supplémentaires en application de l'art. 2 let. e OIS s'écarte du système de l'auto-taxation. En effet, alors que le contribuable qui se voit appliquer un barème ou un taux d'imposition erroné par son employeur, débiteur de l'impôt, est en quelque sorte une victime du système de l'auto-taxation, celui qui entend faire valoir des déductions supplémentaires est tenu à un comportement actif personnel. Il doit s'adresser lui-même à l'autorité fiscale pour demander que de telles déductions, qui dépassent les montants forfaitairement inclus dans le barème d'imposition (cf. art. 86 al. 1 LIFD), soient prises en considération. En effet, même si le contribuable informe son employeur de l'existence de telles déductions, celui-ci ne peut procéder lui-même aux corrections nécessaires. Le contribuable doit s'adresser à l'Administration cantonale au moyen d'une demande de

rectification sur formule officielle dans le délai de réclamation au 31 mars. Cette exigence, qui concrétise l'art. 137 LIFD, est justifiée. La situation du contribuable qui se prévaut de déductions supplémentaires est en effet plus proche de celle d'un contribuable qui fait l'objet d'une taxation ordinaire que de celle du contribuable taxé à la source en application des seuls barèmes applicables. Contrairement au contribuable qui est victime d'une erreur de barème ou de taux d'imposition de son employeur, dont il ne pouvait pas s'apercevoir sans autres, le contribuable qui omet de faire valoir des déductions supplémentaires dans le délai imparti se rend coupable d'une violation de ses obligations de diligence. Il doit donc en supporter les conséquences. Par comparaison avec le contribuable soumis à la taxation ordinaire, force est de constater que la jurisprudence selon laquelle le contribuable taxé à la source peut encore, après l'échéance du délai au 31 mars, se plaindre de l'étendue de son assujettissement, ne saurait s'appliquer telle quelle au contribuable qui sollicite l'octroi de déductions supplémentaires. Il n'est ainsi pas justifié, dans ce cas, d'accorder au contribuable imposé à la source qui veut faire valoir des déductions supplémentaires un délai plus long, car cela reviendrait à créer une inégalité de traitement avec les contribuables imposés selon la procédure ordinaire, qui ne peuvent faire valoir leurs déductions que jusqu'à l'échéance du délai de réclamation. La situation du contribuable qui entend demander des déductions supplémentaires est en revanche fondamentalement différente de celui qui est victime d'une erreur de barème ou de taux d'imposition commise par son employeur. Ce dernier se voit appliquer un barème ou un taux d'imposition erroné en raison d'une inadvertance de son employeur, alors que son revenu a été déterminé de façon exacte en tenant compte des déductions forfaitaires et des charges de famille. L'employeur du premier a en revanche appliqué le barème exact au revenu déterminé selon les critères ordinaires; c'est le contribuable lui-même qui revendique des déductions supplémentaires que seule l'administration fiscale peut effectuer. Il lui appartient par conséquent de faire preuve de diligence et de déposer sa demande dans le délai prévu par l'art. 137 LIFD. A défaut, il est forclus. » c) On a vu plus haut que la demande de la recourante avait trait à l'année 2008. Nonobstant le fait que la recourante ait exercé son activité dans le canton de Vaud à compter du mois de mars 2008, son employeur a continué de verser aux autorités fiscales du canton de Genève les montants d'impôt à la source déduits du salaire. La recourante ne s'est cependant pas souciée de cette situation. C'est en effet plus tard, le 6 juillet 2010, à l'occasion d'un contrôle opéré par les autorités fiscales françaises, qu'elle a demandé le transfert de l'impôt dans le canton de Vaud. Il n'en demeure pas moins que la recourante a fait valoir pour la première fois le 26 mars 2011 des déductions supplémentaires, lesquelles totalisent 52'628 fr.14, à imputer de son revenu imposable durant l'année 2008, conformément à l'art. 2 let. e OIS. Au vu de ce qui a été rappelé au considérant précédent, elle disposait pourtant, vu les art. 137 al. 1 LIFD, 133 al. 3 et 191 al. 1 LI, d'un délai échéant au 31 mars 2009 pour formuler sa demande de rectification à cet égard. Or, la recourante a attendu près de deux ans avant de saisir l'autorité fiscale. En tant qu'elle a trait à son imposition durant l'année 2008, sa demande était par conséquent tardive et c'est à juste titre que la recourante a été éconduite. d) Sans doute, les art. 137 LIFD et 191 LI ne prévoient pas expressément la restitution du délai pour requérir qu'une décision soit rendue par l'autorité de taxation. L'on peut néanmoins faire application de l'art. 133 al. 3 LIFD, aux termes duquel passé le délai de 30 jours, une réclamation n'est recevable que si le contribuable établit que par suite de service militaire, de service civil, de maladie, d'absence du pays ou pour d'autres motifs sérieux, il a été empêché de présenter sa réclamation en temps utile et qu'il l'a déposée dans les 30 jours après la fin de l'empêchement. En outre, en

