

NE_GERICHTE CDP.2014.286 vom 25. Juni 2015

NE Tribunal cantonal, 2015-06-25, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ne_gerichte_CDP.2014.286

FR: NE_GERICHTE CDP.2014.286 du 25 juin 2015

IT: NE_GERICHTE CDP.2014.286 del 25 giugno 2015

Erwägungen

E. 1

Interjeté dans les formes et délai légaux, le recours est recevable.

E. 2

a) D'après l'article 213 al. 1 LIFD (dans sa teneur en vigueur pour la période fiscale 2013, selon l'art. 7 de l'ordonnance du 22 septembre 2011 sur la compensation des effets de la progression à froid pour les personnes physiques en matière d'impôt fédéral direct [OPFr ; RS 642.119.2]), sont déduits du revenu net 6500 francs pour chaque enfant mineur, ou faisant un apprentissage ou des études, dont le contribuable assure l'entretien (let. a; ci-après: la déduction sociale pour enfant) ainsi que pour chaque personne totalement ou partiellement incapable d'exercer une activité lucrative, à l'entretien de laquelle le contribuable pourvoit (let. b). L'article 213 al. 1 let. a LIFD soumet l'octroi de la déduction pour enfant majeur à condition que le contribuable entretienne des relations personnelles avec ce dernier, qu'il en assure l'entretien et que l'enfant majeur soit en études ou en formation professionnelle. La question de savoir si un enfant majeur est en formation au sens du droit fiscal se détermine selon les règles du droit civil en matière d'obligation d'entretien des père et mère (StE 2001 B 29.3 n° 17; 2010 B 29.3 n° 36; v. Rapport explicatif d'avril 2010 – Procédure de consultation sur la loi fédérale sur l'imposition des frais de formation et de perfectionnement). Par formation, il faut comprendre chaque étape dans la formation professionnelle ou dans les études, qui permet d'obtenir de manière indirecte (école secondaire post-obligatoire de type gymnasial) ou directe (école professionnelle, apprentissage, haute école technique, etc.) une première formation (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter , Handkommentar zum DGB, 2009, n° 40, p. 1645). Le devoir d'entretien des père et mère de l'enfant majeur au sens de l'article 277 al. 2 CC est destiné à permettre à celui-ci d'acquérir une formation appropriée, à savoir les connaissances qui lui permettront de gagner sa vie dans un domaine correspondant à ses goûts et à ses aptitudes. La formation tend donc à l'acquisition de ce qui est nécessaire pour que l'enfant puisse se rendre autonome par la pleine exploitation de ses capacités, soit pour faire face par ses propres ressources aux besoins matériels de la vie (ATF 117 II 372 cons. 5a). Chacun doit ainsi se voir donner la possibilité d'atteindre le plus haut point de développement dont il est capable. L'obligation des père et mère cesse toutefois dès le moment où est acquise une première formation répondant aux critères précités de formation appropriée. Ainsi, un enfant majeur ne saurait prétendre à la poursuite ou à la reprise des prestations d'entretien de ses parents en vue d'entreprendre une deuxième formation, un recyclage ou une reconversion. Il ne peut davantage revendiquer une formation complémentaire destinée à améliorer sa situation mais qui n'est pas nécessaire à l'exercice de la profession initiale apprise. Lorsque la profession en vue de laquelle la formation initiale a été entreprise ou poursuivie suppose non seulement la titularité d'un titre

universitaire, mais aussi l'accomplissement d'un stage et la réussite d'un examen de fin de stage, cette formation ne peut être considérée comme entièrement acquise qu'une fois ces deux étapes franchies avec succès. Le Tribunal fédéral a ainsi jugé que tel était le cas de la profession d'avocat dans le canton de Neuchâtel (arrêt du TF du 5.11.2003 [2P.213/2003] cons. 2.3). En pareil cas, il faut cependant que la décision de poursuivre la formation initiale par l'accomplissement d'un stage ait été conçue au plus tard au moment de l'obtention du titre universitaire ou peu après, faute de quoi on retombe dans l'hypothèse d'une seconde formation ou d'une formation complémentaire (voir dans le même sens, arrêt du TF du 25.06.2014 [2C_1073/2013] et [2C_1074/2013], qui réserve toujours l'examen des circonstances concrètes pour déterminer s'il s'agit d'une formation initiale ou d'un perfectionnement). b) L'article 9 al. 4 LHID réserve les réglementations cantonales en matière de déductions pour enfant ; l'article 39 LCdir est le siège de la matière en droit neuchâtelois. L'article 39 al. 1 let. a LCdir prévoit ainsi la déduction d'un montant de 5'500 francs pour le premier enfant mineur, ou majeur poursuivant des études, dont le contribuable assume l'entretien. Conformément au principe de l'harmonisation fiscale tant horizontale que verticale, il se justifie d'interpréter l'article 39 LCdir conformément à la pratique dégagée en matière d'impôt fédéral direct (arrêt du TF du 27.04.2010 [2C_545/2009] cons. 5.3 et les références). c) En ce qui concerne les déductions sociales revendiquées par les contribuables, la date-clé (Stichtag) est, dans le système postnumerando, la situation à la fin de la période fiscale (Jaques , in Commentaire Romand de la LIFD, n° 7 ad art. 214 LIFD – art. 118 al. 1 LCdir).

