

# **NE\_GERICHTE CDP.2015.214 vom 7. April 2016**

NE Tribunal cantonal, 2016-04-07, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ne\\_gerichte\\_CDP.2015.214](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ne_gerichte_CDP.2015.214)

FR: NE\_GERICHTE CDP.2015.214 du 7 avril 2016

IT: NE\_GERICHTE CDP.2015.214 del 7 aprile 2016

## **Erwägungen**

### **E. 1**

En matière fiscale, lorsque le contenu des dispositions légales concernées est identique au niveau fédéral et cantonal – ce qui, comme nous le verrons ci-après, est ici le cas – il est loisible au contribuable de déposer un seul recours avec une motivation commune pour l'IFD et pour l'ICC ( ATF 135 II 260 cons. 1.3.2 et 1.3.3). Pour les mêmes motifs, l'autorité administrative, respectivement, judiciaire est autorisée à se prononcer sous la forme d'une décision unique, pour autant toutefois que la motivation permette de saisir clairement qu'il est question de deux catégories d'impôts (ATF 135 II 260 cons. 1.3.1 ). En l'occurrence, l'intimé a rendu une seule décision sur réclamation valant tant pour l'IFD que pour l'ICC, ce qui était admissible. Dans ces circonstances, on ne peut reprocher à la recourante d'avoir formé les mêmes griefs et pris des conclusions valant pour les deux catégories d'impôts dans son recours devant la Cour de céans, laquelle statuera également dans un seul arrêt. Interjeté pour le surplus dans les formes et délai légaux, le recours est recevable.

### **E. 2**

a) S'agissant de l'IFD, l'entrée en vigueur, depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2016, de la loi fédérale du 27 septembre 2013 sur l'imposition des frais de formation et de perfectionnement à des fins professionnelles (RO 2014 1105) a entraîné l'abrogation des articles 26 al. 1 let. d et 34 let. b LIFD . Ces dispositions restent néanmoins applicables au présent litige du moment que celui-ci porte sur la période fiscale 2014 et qu'il n'existe aucune disposition de droit transitoire prévoyant une solution différente (arrêts du TF des 01.02.2016 [2C\_588/2015] et [2C\_589/2015] cons. 4.1 et 06.07.2015 [2C\_660/2014] cons. 5, in : RF 70/2015 p. 806 et les références citées). b) Le revenu net se calcule en défalquant du total des revenus imposables les déductions générales et les frais mentionnés aux articles 26 à 33a LIFD (art. 25 LIFD). L'article 26 al. 1 let. d LIFD , dans sa version applicable jusqu'au 31 décembre 2015, prévoit que les frais professionnels qui peuvent être déduits sont notamment les frais de perfectionnement et de reconversion professionnels en rapport avec l'activité exercée. Ne sont pas déductibles les frais de formation proprement dits (art. 34 let. b LIFD , dans sa teneur jusqu'au 31 décembre 2015). L'article 8 de l'ordonnance du 10 février 1993 du Département fédéral des finances (ci-après : DFF) sur la déduction des frais professionnels des personnes exerçant une activité lucrative dépendante en matière d'impôt fédéral – abrogé suite à l'entrée en vigueur depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2016 de l'ordonnance du DFF du 16 avril 2014 ( RO 2014 1109 ), mais qui demeure ici applicable – reprend cette réglementation. Il convient donc d'opérer une distinction entre les frais de perfectionnement déductibles fiscalement et les frais de formation, qui ne peuvent être déduits. Selon la jurisprudence, sont déductibles tous les frais de perfectionnement qui sont objectivement en rapport avec la profession et qui permettent au contribuable de maintenir ses chances, de rester à la page et de conserver son poste en satisfaisant aux exigences nouvelles de sa

