

100.2017.15/16

CHA/BEJ

Tribunal administratif du canton de Berne
Cour des affaires de langue française

Jugement du juge unique du 18 mai 2017

Droit administratif

B. Rolli, juge
A. de Chambrier, greffier

A. _____

recourante

contre

Intendance des impôts du canton de Berne (ICI)

Droit et législation, Brünnenstrasse 66, case postale 8334, 3001 Berne

intimée

et

Commission des recours en matière fiscale du canton de Berne (CRMF)

Sägemattstrasse 2, case postale 54, 3097 Liebefeld

relatif à deux décisions rendues sur recours par cette dernière le 9 décembre 2016
(impôt à la source pour les années 2003 à 2008, impôts fédéral direct, cantonal et communal)



En fait:

A.

A. _____, avocate de formation, domiciliée en France depuis le 1^{er} janvier 2003, travaille à Berne pour la Confédération, en rentrant chaque jour à son domicile, et fait l'objet d'une imposition à la source depuis 2003.

B.

Le 22 mars 2010, l'intéressée a requis auprès de l'ICI la déduction de ses frais professionnels effectifs (essentiellement des frais de déplacement) pour la période fiscale 2009 et, à défaut, le prononcé d'une décision susceptible de recours. A cette occasion, elle a aussi précisé que la déduction précitée lui avait déjà été refusée au début de son assujettissement à l'impôt à la source, qu'elle avait alors contesté le principe d'une telle imposition et requis une décision susceptible de recours qui n'avait jamais été rendue. Dans ce même courrier, l'intéressée a également demandé une déduction de ses frais professionnels effectifs pour les périodes fiscales 2003 à 2008, en requérant "à nouveau une décision susceptible de recours" et, subsidiairement, une révision conformément à la législation fiscale. Le 27 décembre 2010, l'ICI a admis sa demande de correction de l'imposition pour l'année fiscale 2009, sans se prononcer sur les années 2003 à 2008. De 2011 à 2014, l'intéressée a déposé des requêtes de prise en compte de ses frais professionnels pour les années fiscales 2010 à 2013, en rappelant que sa demande relative aux périodes 2003 à 2008 était toujours en souffrance. Par décisions des 12 octobre 2012, 7 février 2014 et 6 mars 2015, l'ICI a admis les demandes de correction pour les années fiscales 2010 à 2013.

C.

Le 18 septembre 2014, l'ICI a déclaré irrecevable la demande de correction des impositions des années 2003 à 2008, car tardive, ce qu'elle a confirmé

sur réclamations le 21 avril 2015. L'intéressée a recouru contre les décisions sur réclamation précitées (dans les faits un seul acte comportant implicitement deux décisions relatives à l'impôt fédéral direct [IFD] et aux impôts cantonal et communal [impôts d'Etat et de commune [IEC]]) auprès de la CRMF, laquelle, le 9 décembre 2016, a rejeté ses recours aussi bien pour ce qui concerne l'IFD que l'IEC, dans la mesure où ils étaient recevables.

D.

Le 10 janvier 2017, l'intéressée a recouru contre les décisions de la CRMF du 9 décembre 2016 auprès du Tribunal administratif du canton de Berne (TA), en concluant, en substance, à leur annulation et à ce que le TA se prononce sur le fond ou renvoie le dossier à l'instance précédente pour nouvelles décisions, en prenant en compte les demandes de correction d'imposition pour les périodes fiscales 2003 à 2008, respectivement la déduction des frais professionnels effectifs pour ces périodes fiscales. Les 7 et 21 février 2017, la CRMF et l'ICI ont conclu au rejet des recours.

En droit:

1.