E. 3

a) En l'espèce, les recourants soutiennent que le stage d'avocat entrepris par leur fille majeure doit être considéré comme une formation initiale en tant qu'il constitue le complément indispensable aux études universitaires pour pouvoir pratiquer le barreau. Ils sont d'avis que ce stage devrait à tout le moins être reconnu comme une seconde formation nécessaire à l'exercice d'une activité professionnelle convenable. Il ressort du dossier que la fille majeure des recourants qui vit avec ces derniers effectuait son stage en vue de l'obtention du brevet d'avocat depuis le 1^{er} septembre 2013, les examens finaux étant prévu pour la session de novembre 2015. Compte tenu de la date-clé (Stichtag) fixée au 31 décembre de la période de taxation concernée (2013), force est d'admettre que C. se trouvait bien en formation à cette époque. Ce stage a été entrepris à l'issue de l'obtention d'un master en droit à l'Université de Zurich au terme d'une formation académique achevée en juillet 2013. Souhaitant visiblement devenir avocate et non uniquement juriste, le stage d'avocat s'imposait à C. comme suite logique à la formation universitaire suivie. Il n'y a par ailleurs eu aucune interruption dans la formation de la jeune femme, de sorte qu'en application de la jurisprudence mentionnée ci-dessus, force est de reconnaître que le brevet d'avocat fait bien partie de la formation initiale pour laquelle les recourants peuvent prétendre à la déduction sociale pour enfant, pour autant que les autres conditions soient par ailleurs remplies. Les arguments avancés par l'intimé pour fonder son refus d'accorder la déduction litigieuse ne convainquent nullement. La jurisprudence qu'il cite pour retenir que le stage d'avocat constitue une activité lucrative, bien que peu rémunérée, et non une formation professionnelle, ne saurait trouver application au cas d'espèce. Dans cet arrêt publié au RJN 1998, p. 246 , le Tribunal administratif devait déterminer si le stage d'avocat était susceptible de constituer un changement de situation propre à engendrer une taxation intermédiaire. Il a ce faisant admis que le stage d'avocat, tel que pratiqué dans le canton de Neuchâtel, impliquait une activité de condition dépendante, même peu payée, de sorte que