profession, même s'ils n'apparaissent pas absolument indispensables ( ATF 124 II 29 cons. 3, 113 Ib 114 cons. 2; arrêts du TF des 16.02.2015 [2C\_666/2014] et [2C\_667/2014] cons. 2.1.2, 25.06.2014 [2C\_1073/2013 ] et [2C\_1074/2013] cons. 2.2, in : RF 69/2014 p. 645, 01.05.2013 [2C\_1001/2012] et [2C\_1002/2012] cons. 2.1, in : StE 2013 B 27.6 no 18, 06.07.2005 [2A.623/2004] cons. 2.1, in : StE 2006 B 22.3 no 86). Par "frais objectivement en rapport avec la profession", il faut entendre les frais en lien avec la profession apprise et exercée, par opposition aux frais de formation engagés pour une première activité professionnelle, pour une activité nouvelle ou encore supplémentaire. Il n'est toutefois pas nécessaire que le contribuable ne puisse pas conserver son poste s'il ne consent pas à de telles dépenses; il suffit qu'il les estime adéquates pour maintenir ses chances sur le plan professionnel et que le perfectionnement s'avère utile tout en restant dans le cadre usuel et généralement admis de l'amélioration des connaissances servant à l'exercice de la même profession (arrêts du TF des 01.02.2016 [2C\_588/2015] et [2C\_589/2015] cons. 4.2 25.06.2014 [2C\_1073/2013] et [2C\_1074/2013] cons. 2.2, in : RF 69/2014 p. 645). En revanche, ne sont pas déductibles les frais d'une formation continue consentis afin de progresser dans une position professionnelle plus élevée qui se distingue clairement de la profession actuelle ("frais d'ascension professionnelle") ou d'accéder à une autre profession. Dans ce sens, les frais d'une formation continue engagée en vue d'une ascension professionnelle ou qui ont permis ou favorisé un tel élan sont assimilés à ceux consentis dans le cadre d'une nouvelle formation. Un tel avancement se traduit généralement par l'obtention d'un poste hiérarchique supérieur, comprenant des responsabilités plus étendues et une rémunération plus élevée. Dans ce cas, contrairement au cas de figure évoqué au paragraphe précédent, la formation suivie par l'intéressé ne sert pas de simple mise à niveau ou d'actualisation de connaissances (arrêts du TF des 01.02.2016 [2C\_588/2015] et [2C\_589/2015] cons. 4.2 et 01.05.2013 [2C\_1001/2012] et [2C\_1002/2012] cons. 2.2, in : StE 2013 B 27.6 no 18). c) Ces principes valent en particulier pour les diplômes après études. Le Tribunal fédéral a examiné à plusieurs reprises le sort des frais engagés pour l'obtention d'un Master of Business Administration (MBA). La déduction des frais pour une telle formation est en principe refusée au motif que le MBA permet avant tout d'accroître les chances d'obtenir une promotion, alors même que la formation est généralement entreprise en cours d'emploi et que le titre est obtenu après une solide expérience professionnelle (arrêts du TF des 01.05.2013 [2C\_1001/2012] et [2C\_1002/2012] cons. 2.3.3, in : StE 2013 B 27.6 no 18, 28.04.2006 [2A.424/2005] cons. 3.3, in : RtiD 2006 II p. 524, 06.07.2005 [2A.623/2004] cons. 3.2, in : StE 2006 B 22.3 no 86, 18.12.2003 [2A.277/2003] , in : StR 59/2004 p. 451). Dans un arrêt récent, la Haute Cour a admis, en dérogation au principe précité, la déductibilité, à titre de frais de perfectionnement, des frais liés à l'obtention d'un Master of Advanced Studies in International Taxation (MaS) d'un juriste bénéficiant d'une expérience professionnelle de plus de dix ans dans le domaine de la fiscalité (arrêt du TF du 25.06.2014 [2C\_1073/2013] et [2C\_1074/2013] cons. 2.2, in : RF 69/2014 p. 645). Le Tribunal fédéral a en revanche refusé la déduction des frais d'obtention d'un MBA en cours d'emploi d'un contribuable, considérant qu'il s'agissait d'un titre qui attestait une formation professionnelle propre et améliorerait de manière importante les possibilités de carrière de son détenteur. La Haute Cour a également souligné que les coûts de la formation ainsi que le manque d'expérience professionnelle et de connaissances acquises dans le domaine de la formation entreprise constituent des indices importants en faveur de frais de formation non déductibles (arrêt du TF du 01.05.2013 [2C\_1001/2012] et [2C\_1002/2012] cons. 2.1, in : StE 2013 B 27.6 no 18). Les exemples démontrent qu'il convient d'examiner dans chaque

cas particulier quelle était la nature de l'activité professionnelle avant la fréquentation de la formation litigieuse et de la comparer avec celle, le cas échéant, exercée ultérieurement, à moyen terme, après l'obtention du titre de formation visé. La qualification de frais de perfectionnement déductibles dépend donc de l'examen concret de la situation personnelle du contribuable, de sa formation initiale, de l'état de ses connaissances, de son cursus professionnel, de son activité professionnelle actuelle, du contenu de la formation en cause ainsi que de la position professionnelle postérieure à la formation (arrêts du TF des 01.02.2016 [2C\_588/2015] et [2C\_589/2015] cons. 4.3.2, 25.06.2014 [2C\_1073/2013] et [2C\_1074/2013] cons. 2.2.3, in : RF 69/2014 p. 645, 01.05.2013 [2C\_1001/2012] et [2C\_1002/2012] cons. 2.3.1, in : StE 2013 B 27.6 no 18, 15.11.2011 [2C\_28/2011] cons. 4.1, in : StE 2012 B 27.6 no 17, 26.05.2010 [2C\_750/2009] cons. 2.2.3, in : RF 65/2010 p. 675).