1.1 Les décisions sur recours attaquées se fondent sur le droit public. Conformément à l'art. 74 al. 1 de la loi cantonale du 23 mai 1989 sur la procédure et la juridiction administratives (LPJA, RSB 155.21) et en l'absence d'une exception prévue aux art. 75 ss LPJA, le TA est compétent pour connaître du présent litige (voir également art. 201 al. 1 de la loi cantonale du 21 mai 2000 sur les impôts [LI, RSB 661.11], ainsi que l'art. 145 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 [LIFD, RS 642.11] et l'art. 9 al. 3 de l'ordonnance cantonale du 18 octobre 2000 d'exécution de l'impôt fédéral direct [OIFD, RSB 668.11]). La

recourante, qui a succombé devant la CRMF, a qualité pour recourir (art. 79 LPJA, art. 201 al. 2 LI, art. 145 al. 2 en relation avec l'art. 140 al. 1 LIFD), de sorte que son recours, par ailleurs interjeté en temps utile et dans les formes minimales prescrites, est recevable (art. 32 et 81 al. 1 LPJA, art. 145 al. 2 en relation avec l'art. 140 al. 1 et 2 LIFD).

1.2 Les décisions de la CRMF du 9 décembre 2016 représentent l'objet de la contestation. Elles portent sur la question de l'entrée en matière sur les demandes de correction des impositions des années 2003 à 2008, sans se prononcer sur l'examen matériel desdites demandes. Dès lors, la conclusion n° 4 du recours, tendant à ce que le TA se prononce sur le fond, est hors objet de la contestation et, partant, irrecevable (ATF 134 V 418 c. 5.2.1 et 125 V 413 c. 1a et références; MERKLI/AESCHLIMANN/HERZOG, *Kommentar zum Gesetz über die Verwaltungsrechtspflege im Kanton Bern*, 1997, art. 49 n. 2 et art. 72 n. 6).

1.3 Les tribunaux cantonaux, lorsqu'ils se prononcent sur une question relevant tant de l'IFD que des impôts cantonal et communal doivent en principe rendre deux jugements, qui peuvent toutefois figurer dans un seul acte, avec des motivations séparées et des dispositifs distincts ou du moins un dispositif distinguant expressément les deux impôts (ATF 135 II 260 c. 1.3.1, 130 II 509 c. 8.3). Une motivation commune est toutefois admissible, lorsque, comme en l'espèce, la question juridique à trancher par l'autorité cantonale de dernière instance est réglée de la même façon en droit fédéral qu'en droit cantonal, et que celle-ci peut ainsi être traitée avec un raisonnement identique, tant pour l'IFD que pour l'IEC (ATF 135 II 260 c. 1.3.1; VGE 2014/281 du 26 janvier 2016 c. 1.3). Cela étant, dans les litiges concernant l'impôt à la source, il n'est pas exclu qu'un seul jugement, avec un seul dispositif portant sur l'impôt fédéral, cantonal et communal, puisse être rendu (arrêt du Tribunal fédéral [TF] 2C_168/2014 du 29 octobre 2014 c. 1.2 et références citées, en lien avec l'art. 8 OIFD). Vu le peu d'incidence d'une telle question dans le présent cas, notamment quant aux voies de recours auprès de l'autorité supérieure (arrêt précité 2C_168/2014 c. 1.2 et références), la présente question peut toutefois être laissée ouverte.

1.4 Le jugement de la cause incombe au juge unique de la Cour des affaires de langue française du TA (art. 54 let. c et 57 al. 2 let. c de la loi cantonale du 11 juin 2009 sur l'organisation des autorités judiciaires et du Ministère public [LOJM, RSB 161.1]).

1.5 Le pouvoir d'examen du TA est limité au contrôle du droit (y compris la constatation des faits), à l'exclusion des questions d'opportunité (art. 80 LPJA).

2.