droit cantonal, l'art. 22 LPA-VD prévoit que le délai peut être restitué lorsque la partie ou son mandataire établit qu'il a été empêché, sans faute de sa part, d'agir dans le délai fixé (al. 1). La demande motivée de restitution doit être présentée dans les dix jours à compter de celui où l'empêchement a cessé. Dans ce même délai, le requérant doit accomplir l'acte omis. Sur requête, un délai supplémentaire lui est accordé pour compléter cet acte, si des motifs suffisants le justifient (al. 2). La restitution du délai de réclamation suppose que le contribuable n'a pas respecté le délai légal en raison d'un empêchement imprévisible dont la survenance ne lui est pas imputable à faute (ATF 2C\_168/2014 du 29 octobre 2014 consid. 5.3; 2P.259/2006 du 18 avril 2007 consid. 3.2; 2A.248/2003 du 8 août 2003, consid. 3 et les références citées). Plus généralement, l'empêchement non fautif d'accomplir un acte de procédure correspond non seulement à l'impossibilité objective ou au cas de force majeure; cette notion englobe aussi l'impossibilité subjective due à des circonstances personnelles ou à une erreur excusable (ATF 2C\_734/2012 du 25 mars 2013 consid. 3.3; 5A\_896/2012 du 10 janvier 2013 consid. 3.2; 2C\_319/2009 du 26 janvier 2010 consid. 4.1, non publié in ATF 136 II 241; 8C\_50/2007 du 4 septembre 2007 consid. 5.1). En l'espèce, la recourante n'explique pas la raison pour laquelle elle a attendu le 26 mars 2011 pour requérir des déductions supplémentaires. Elle fait simplement valoir que les autorités fiscales vaudoises ne pouvaient pas entrer en matière sur sa demande avant d'avoir été informées de leur compétence pour percevoir l'impôt. Or, c'est à la suite de la correspondance que la recourante leur a adressée le 6 juillet 2010 que ces autorités se sont rendues compte que celle-ci était soumise à l'impôt à la source depuis 2008 dans le canton de Vaud, ce qu'elles lui ont confirmé le 23 septembre 2010. Il n'en demeure pas moins que cette explication ne dispensait objectivement pas la recourante de saisir avant le 31 mars 2009 l'autorité fiscale qu'elle estimait alors compétente d'une demande de déduction supplémentaire. Quoiqu'il en soit, à supposer même qu'il faille retenir les explications de la recourante, il reste que celle-ci a attendu le 26 mars 2011 pour présenter sa demande de déduction, alors qu'elle savait les autorités vaudoises compétentes en la matière depuis au moins six mois. Les conditions de la restitution de délai ne sont dès lors pas réunies. e) Au surplus, on ne voit pas que les conditions de la révision au sens des art. 147 LIFD et 203 LI soient réunies dans le cas d'espèce. Aucune raison ne commandait par conséquent à l'autorité intimée d'entrer en matière sur la demande de la recourante.

## **E. 5**

Les considérants qui précèdent conduisent par conséquent le Tribunal à rejeter le recours, dans la mesure où il est recevable, et à confirmer la décision attaquée. Le présent arrêt sera rendu sans frais (art. 50, 91 et 99 LPA-VD). L'allocation de dépens n'entre pas en ligne de compte (art. 55 al. 1 a contrario, 91 et 99 LPA-VD).