### **E. 3**

a) En l'espèce, la recourante a obtenu en 2011 auprès de l'Université de technologie de Compiègne un diplôme de master en sciences, technologies, santé, mention sciences, technologies, qualité, santé, spécialité management de la qualité. Au bénéfice de ce master, elle a occupé deux emplois dans le domaine de l'assurance qualité, respectivement, en tant que responsable et spécialiste, avant d'être engagée par la société C. AG d'août 2013 à décembre 2014 en qualité de Complaint handling manager et d'être, pour l'ensemble de cette période, déléguée à ce titre et suite à une location de service auprès de D. GmbH du groupe A. Dans le cadre de cette fonction, la recourante s'est vu confier, selon les déclarations ressortant de son curriculum vitae, les tâches suivantes : "Process design and validation for 23 countries; World Wide trainings in English and French; Legacy review and complaint files remediation; Customer care when detecting confirmed complaints; Statistical result analysis for potential improvement; Workflow organization : Program Manager in a team of 20 people; Stakeholder involvement : Manufacturing, Product Development, Clinical; Perform Medical Device Reporting, EU vigilance, MedWatch form; Software management : SAP, WEBi; Cognos, CATSWeb; Software implementation : EtQ; Write a training guide and step-by-step WIs for software use". L'intéressée a également fourni la description suivante de la profession de Complaint handling manager : " Contact and coordination point for market reports (complaints / incidents). Receiving, monitoring, handling, completing and evaluating the messages to ensure customer satisfaction in our markets. Maintaining and optimizing fine procedures for receiving, tracking, editing, enclosure and evaluation of messages; Collection and coordination center for messages; Ensure the documentation and their traceability; Ensuring customer care after detecting and classifying the messages; Organize and Share information; The introduction of measures for the rapid transmission of a competent and technically well-founded statement; Introduction of correction, respectively, Prevention measures in cooperation with Quality; Junction to Legal regarding reporting of cases of damage; Junction with the RM Foundation regarding requested services; Create the analysis / statistics and reports demonstrating the resulting improvement potential; Information point for all inquiries regarding market reports by PDC; Initiating and promoting the highest standards of ethics and compliance with the D. code of conduct and the compliance program". Il s'agit d'une définition générale de ce métier, telle qu'elle ressort pour ainsi dire mot pour mot de différents sites internet et, partant, non de l'activité effectivement menée par la contribuable auprès de D. GmbH du groupe A. En septembre 2014, soit après une année dans le poste concerné et quatre mois avant le terme de son contrat de travail, la recourante a payé un écolage de 43'900 francs