2.1 Les personnes qui, sans être domiciliées ni en séjour en Suisse au regard du droit fiscal, exercent une activité lucrative dépendante dans le canton de Berne pour de courtes périodes, en qualité de résidentes à la semaine ou de frontalières, sont soumises au lieu de leur travail à l'impôt à la source sur le revenu de leur activité (art. 116 al. 1 LI, art. 35 al. 1 let. a de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes [LHID, RS 642.14] et art. 91 LIFD; concernant l'assujettissement, voir les art. 6 al. 1 let. a LI, art. 4 al. 2 let. a LHID et art. 5 al. 1 let. a LIFD, ainsi que l'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]). Contrairement à la taxation ordinaire, l'impôt à la source est calculé sur la base des revenus bruts (art. 113 LI, art. 32 al. 3 LHID et art. 84 LIFD). Les frais professionnels, les primes et cotisations d'assurances, ainsi que les charges de famille, qui ont un effet sur la capacité contributive objective du contribuable, ne sont pas pris en compte par le biais d'une déduction individuelle, comme dans le cas d'une taxation ordinaire, mais de façon forfaitaire, par l'application de barèmes fiscaux (art. 114 LI et art. 4 al. 2 de l'ordonnance cantonale du 28 octobre 2009 sur les impôts à la source [OImS, RSB 661.711.1]; art. 86 al. 1 LIFD et art. 2 al. 1 let. b de l'ordonnance fédérale du DFF du 19 octobre 1993 sur l'imposition à la source dans le cadre de l'impôt fédéral direct [OIS, RS 642.118.2]; art. 33 al. 3 LHID; JAB 2010 p. 225 c. 3.3). Afin de prendre en compte les

différentes catégories de contribuables et d'éviter que la charge fiscale ne diffère de façon importante de celle des contribuables imposés selon la procédure ordinaire, il existe différents barèmes (voir art. 1 al. 1 OIS) et la possibilité d'obtenir une correction ultérieure, afin de prendre en compte individuellement certaines déductions non comprises dans les forfaits (art. 2 al. 1 let. e OIS; JAB 2010 p. 225 c. 3.3 avec références). A contrario, les déductions forfaitaires comprises dans le barème compensent les frais correspondants et ne peuvent plus être prises en compte individuellement (ANDREA PEDROLI, dans *Commentaire romand, Impôt fédéral direct*, 2017, art. 87 n. 8 et références).

2.2 Dans un arrêt du 26 janvier 2010 (ATF 136 II 241), le TF a constaté que le régime des déductions forfaitaires, englobées dans les barèmes d'imposition à la source de droit fédéral et cantonal, violait le principe de non-discrimination prévu par l'art. 2 de l'Accord du 21 juin 1999 entre, d'une part, la Confédération suisse et, d'autre part, la Communauté européenne et ses Etats membres sur la libre circulation des personnes (ALCP, RS 0.142.112.681) et de l'art. 9 al. 2 annexe I ALCP (c. 12-15). L'interdiction de discrimination prévue par ces dispositions étant directement applicable et l'emportant sur les dispositions contraires des lois fédérales sur l'impôt fédéral direct et sur l'harmonisation fiscale, il en a déduit qu'un contribuable, résidant à l'étranger et réalisant l'essentiel de ses revenus en Suisse, devait se voir appliquer, lors de son imposition à la source, le même régime de déductions fiscales que les contribuables soumis au régime d'imposition ordinaire (c. 15.1 et 16). Dans ce contexte, le contribuable soumis à l'ALCP peut donc faire valoir non seulement des déductions qui ne sont pas prévues par le barème d'impôt à la source, mais aussi des déductions plus élevées que celles prévues dans le barème d'impôt à la source, comme, par exemple, les frais de déplacement (A. PEDROLI, op. cit., art. 87 n. 9).