l'engagement de l'intéressée comme avocate dans une banque après avoir obtenu son brevet d'avocat ne constituait pas un changement ni de condition, ni de profession, attendu que la nouvelle activité était également salariée et ce, bien qu'il y ait une différence importante de rémunération. La Cour de céans observe à cet égard que la rémunération du stage d'avocat ne fait pas obstacle à lui reconnaître le caractère de formation professionnelle au même titre qu'un apprentissage en entreprise durant lequel l'apprenant perçoit également un revenu – modeste - durant toute sa formation. Il est à noter que toute personne atteignant la majorité, soit 18 ans, est tenue de déclarer ses revenus et ce, même si elle se trouve encore en formation. Ainsi, il n'est pas incompatible que les revenus du stage d'avocat soient déclarés dans le chef du stagiaire en tant que revenu d'une activité lucrative et que la déduction sociale pour enfant majeur soit reconnue dans le chef de ses parents qui assurent son entretien par ailleurs. L'intimé se réfère également à la jurisprudence du Tribunal fédéral dans laquelle il a considéré qu'un diplôme en psychologie, faisant suite à l'obtention d'une licence dans la même branche devait être considéré comme une deuxième formation qui ne pouvait être à charge des parents d'une enfant majeure. La Haute Cour a en effet considéré que le métier de psychologue pouvait être exercé avec la seule licence et que le diplôme convoité ne permettait que d'augmenter ses chances sur le marché du travail mais non d'obtenir une autre formation et partant exercer un autre métier (ATF 117 II 372). Le Tribunal fédéral a précisé, dans un arrêt subséquent, qu'il n'en allait pas de même avec le stage d'avocat, attendu que la pratique du barreau ne pouvait se réaliser qu'avec l'obtention du brevet d'avocat et non avec une simple licence en droit - ou actuellement avec un bachelor, voire un master en droit (arrêt du TF du 5.11.2003 (2P.213/2003) cons. 2.3). Ce dernier jugement a certes été rendu dans le domaine des assurances sociales. Il n'en demeure pas moins, quoi qu'en soutienne l'intimé, que la notion de formation retenue dans cet arrêt se fonde également sur le droit civil et qu'il se prononce précisément sur le cas publié aux ATF 117 II 372 sur lequel s'appuie l'intimé pour justifier sa position. L'argumentation de l'intimé ne convainc pas davantage sous cet angle. Compte tenu du résultat auquel parvient la Cour de céans, il n'est pas nécessaire d'examiner la question du stage d'avocat sous l'angle d'une deuxième formation ainsi que l'ont avancé les recourants dans une motivation subsidiaire. b) Cela étant, il y a lieu de reconnaître que les deux autres conditions nécessaires à l'obtention de la déduction pour enfant majeur en formation sont également remplies, à savoir les relations personnelles entre les parents et l'enfant majeur ainsi que l'entretien par les premiers nommés du second nommé. D'une part, C. est domiciliée chez ses parents, d'autre part, elle n'a perçu en 2013 qu'un revenu net de 6'687 francs, de sorte qu'il faut admettre que ce montant était insuffisant pour subvenir à ses besoins sans le soutien financier de ses parents. Il s'ensuit que c'est à tort que l'intimé a refusé d'accorder la déduction sociale pour enfant majeur en formation, tant en ce qui concerne l'impôt fédéral direct, que les impôts cantonal et communal pour l'année 2013.

E. 4

Compte tenu de l'admission de la déduction sociale pour enfant majeur en formation, il y a également lieu de reconnaître la déduction pour assurances tant au niveau fédéral que cantonal et communal. D'après l'article 212 al. 1 LIFD, dans sa teneur en vigueur pour la période fiscale 2013, les versements, primes et cotisations d'assurances-vie, d'assurances maladie, d'assurances accident ne tombant pas sous le coup de l'art. 33 al. 1 lettre f LIFD, ainsi que les intérêts des capitaux d'épargne du contribuable et des personnes à l'entretien desquelles le contribuable pourvoit, sont également déduits jusqu'à concurrence de 3'500 francs pour les personnes mariées vivant en ménage commun et de 1'700 francs pour les

autres contribuables, augmentés de 700 francs pour chaque enfant ou personne nécessiteuse pour lesquels le contribuable peut faire valoir la déduction prévue à l'art. 213 al. 1 lettre a ou b LIFD. Au niveau cantonal et communal, l'article 36 al. 1 let. g LCdir prévoit une disposition analogue qui permet de déduire du revenu les primes d'assurances d'un montant de 4'800 francs pour les contribuables mariés vivant en ménage commun et de 2'400 francs pour les autres contribuables, ces montants étant augmentés de 800 francs pour chaque personne pour laquelle le contribuable peut faire valoir une déduction au sens de l'article 39 al. 1 let. a à c et e.

E. 5

a) Au vu de ce qui précède, le recours doit être admis et la décision sur réclamation du 24 septembre 2014, ainsi que les décisions de taxations pour l'année 2013 annulées. La cause doit être renvoyée au service intimé afin qu'il rende, au sens des considérants du présent jugement, de nouvelles décisions de taxation pour la période 2013 s'agissant de l'impôt cantonal et communal, d'une part, et de l'impôt fédéral direct, d'autre part. b) Vu l'issue du litige, il est statué sans frais, les autorités cantonales n'en payant pas (art. 47 al. 2 LPJA) et l'avance de frais effectuée par les recourants leur est restituée. Il n'est pas alloué de dépens à ces derniers qui ne sont pas représentés par un mandataire professionnel (art. 48 al. 1 et 51 al. 1 LPJA).

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