afin de suivre un EMBA d'une durée d'une année et demi. Ce programme s'adresse à des entrepreneurs, détenteurs d'un diplôme universitaire et avec une expérience professionnelle de 5 ans, y compris dans le domaine de la gestion, qui cherchent à traduire leur vision entrepreneuriale et à avoir un réel impact dans le monde des affaires, en particulier sur le développement de sociétés. Force est de constater que cette formation avait pour but de remédier aux lacunes de la formation scientifique de base de l'intéressée, qui tentait de mettre en place une entreprise individuelle de consultante indépendante en assurance qualité et affaires réglementaires dans le secteur des dispositifs médicaux et des produits pharmaceutiques, et ne tendait pas à l'amélioration des connaissances utiles aux professions exercées jusqu'alors, y compris à celle pratiquée au sein du groupe A. et qui devait d'ailleurs prendre fin seulement quatre mois après le début des cours en cause. Il suffit de comparer la formation initiale (management de la qualité) avec le contenu de la formation litigieuse (gestion, finance, stratégie d'entreprise et marketing). L'EMBA ne peut donc pas être considéré comme une simple mise à niveau ou une actualisation des connaissances de la contribuable. Ce raisonnement est conforté par l'importance des frais d'écologie qui s'élèvent, pour une formation d'une année et demi, à 46'700 francs, avec un rabais de 2'800 francs si le paiement intervient en une seule fois. Ce montant représente un investissement significatif qui plaide en faveur d'une formation à part entière entreprise en vue de favoriser l'ascension professionnelle (arrêts du TF du 01.02.2016 [2C\_588/2015] et [2C\_589/2015] cons. 4.4 et les références citées). Le Tribunal fédéral a déjà eu l'occasion de préciser qu'un investissement de plus de 25'000 francs par année (pour un total de plus de CHF 54'000 sur deux ans) constituait un montant très élevé, en comparaison avec les coûts de formation usuels et correspondait ainsi à un investissement important (arrêt du TF du 01.05.2013 [2C\_1001/2012] et [2C\_1002/2012], cons. 3.2.1 in fine). Le message du Conseil fédéral relatif à la loi fédérale sur l'imposition des frais de formation et de perfectionnement à des fins professionnelles du 4 mars 2011 apporte à cet égard un ordre de grandeur intéressant : une déduction fiscale à hauteur de 6'000 francs permettrait à 85% des contribuables de déduire l'entier des frais de leur formation ou de leur perfectionnement à des fins professionnelles (FF 2011 2429, p. 2451). Relevons encore que l'intéressée ne bénéficiait pas d'une expérience professionnelle reconnue de plusieurs années dans les domaines de la gestion, du marketing, de la planification, ainsi que de la stratégie et finance d'entreprise, avant d'entreprendre la formation litigieuse. Sur ce point, la situation de la recourante se distingue clairement du cas à l'origine de l'arrêt [2C\_1073/2013] et évoqué ci-avant. Dans cette affaire, le contribuable bénéficiait de plus de dix ans de pratique dans le domaine de la fiscalité avant d'entreprendre une formation postgrade universitaire aboutissant à la délivrance d'un MaS portant précisément sur les matières utilisées et pratiquées quotidiennement par ce dernier depuis de nombreuses années (arrêt 25.06.2014 [2C\_1073/2013] et [2C\_1074/2013] cons. 2.3, in : RF 69/2014 p. 645). Contrairement à ce cas de figure, il ne saurait être question, dans la présente espèce, de frais en rapport avec une profession apprise et exercée durant des années, mais bien de frais de formation engagés dans le but d'améliorer les perspectives professionnelles de la recourante en augmentant ses chances non seulement dans son projet entrepreneurial de consultante indépendante, mais également de trouver un poste sur le marché de l'emploi, voire en vue d'une activité nouvelle. b) Dans ces circonstances, en retenant que les frais consentis par la contribuable pour le programme de formation EMBA n'étaient pas déductibles du revenu soumis à l'IFD pour la période fiscale 2014, l'instance précédente n'a pas violé le droit fédéral.

#### **E. 4**

a) S'agissant de l'ICC, l'entrée en vigueur, depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2016, de la loi fédérale du 27 septembre 2013 sur l'imposition des frais de formation et de perfectionnement à des fins professionnelles (RO 2014 1105) a également entraîné des modifications en matière de déduction des frais de formation et de perfectionnement à des fins professionnelles (cf. nouvel art. 9 al. 2 let. o LHID). Sur le plan cantonal, les modifications de la LHID ont notamment conduit à l'abrogation, depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2016, de l'article 29 al. 1 let. d LCdir . Cette disposition reste néanmoins applicable au présent litige du moment que celui-ci concerne la période fiscale 2014 et qu'il n'existe aucune disposition de droit transitoire prévoyant une solution différente. De la même manière, il y a lieu d'appliquer la LHID, dans sa version en vigueur avant la modification du 1<sup>er</sup> janvier 2016. b) Selon l'article

#### **E. 9**

al. 1 LHID , dans sa teneur jusqu'au 31 décembre 2015, les dépenses nécessaires à l'acquisition du revenu et les déductions générales sont défalquées de l'ensemble des revenus imposables. Les frais de perfectionnement et de reconversion professionnels en rapport avec l'activité exercée font également partie des dépenses nécessaires à l'acquisition du revenu. A cet égard, avant la modification du 1<sup>er</sup> janvier 2016, le droit fiscal neuchâtelois connaissait une réglementation similaire à celle du droit fédéral pour déterminer le revenu net : selon cette réglementation, les frais de perfectionnement en rapport avec l'activité exercée et de reconversion professionnels étaient déductibles à l'exclusion des frais de formation professionnelle (ancien art. 29 al. 1 let. d LCdir , en lien avec l'art. 37 let. b LCdir). Ces dispositions étaient identiques aux articles 26 al. 1 lit. d et 34 LIFD sur le principe de la déduction. c) Il s'ensuit que les considérations développées ci-dessus relatives aux conditions requises pour admettre la déduction des frais professionnels s'appliquent aux impôts cantonal et communal. Par conséquent, le recours doit également être rejeté en ce qui concerne l'ICC de la période 2014. 5. Les considérants qui précèdent conduisent au rejet du recours en tant qu'il concerne l'IFD et l'ICC pour la période fiscale 2014. Succombant, la recourante doit supporter les frais judiciaires , en compensation de son avance de frais (art. 47 al. 1 LPJA ). Elle ne peut prétendre à l'allocation de dépens (art. 48 al. 1 a contrario LPJA).