2.3 L'art. 137 al. 1 LIFD prévoit que, 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'assujettissement (pour l'IEC,

voir art. 187 al. 1 LI, dont la teneur est identique). On ne peut pas déduire de l'art. 137 al. 1 LIFD (et donc de l'art. 187 al. 1 LI) qu'à la fin du mois de mars de chaque année la retenue d'impôt de l'année précédente entre en force, même sans décision formelle. Toutefois, l'échéance de ce délai a pour effet d'exclure la possibilité de contester ultérieurement l'existence de l'obligation fiscale (ATF 135 II 274 in RDAF 2010 II p. 168 c. 5.4). 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 autre, le contribuable qui omet de faire valoir des déductions supplémentaires dans le délai de l'art. 137 al. 1 LIFD (et donc de l'art. 187 al. 1 LI) se rend coupable d'une violation de ses obligations de diligence et doit en supporter les conséquences. Le délai précité s'applique ainsi pleinement au contribuable qui entend faire valoir de telles déductions, comme à celui, d'ailleurs, qui souhaite contester le principe de l'assujettissement fiscal (TF 2C_684/2012 du 5 mars 2013 c. 5.4 in Archives 82 p. 153; ATF 135 II 274 c. 5.4; voir, à propos du nouveau droit, la loi fédérale du 16 décembre 2016 sur la révision de l'imposition à la source du revenu de l'activité lucrative, non soumise au référendum et dont l'entrée en vigueur n'a pas encore été fixée [FF 2016 8659 ss]). Ce qui précède s'applique également aux déductions valables sous le régime d'imposition ordinaire auxquelles ont droit les ressortissants de l'Union européenne dans les circonstances exposées par l'ATF 136 II 241 (TF 2C_360/2015 du 13 mai 2015 c. 6.1 et 2C_684/2010 du 5 mars 2013 c. 5.4).

3.

En l'espèce, le litige porte sur la recevabilité de la demande de déduction de frais professionnels présentée par la recourante pour les périodes fiscales 2003 à 2008.

3.1 En substance, l'intéressée fait valoir que, par courrier du 15 février 2003, elle a contesté dans les temps l'imposition à la source pour l'année fiscale 2003. Elle reproche à la CRMF de verser dans l'arbitraire, notamment dans l'établissement des faits, et de ne pas avoir respecté le

principe de la bonne foi. Elle estime, en particulier, qu'au vu des circonstances, on ne pouvait pas attendre de sa part qu'elle dépose des demandes de correction pour les années 2004 à 2008. Dans la décision attaquée, la CRMF a retenu que la recourante avait demandé la prise en compte de ses frais professionnels pour les années fiscales 2003 à 2008, pour la première fois, le 22 mars 2010. Elle a ainsi estimé que cette demande était tardive et écarté l'existence de motifs justificatifs.

3.2

3.2.1 En l'occurrence, la recourante conteste aussi bien le principe de l'imposition à la source que l'absence de prise en compte de déductions supplémentaires. Or, comme l'a relevé très justement l'autorité précédente, il lui appartenait de soulever ces contestations, pour chaque année concernée, dans le délai échéant à fin mars (art 187 al. 1 LI et 137 al. 1 LIFD; voir c. 2.3 ci-dessus). Le dossier ne révèle pas qu'elle aurait accompli une telle démarche pour les années 2004 à 2008 dans le délai prévu. Son courrier du 15 février 2003 ne peut en aucune façon être considéré comme étant une demande de correction de l'imposition à la source pour les années précitées, puisque la législation prévoit expressément que la demande doit être accomplie chaque année pour l'année fiscale précédente. Certes, avant son courrier du 22 mars 2010, la recourante n'avait reçu aucune décision selon les art. 187 al. 1 LI et 137 al. 1 LIFD pour les années fiscales 2003 à 2008. En particulier, le courrier de l'ICI du 17 mars 2003, qui précise qu'il s'agit d'une information (p. 2), ne peut à l'évidence pas être considéré comme tel. Cela étant, une telle constatation n'est d'aucune aide à la recourante. En effet, le TF a précisé que le délai en question s'applique même en l'absence de décision entrée en force, lorsque la demande concerne, comme en l'espèce, le principe de l'affiliation à l'impôt à la source et des déductions supplémentaires (voir c. 2.3 ci-dessus).