#### **E. 23**

countries; World Wide trainings in English and French; Legacy review and complaint files remediation; Customer care when detecting confirmed complaints; Statistical result analysis for potential improvement; Workflow organization : Program Manager in a team of 20 people; Stakeholder involvement : Manufacturing, Product Development, Clinical; Perform Medical Device Reporting, EU vigilance, MedWatch form; Software management : SAP, WEBi; Cognos, CATSWeb; Software implementation : EtQ; Write a training guide and step-by-step WIs for software use".L'intéressée a également fourni la description suivante de la profession de Complaint handling manager : "Contact and coordination point for market reports (complaints / incidents).Receiving, monitoring, handling, completing and evaluating the messages to ensure customer satisfaction in our markets.Maintaining and optimizing fine procedures for receiving, tracking, editing, enclosure and evaluation of messages; Collection and coordination center for messages; Ensure the documentation and their traceability; Ensuring customer care after detecting and classifying the messages; Organize and Share information; The introduction of measures for the rapid transmission of

a competent and technically well-founded statement; Introduction of correction, respectively, Prevention measures in cooperation with Quality; Junction to Legal regarding reporting of cases of damage; Junction with the RM Foundation regarding requested services; Create the analysis / statistics and reports demonstrating the resulting improvement potential; Information point for all inquiries regarding market reports by PDC; Initiating and promoting the highest standards of ethics and compliance with the D. code of conduct and the compliance program". Il s'agit d'une définition générale de ce métier, telle qu'elle ressort pour ainsi dire mot pour mot de différents sites internet et, partant, non de l'activité effectivement menée par la contribuable auprès de D. GmbH du groupe A.

En septembre 2014, soit après une année dans le poste concerné et quatre mois avant le terme de son contrat de travail, la recourante a payé un écolage de 43'900 francs afin de suivre un EMBA d'une durée d'une année et demi. Ce programme s'adresse à des entrepreneurs, détenteurs d'un diplôme universitaire et avec une expérience professionnelle de 5 ans, y compris dans le domaine de la gestion, qui cherchent à traduire leur vision entrepreneuriale et à avoir un réel impact dans le monde des affaires, en particulier sur le développement de sociétés. Force est de constater que cette formation avait pour but de remédier aux lacunes de la formation scientifique de base de l'intéressée, qui tentait de mettre en place une entreprise individuelle de consultante indépendante en assurance qualité et affaires réglementaires dans le secteur des dispositifs médicaux et des produits pharmaceutiques, et ne tendait pas à l'amélioration des connaissances utiles aux professions exercées jusqu'alors, y compris à celle pratiquée au sein du groupe A. et qui devait d'ailleurs prendre fin seulement quatre mois après le début des cours en cause. Il suffit de comparer la formation initiale (management de la qualité) avec le contenu de la formation litigieuse (gestion, finance, stratégie d'entreprise et marketing). L'EMBA ne peut donc pas être considéré comme une simple mise à niveau ou une actualisation des connaissances de la contribuable. Ce raisonnement est conforté par l'importance des frais d'écolage qui s'élèvent, pour une formation d'une année et demi, à 46'700 francs, avec un rabais de 2'800 francs si le paiement intervient en une seule fois. Ce montant représente un investissement significatif qui plaide en faveur d'une formation à part entière entreprise en vue de favoriser l'ascension professionnelle (arrêts du TF du 01.02.2016 [2C\_588/2015] et [2C\_589/2015] cons. 4.4 et les références citées). Le Tribunal fédéral a déjà eu l'occasion de préciser qu'un investissement de plus de 25'000 francs par année (pour un total de plus de CHF 54'000 sur deux ans) constituait un montant très élevé, en comparaison avec les coûts de formation usuels et correspondait ainsi à un investissement important (arrêt du TF du 01.05.2013 [2C\_1001/2012] et [2C\_1002/2012], cons. 3.2.1 in fine). Le message du Conseil fédéral relatif à la loi fédérale sur l'imposition des frais de formation et de perfectionnement à des fins professionnelles du 4 mars 2011 apporte à cet égard un ordre de grandeur intéressant : une déduction fiscale à hauteur de 6'000 francs permettrait à 85% des contribuables de déduire l'entier des frais de leur formation ou de leur perfectionnement à des fins professionnelles (FF 2011 2429, p. 2451).