3.2.2 Il convient ensuite d'examiner si la recourante a valablement contesté l'imposition à la source pour l'année fiscale 2003. A ce titre, elle allègue avoir dans son courrier du 15 février 2003 "requis la déduction de ses frais professionnels effectifs, en revendiquant une imposition selon la procédure de taxation ordinaire tenant compte de ces déductions et,

partant, en cas de refus, une décision susceptible de recours" (recours p. 3). Dans ce courrier, la recourante demande que les bases légales de son assujettissement, le barème cantonal de l'impôt et toutes informations utiles lui soient communiqués. Elle précise qu'en tout état de cause, elle requiert une imposition selon la procédure de taxation ordinaire, ainsi qu'un entretien. A l'instar de la CRMF, il convient donc de constater que ledit courrier ne fait aucunement référence, ni implicitement ni explicitement, à des frais professionnels, à un refus de l'imposition à la source à ce titre ou à une demande de prise en compte de ces derniers, ni ne contient de demande de décision. Ce courrier constitue une demande d'informations, à laquelle l'ICI a répondu le 17 mars 2003. Certes, la recourante y demandait en tout état de cause une imposition selon la procédure de taxation ordinaire. Toutefois, une telle requête ne permet pas d'en déduire que la recourante souhaite obtenir la déduction de frais professionnels effectifs. Contrairement à ce qu'allègue la recourante, d'autres motifs que des déductions liées à de tels frais pourraient justifier une telle requête, notamment en cas de contestation du principe d'imposition à la source, par exemple au motif qu'elle ne serait pas conforme à un accord de double imposition, ou en cas de critique liée à la prise en considération des revenus du conjoint. Une telle requête pourrait également concerner la prise en compte de déductions plus élevées que celles prévues dans le barème d'impôt à la source, autre que des frais professionnels, par exemple, pour charges de famille ou cotisations de prévoyance ou d'assurance (voir art. 114 al. 2 LI en lien avec l'art. 4 al. 2 OImS et l'art. 86 LIFD en lien avec l'art. 2 al. 1 let. b OIS). La sollicitation d'un entretien avec un collaborateur de l'ICI, après réception des informations demandées, incite plutôt à penser que ce courrier vise à mieux comprendre le système de l'imposition à la source, en vue d'une éventuelle contestation future et la demande d'imposition selon la procédure de taxation ordinaire laisse à penser, qu'en cas de contestation, ce sera le principe même de l'imposition à la source qui sera remis en question. Dans les présentes circonstances, le seul fait de demander une imposition selon la procédure de taxation ordinaire ne constitue pas encore une contestation formelle de l'imposition à la source, ni une demande de prise en compte des frais professionnels effectifs ou de prononcé de décision. Il appartenait à la recourante de préciser clairement ce qu'elle souhaitait et on ne pouvait pas attendre de

l'ICI qu'elle cherche, notamment en raison de l'adresse en France de la recourante, quelle déduction supplémentaire était potentiellement réclamée. Au demeurant, si la recourante avait réellement entendu contester l'imposition à la source par son courrier du 17 mars 2003, comme elle le prétend, on s'étonne que cette dernière, qui est avocate, n'ait pas insisté auprès de l'ICI ou d'une autre autorité, pour obtenir une décision attaquable. Le dossier n'indique pas que la recourante aurait réagi d'une quelconque manière au courrier de l'ICI du 17 mars 2003. L'intéressée ne l'allègue pas. En ne sollicitant à nouveau les autorités que le 22 mars 2010, elle a clairement violé ses devoirs de diligence.

3.3 Au vu de ce qui précède, la CRMF n'a pas violé le droit en retenant que la recourante a déposé les requêtes de prise en compte de ses frais professionnels effectifs pour les années fiscales 2003 à 2008, pour la première fois, dans la lettre du 22 mars 2010 et que, partant, ces requêtes étaient tardives.

4.

Reste à examiner, comme l'a fait l'autorité précédente, si la recourante se trouvait dans une situation telle que l'inobservation des délais était excusable.

4.1 Selon l'art. 161 al. 3 LI, un délai inobservé est restitué si la personne contribuable exécute l'acte omis dans les 30 jours qui suivent la disparition de l'empêchement et prouve qu'elle a été empêchée d'agir en temps utile par suite de service militaire, de maladie, d'absence du pays, ou pour d'autres motifs sérieux (voir également l'art. 133 al. 3 LIFD, qui concerne le délai pour former réclamation, mais qui est applicable au cas d'espèce, TF 2C_684/2012 précité c. 5.6; voir également l'art. 43 al. 2 LPJA). Des motifs sérieux existent au sens de cette disposition lorsque la personne défaillante était, sans sa faute, dans l'impossibilité d'agir dans le délai ou de confier cette tâche à un tiers. Il doit s'agir de motifs d'une certaine importance. Par empêchement non fautif, il faut entendre non seulement l'impossibilité objective, comme la force majeure, mais également l'impossibilité subjective due à des circonstances personnelles ou à l'erreur

provoquée par une autorité (CASANOVA/DUBEY, dans *Commentaire romand, Impôt fédéral direct*, 2017, art. 133 n. 15; JAB 2014 p. 130 c. 3.2.1, 2003 p. 553 c. 2.1, tous deux avec références).

4.2 En l'occurrence, la recourante ne fait pas valoir de motif justifiant une restitution de délai. En particulier, on ne saurait la suivre lorsqu'elle allègue que l'ICI lui aurait donné des renseignements inexacts (concernant la bonne foi, voir c. 5 ci-dessous) et empêché de faire valoir ses droits en ne lui communiquant pas la possibilité d'exiger une décision selon les art. 137 al. 1 LIFD et 187 al. 1 LI. En effet, l'ICI n'était aucunement tenue de la rendre attentive à l'existence de ces dispositions. Elle a répondu le 17 mars 2003 aux demandes de l'intéressée du 15 février 2003 en indiquant les bases légales de l'assujettissement à l'impôt à la source et les informations utiles concernant le barème cantonal, en précisant qu'une taxation ordinaire n'était pas prévue pour les personnes qui n'étaient ni domiciliées ni en séjour en Suisse. La requête de cette dernière visant à obtenir "toutes informations utiles" relatives à l'impôt à la source englobe d'innombrables éléments et il ne fait pas partie des devoirs d'une autorité de satisfaire à des demandes d'informations ouvertes en mentionnant tous les éléments potentiellement pertinents. Par ailleurs, dans son écrit du 15 février 2003, la recourante n'a pas demandé spécifiquement à être renseignée sur la procédure à suivre en cas de contestation. De plus, le délai omis par la recourante ressort expressément de la loi. Elle était donc censée le connaître et ne peut donc pas se réfugier derrière son ignorance de ces dispositions (nul n'étant censé ignorer la loi; ATF 136 V 331 c. 4.2.3.1). Le courrier de l'ICI du 17 mars 2003 mentionne des informations générales et explique sur quelles bases légales se fonde l'imposition à la source de la recourante. Certes, il ne se prononce pas sur la possibilité de contester ladite imposition, toutefois, rien n'empêchait la recourante, à la réception de ce courrier, de s'informer sur ce point, en consultant la loi ou en s'adressant à nouveau à l'autorité fiscale. Le principe de la bonne foi lui imposait de ne pas rester inactive face à une réponse qu'elle jugeait lacunaire. En particulier, comme avocate, elle devait savoir que le silence du courrier du 17 mars 2003 sur les possibilités de contestation ne lui permettait pas de tirer de conclusion sur ce point. Par ailleurs, la réponse de l'ICI est intervenue plus d'un an avant l'échéance du délai pour contester