Relevons encore que l'intéressée ne bénéficiait pas d'une expérience professionnelle reconnue de plusieurs années dans les domaines de la gestion, du marketing, de la planification, ainsi que de la stratégie et finance d'entreprise, avant d'entreprendre la formation litigieuse. Sur ce point, la situation de la recourante se distingue clairement du cas à l'origine de l'arrêt [2C\_1073/2013] et évoqué ci-avant. Dans cette affaire, le

contribuable bénéficiait de plus de dix ans de pratique dans le domaine de la fiscalité avant d'entreprendre une formation postgrade universitaire aboutissant à la délivrance d'un MaS portant précisément sur les matières utilisées et pratiquées quotidiennement par ce dernier depuis de nombreuses années (arrêt 25.06.2014 [2C\_1073/2013] et [2C\_1074/2013] cons. 2.3, in : RF 69/2014 p. 645). Contrairement à ce cas de figure, il ne saurait être question, dans la présente espèce, de frais en rapport avec une profession apprise et exercée durant des années, mais bien de frais de formation engagés dans le but d'améliorer les perspectives professionnelles de la recourante en augmentant ses chances non seulement dans son projet entrepreneurial de consultante indépendante, mais également de trouver un poste sur le marché de l'emploi, voire en vue d'une activité nouvelle.

b) Dans ces circonstances, en retenant que les frais consentis par la contribuable pour le programme de formation EMBA n'étaient pas déductibles du revenu soumis à l'IFD pour la période fiscale 2014, l'instance précédente n'a pas violé le droit fédéral.

4.a) S'agissant de l'ICC, l'entrée en vigueur, depuis le 1er janvier 2016, de la loi fédérale du 27 septembre 2013 sur l'imposition des frais de formation et de perfectionnement à des fins professionnelles (RO 2014 1105) a également entraîné des modifications en matière de déduction des frais de formation et de perfectionnement à des fins professionnelles (cf. nouvel art. 9 al. 2 let. o LHID). Sur le plan cantonal, les modifications de la LHID ont notamment conduit à l'abrogation, depuis le 1er janvier 2016, de l'article 29 al. 1 let. d LCdir. Cette disposition reste néanmoins applicable au présent litige du moment que celui-ci concerne la période fiscale 2014 et qu'il n'existe aucune disposition de droit transitoire prévoyant une solution différente. De la même manière, il y a lieu d'appliquer la LHID, dans sa version en vigueur avant la modification du 1er janvier 2016.

b) Selon l'article 9 al. 1 LHID, dans sa teneur jusqu'au 31 décembre 2015, les dépenses nécessaires à l'acquisition du revenu et les déductions générales sont défalquées de l'ensemble des revenus imposables. Les frais de perfectionnement et de reconversion professionnels en rapport avec l'activité exercée font également partie des dépenses nécessaires à l'acquisition du revenu. A cet égard, avant la modification du 1er janvier 2016, le droit fiscal neuchâtelois connaissait une réglementation similaire à celle du droit fédéral pour déterminer le revenu net : selon cette réglementation, les frais de perfectionnement en rapport avec l'activité exercée et de reconversion professionnels étaient déductibles à l'exclusion des frais de formation professionnelle (ancien art. 29 al. 1 let. d LCdir, en lien avec l'art. 37 let. b LCdir). Ces dispositions étaient identiques aux articles 26 al. 1 lit. d et 34 LIFD sur le principe de la déduction.

c) Il s'ensuit que les considérations développées ci-dessus relatives aux conditions requises pour admettre la déduction des frais professionnels s'appliquent aux impôts cantonal et communal. Par conséquent, le recours doit également être rejeté en ce qui concerne l'ICC de la période 2014.

5. Les considérants qui précèdent conduisent au rejet du recours en tant qu'il concerne l'IFD et l'ICC pour la période fiscale 2014. Succombant, la recourante doit supporter les frais judiciaires, en compensation de son avance de frais (art. 47 al. 1 LPJA). Elle ne peut prétendre à l'allocation de dépens (art. 48 al. 1 a contrario LPJA).

Par ces motifs, la Cour de droit public

1. Rejette le recours.

2. Met à la charge de la recourante un émolument de décision de 700 francs, et les débours par 70 francs, montants couverts par son avance de frais.

3. N'alloue pas de dépens.

Neuchâtel, le 7 avril 2016

1 Les dépenses nécessaires à l'acquisition du revenu et les déductions générales sont défalquées de l'ensemble des revenus imposables. Les frais de perfectionnement et de reconversion professionnels en rapport avec l'activité exercée font également partie des dépenses nécessaires à l'acquisition du revenu.

2 Les déductions générales sont:

a. 38 les intérêts passifs privés à concurrence du rendement imposable de la fortune au sens des art. 7 et 7a, augmenté d'un montant de 50 000 francs;

b. 39 les charges durables et 40 % des rentes viagères versées par le débirentier;

c. la pension alimentaire versée au conjoint divorcé, séparé judiciairement ou de fait, ainsi que les contributions d'entretien versées à l'un des parents pour les enfants sur lesquels il a l'autorité parentale, à l'exclusion toutefois des

prestations versées en exécution d'une obligation d'entretien ou d'assistance fondée sur le droit de la famille;

d. 40 les primes, cotisations et montants légaux, statutaires ou réglementaires versés à l'assurance-vieillesse et survivants, à l'assurance-invalidité et à des institutions de la prévoyance professionnelle;

e. les primes, cotisations et montants versés en vue de l'acquisition de droits contractuels dans des formes reconnues de la prévoyance individuelle liée, jusqu'à concurrence d'un montant déterminé;

f. les primes et cotisations versées en vertu de la réglementation sur les allocations pour perte de gain et des dispositions sur l'assurance-chômage et l'assurance-accidents obligatoire;

g. les versements, cotisations et primes d'assurances-vie, d'assurances-maladie et ceux d'assurances-accidents qui ne tombent pas sous le coup de la let. F ainsi que les intérêts des capitaux d'épargne du contribuable et des personnes à l'entretien desquelles il pourvoit, jusqu'à concurrence d'un montant déterminé par le droit cantonal; ce montant peut revêtir la forme d'un forfait;

h. 41 les frais provoqués par la maladie et les accidents du contribuable ou d'une personne à l'entretien de laquelle il subvient, lorsque le contribuable supporte lui-même ces frais et que ceux-ci excèdent une franchise déterminée par le droit cantonal;

h bis. 42 les frais liés au handicap du contribuable ou d'une personne à l'entretien de laquelle il subvient, lorsque le contribuable ou cette personne est handicapé au sens de la loi du 13 décembre 2002 sur l'égalité pour les handicapés<sup>43</sup> et

que le contribuable supporte lui-même les frais;

i. 44 les dons en espèces et sous forme d'autres valeurs patrimoniales, jusqu'à concurrence du montant prévu par le droit cantonal, en faveur de personnes morales qui ont leur siège en Suisse et sont exonérées de l'impôt en raison

de leurs buts de service public ou d'utilité publique (art. 23, al. 1, let. f) ou en faveur de la Confédération, des cantons, des communes et de leurs établissements (art. 23, al. 1, let. a à c);

k. une déduction sur le produit du travail qu'obtient l'un des conjoints lorsque son activité est indépendante de la profession, du commerce ou de l'entreprise de l'autre, jusqu'à concurrence d'un montant déterminé par le droit cantonal; une déduction analogue est accordée lorsque l'un des conjoints seconde l'autre de manière importante dans sa profession, son commerce ou son entreprise;

l.45 les cotisations et les versements à concurrence d'un montant déterminé par le droit cantonal en faveur d'un parti politique, à l'une des conditions suivantes:

1. être inscrit au registre des partis conformément à l'art. 76 de la loi fédérale du 17 décembre 1976 sur les droits politiques<sup>46</sup>,
2. être représenté dans un parlement cantonal,
3. avoir obtenu au moins 3 % des voix lors des dernières élections au parlement d'un canton;

m.47 un montant déterminé par le droit cantonal pour chaque enfant dont la garde est assurée par un tiers, si l'enfant a moins de 14 ans et vit dans le même ménage que le contribuable assurant son entretien et si les frais de garde, documentés, ont un lien de causalité direct avec l'activité lucrative, la formation ou l'incapacité de gain du contribuable;

n.48 les mises, à hauteur d'un pourcentage déterminé par le droit cantonal pour les gains de loterie ou d'opérations analogues; les cantons peuvent fixer le montant maximal de la déduction.