l'imposition de l'année 2003, laissant largement à la recourante le temps de se renseigner et au besoin d'agir. Au surplus, le changement de pratique invoqué par la recourante, qui a fait suite à l'ATF 136 II 241, ne saurait en aucun cas constituer un motif d'empêchement. La pratique d'alors de l'ICI n'empêchait absolument pas la recourante d'exiger une décision et d'user des voies de droit contre cette dernière, en provoquant au besoin une décision du TF, comme l'avait d'ailleurs fait le recourant à l'origine dudit arrêt. Par ailleurs, la recourante ne pouvant considérer de bonne foi qu'une pratique sera indéfiniment poursuivie (THIERRY TANQUEREL, *Manuel de droit administratif*, 2011, § 572 p. 194), il est parfaitement exigible de sa part qu'elle conteste, conformément à la loi, l'imposition pour chacune des années concernées. Enfin, la recourante ne peut pas justifier son inaction par le fait que l'ICI aurait, selon elle, volontairement refusé de rendre une décision. Tout d'abord, comme déjà mentionné et contrairement à ce qu'elle prétend, la recourante n'a pas exigé de décision dans son courrier du 15 février 2003, ce qu'elle n'a fait qu'à partir de son écrit du 22 mars 2010. Faute d'avoir été sollicitée sur ce point, on ne peut donc pas reprocher à l'ICI d'avoir sciemment refusé de rendre une décision. Au demeurant, même si le courrier du 15 février 2003 avait contenu une telle demande, il aurait incombé à la recourante de renouveler expressément cette demande auprès de l'ICI et en cas de refus ou de silence, de saisir les autorités de recours pour déni de justice. Un tel comportement pouvait d'autant plus être attendu de la recourante que celle-ci dispose d'une formation d'avocate. La recourante se trompe donc lorsqu'elle allègue qu'"aucune possibilité matérielle de contester l'étendue de l'imposition à la source n'était donnée au contribuable frontalier" (recours p. 9), ce qui est attesté par le cas ayant conduit de l'ATF 136 II 241. Au vu de ce qui précède, il n'existe aucun motif d'empêchement propre à excuser le non-respect des délais en cause.

5.

Contrairement à ce qu'allègue la recourante à répétées reprises, on ne voit pas en quoi l'ICI a violé le principe de la bonne foi (étant entendu que les considérations relatives à un éventuel motif de restitution de délai peuvent

se recouper avec les questions de bonne foi). Comme déjà mentionné, dans son courrier du 15 février 2003, la recourante demandait des informations générales sur l'imposition à la source (base légale, barème), sans requérir spécifiquement une correction en raison de frais professionnels, ni de renseignements particuliers sur les possibilités de contestation. Or, la bonne foi ne permet pas d'imposer à l'ICI une obligation de renseignement allant au-delà des points demandés. Dans le cas présent, l'ICI pouvait sans mauvaise foi considérer que le contenu de son écrit du 17 mars 2003 répondait de façon satisfaisante aux attentes de la recourante, étant entendu que rien n'empêchait cette dernière de requérir des compléments d'information. En outre, dans les présentes circonstances, elle pouvait parfaitement (et devait) exiger de la recourante qu'elle respecte pour chaque année les délais de péremption prévus par la loi, que la recourante ne pouvait ignorer (voir c. 4.2 ci-dessus). De plus, il ne ressort pas du dossier que l'ICI aurait donné une quelconque assurance à la recourante concernant les possibilités de contester les impositions en cause. Au surplus, ni la loi, ni les circonstances n'imposaient à l'ICI de renseigner spécifiquement la recourante sur ce point. On ne peut donc pas retenir l'existence d'un renseignement inexact (SVR 2012 ALV n° 3 c. 5.2). En outre, même si elle avait donné une fausse indication, la recourante n'aurait pu en tirer avantage du fait que l'inexactitude de celle-ci était reconnaissable par simple consultation de la loi (ATF 135 III 489 c. 4.4, 134 I 199 c. 1.3.1). Au vu de ces éléments, les conditions permettant à la recourante de se prévaloir du droit à la protection de sa bonne foi ne sont pas réunies (concernant lesdites conditions, voir notamment ATF 137 II 182 c. 3.6.2 et les références citées, 131 V 472 c. 5; SVR 2012 ALV n° 3 c. 5.2; AUER/MALINVERNI/HOTTELIER, *Droit constitutionnel Suisse*, Vol. II, 2013, n° 1173 et 1174). Par ailleurs, comme le relève à juste titre l'autorité précédente, l'ancienne pratique de l'ICI ne constitue pas le fondement d'une base de confiance. Une instruction complémentaire sur ce point n'est donc pas nécessaire et la réquisition de preuve de la recourante doit ainsi être écartée (recours p. 7). En outre, il ne peut pas non plus être donné suite à la requête tendant à l'obtention des informations communiquées par l'ICI aux différentes catégories de contribuables imposés à la source (recours p. 7 et 8). En effet, une telle requête vise l'examen matériel de l'imposition à la source et aurait dû être faite dans le délai prévu par les

art. 187 al. 1 LI et 137 al. 1 LIFD. Par ailleurs, la recourante ne rend aucunement vraisemblable la discrimination invoquée (recours p. 7 et 8).

6.

Enfin, la CRMF retient à juste titre qu'un changement de pratique ou de jurisprudence n'est pas un motif de révision (TF 2P.112/2003 du 29 août 2003 c. 3.3) et que cela s'applique également au cas de la recourante qui est forclosée concernant les périodes fiscales en cause, du fait que dans le présent cas, la forclusion a un effet semblable à la force de chose jugée. On ne voit en effet pas pour quel motif, il conviendrait de traiter plus favorablement un contribuable qui n'a pas fait valoir ses droits dans les délais, en lui permettant de profiter rétroactivement d'un changement de pratique, que celui qui a contesté dans les temps l'imposition à la source et qui, suite à cela, a fait l'objet d'une décision entrée en force.

7.

7.1 Au vu de ce qui précède, la CRMF n'a pas violé le droit en retenant que la recourante a déposé tardivement ses demandes de déductions des frais professionnels pour les années fiscales 2003 à 2008 et que, partant, celles-ci étaient irrecevables.

7.2 Vu l'issue de la procédure, les frais judiciaires pour la présente instance, fixés forfaitairement à Fr. 1'500.-, sont mis à la charge de la recourante (art. 151 LI, en relation avec l'art. 108 al. 1 LPJA; art. 144 al. 1 en lien avec l'art. 145 al. 2 LIFD); ils sont compensés avec l'avance de frais fournie, le solde de Fr. 500.- lui étant restitué.

7.3 Il n'y a pas lieu d'allouer de dépens, ni d'indemnité de partie (art. 151 LI, en relation avec l'art. 108 al. 3 en corrélation avec l'art. 104 al. 1 et 3 LPJA; art. 64 al. 1 de la loi fédérale du 20 décembre 1968 sur la procédure administrative [PA, RS 172.021], en lien avec les art. 144 al. 4 et 145 al. 2 LIFD).

Par ces motifs:

1. Le recours du 10 janvier 2017 concernant l'IEC est rejeté, dans la mesure où il est recevable.
2. Le recours du 10 janvier 2017 concernant l'IFD est rejeté, dans la mesure où il est recevable.
3. Les frais de procédure du TA, fixés forfaitairement à Fr. 1'500.-, sont mis à la charge de la recourante et compensés par son avance de frais; le solde de l'avance de frais lui sera restitué par Fr. 500.-, lorsque le présent jugement sera entré en force.
4. Il n'est pas alloué de dépens.
5. Le présent jugement est notifié (R):
 - à la recourante,
 - à l'ICI,
 - à la CRMF,
 - à l'Administration fédérale des contributions, Eigerstrasse 65, 3003 Berne.

Le juge:

Le greffier:

Voie de recours

Dans les 30 jours dès sa notification écrite, le présent jugement peut faire l'objet d'un recours en matière de droit public auprès du Tribunal fédéral, 1000 Lausanne 14, au sens des art. 39 ss, 82 ss et 90 ss de la loi fédérale du 17 juin 2005 sur le Tribunal fédéral (LTF, RS 173.110).