3 Le contribuable qui possède des immeubles privés peut déduire les frais nécessaires à leur entretien, les frais de remise en état d'immeubles acquis récemment, les primes d'assurances relatives à ces immeubles et les frais d'administration par des tiers. En outre, les cantons peuvent prévoir des déductions pour la protection de l'environnement, les mesures d'économie d'énergie et la restauration des monuments historiques. Ces trois dernières déductions sont soumises à la réglementation suivante:<sup>49</sup>

- a. le Département fédéral des finances détermine en collaboration avec les cantons dans quelle mesure les investissements destinés à économiser l'énergie et à ménager l'environnement peuvent être assimilés à des frais d'entretien;
- b. pour autant qu'ils ne soient pas subventionnés, les frais occasionnés par des travaux de restauration de monuments historiques sont déductibles dans la mesure où le contribuable les a entrepris en vertu de dispositions légales, en accord avec les autorités ou sur ordre d'une autorité administrative.

4 On n'admettra pas d'autres déductions. Les déductions pour enfants et autres déductions sociales de droit cantonal sont réservées.

38 Nouvelle teneur selon le ch. II 3 de la LF du 23 mars 2007 sur la réforme de l'imposition des entreprises II, en vigueur depuis le 1er janv. 2009 (RO20082893; FF20054469).

39 Nouvelle teneur selon le ch. I 6 de la LF du 19 mars 1999 sur le programme de stabilisation 1998, en vigueur depuis le 1er janv. 2001 (RO19992374; FF19993).

40Nouvelle teneur selon le ch. 4 de l'annexe à la LF du 18 juin 2004, en vigueur depuis le 1erjanv. 2005 (RO20044635; FF20035835).

41Nouvelle teneur selon le ch. 3 de l'annexe à la LF du 13 déc. 2002 sur l'égalité pour les handicapés, en vigueur depuis le 1erjanv. 2005 (RO20034487; FF20011605).

42Introduite par le ch. 3 de l'annexe à la LF du 13 déc. 2002 sur l'égalité pour les handicapés, en vigueur depuis le 1erjanv. 2005 (FF20011605).

43RS151.3

44Nouvelle teneur selon le ch. 4 de l'annexe à la LF du 8 oct. 2004 (Droit des fondations), en vigueur depuis le 1erjanv. 2006 (RO20054545; FF20037425 7463).

45Introduite par le ch. I 2 de la LF du 12 juin 2009 sur la déductibilité des versements en faveur de partis politiques, en vigueur depuis le 1erjanv. 2011 (RO2010449; FF20086823 6845).

46RS161.1

47Introduite par le ch. I 2 de la LF du 25 sept. 2009 sur les allègements fiscaux en faveur des familles avec enfants, en vigueur depuis le 1erjanv. 2011 (RO2010455; FF20094237). Rectifiée par la CdR de l'Ass. féd. (art. 58, al. 1, LParl; RS171.10).

48Introduite par le ch. I 2 de la LF du 15 juin 2012 sur les simplifications de l'imposition des gains faits dans les loteries, en vigueur depuis le 1erjanv. 2014 (RO20125977; FF20116036 6059).

49Nouvelle teneur selon le ch. I 2 de la LF du 3 oct. 2008 sur le traitement fiscal des frais de remise en état des immeubles, en vigueur depuis le 1erjanv. 2010 (RO20091515; FF20077501 7517).

1Les frais professionnels qui peuvent être déduits sont:

- a. les frais de déplacement nécessaires entre le domicile et le lieu de travail;
- b. les frais supplémentaires résultant des repas pris hors du domicile et du travail par équipes;
- c. les autres frais indispensables à l'exercice de la profession;
- d. les frais de perfectionnement et de reconversion professionnels en rapport avec l'activité exercée.

2Les frais professionnels mentionnés à l'al. 1, let. a à c, sont estimés forfaitairement dans les cas de l'al. 1, let. a et c, le contribuable peut justifier des frais plus élevés.

Ne peuvent être déduits les autres frais et dépenses, en particulier:

- a. les frais d'entretien du contribuable et de sa famille, y compris les dépenses privées résultant de sa situation professionnelle;
- b. les frais de formation professionnelle;
- c. les dépenses affectées au remboursement des dettes;
- d. les frais d'acquisition, de production ou d'amélioration d'éléments de fortune;
- e. les impôts de la Confédération, des cantons et des communes sur le revenu, sur les gains immobiliers et sur la fortune, ainsi que les impôts étrangers analogues.

Sont déductibles les frais de perfectionnement et de reconversion professionnels qui sont en rapport direct avec l'activité actuelle du contribuable. Ne sont pas déductible les frais de formation proprement dits (art. 34, let. b, LIFD).

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