

NE_GERICHTE CDP.2016.122 vom 11. Mai 2017

NE Tribunal cantonal, 2017-05-11, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ne_gerichte_CDP.2016.122

FR: NE_GERICHTE CDP.2016.122 du 11 mai 2017

IT: NE_GERICHTE CDP.2016.122 del 11 maggio 2017

Erwägungen

E. 1

En matière fiscale, lorsque le contenu des dispositions légales concernées est identique au niveau fédéral et cantonal, 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 portant sur l'IFD et l'ICC, ce qui est admissible. Dans ces circonstances, on ne peut reprocher aux recourants d'avoir formé les mêmes griefs et pris des conclusions valant pour les deux catégories d'impôts dans leur 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, le 1^{er} janvier 2016, de la loi fédérale du 27 septembre 2013 sur l'imposition des frais de formation et de perfectionnement à des fins professionnelles 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 2013 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 31.12.2015). 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 par l'entrée en vigueur le 1^{er} janvier 2016 de l'ordonnance du DFF du 16 avril 2014, mais qui demeure ici applicable – reprend cette réglementation. Il convient donc d'opérer une distinction entre les frais de perfectionnement, respectivement de reconversion déductibles fiscalement et les frais de formation, qui ne peuvent être déduits.

E. 3

a) 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). 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 et 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). b) Les frais de reconversion constituent quant à eux des frais de formation servant non pas l'exercice de la profession actuelle mais bien à embrasser une nouvelle profession principale et qui répondent à une nécessité objective, comme la fermeture de l'exploitation, la suppression du poste de travail, la maladie, l'accident, l'absence de perspectives dans le métier (arrêt du TF du 26.05.2010 [2C_750/2009] cons. 2.3). La notion de reconversion doit être interprétée de manière restrictive. Lorsqu'il n'existe pas de motif objectif pour une reconversion professionnelle, les frais d'une seconde formation ne sont pas déductibles. La distinction entre les frais déductibles et non déductibles peut être difficile. La situation du contribuable devra donc être appréciée, en analysant notamment si sa capacité sur le marché du travail et ses perspectives de promotion sont compromises par le fait de rester à long terme dans l'activité professionnelle actuelle (Richner / Frei / Kaufmann / Meuter , Handkommentar zum DBG, 2009, n° 104 ad Art. 26). En d'autres termes, on admet la déduction des frais de reconversion professionnelle dans les cas où le contribuable est contraint de changer de profession (licenciement, maladie, accident, disparition du métier, etc.). Une reconversion dont le but est de s'élever à un rang hiérarchique supérieur ne donne pas droit à la déduction des frais. La reconversion forcée est favorisée fiscalement, non la reconversion voulue (CR LIFD – Noël , 2017, n° 10 ad. art. 34 LIFD).

E. 4

Est litigieuse la question de savoir si les problèmes médicaux rencontrés par le recourant l'empêchent de poursuivre son activité dans le domaine de l'ingénierie, engendrant ainsi un besoin de reconversion professionnelle, dont les frais seraient fiscalement favorisés. En

l'espèce, il est établi que X 1 _____, ingénieur en électrotechnique HES de formation, justifie d'une solide expérience professionnelle dans le domaine des technologies " IT & Telecommunications ", " IT & Electrical and Cable networks " et " development and production of integrated circuits ". Avant son incapacité de travail, il était engagé en qualité d' " IT Service Change Manager " et avait entre autres la charge de gérer les datacenters suisses de son employeur, le CAB (groupe de personnes apportant un support à l'évaluation, la définition des priorités, les autorisations et planification des changements, cf. www.bit.admin.ch), la remise du PIR (revue déterminant si le changement a été réussi et identifiant les opportunités d'amélioration, cf. www.bit.admin.ch), la protection et la coordination des IT environment (technologies pour le stockage, la communication ou le traitement de l'information, cf. www.bit.admin.ch), la gestion des OLAs (accord sur les niveaux opérationnels, cf. www.bit.admin.ch), ainsi que de garantir le respect des SLAs (accord sur les niveaux de service, cf. www.bit.admin.ch). Il n'est en outre pas contesté qu'entre janvier et décembre 2013, alors qu'il bénéficiait d'une rente entière d'invalidité AI, X 1 _____ a entrepris de son propre chef et à ses frais diverses formations en matière de management d'entreprise, d'intégration de technologies IT/IS et ITSM et d'audit ISO9001/20000/27001/22301 en vue de fonder une entreprise familiale active dans ces domaines. Dans ce même contexte, il a œuvré, du 1^{er} octobre au 6 novembre 2013, en qualité d'ingénieur dans la gestion de projets et de service delivery auprès de C. _____, où il devait notamment organiser les rencontres entre le client et l'équipe technique en vue du projet de migration Windows 7 et garantir le suivi des tâches et la coordination avec le client et les fournisseurs. Contrairement à ce que prétendent les recourants, rien au dossier de la présente cause ne permet de conclure que X 1 _____ n'est plus en mesure de travailler dans le domaine de l'ingénierie, pas plus qu'il ne permet d'établir que ses perspectives professionnelles seraient compromises par le fait de rester à long terme dans son domaine d'activité. Tout d'abord, aucune prescription médicale ne tend à démontrer que celui-ci est objectivement dans l'impossibilité de reprendre une activité correspondant à sa formation ou à son expérience dans les technologies de l'information (IT, cf. www.bit.admin.ch). Dans son rapport médical du 2 avril 2016, le Dr B. _____ a certes exposé que le recourant n'était plus à même de reprendre son activité professionnelle, telle qu'exercée avant son épuisement professionnel. Toutefois, force est d'observer que ce médecin s'est essentiellement référé à la position de l'Office AI. En ce sens, il a rapporté qu'une reprise était irrémédiablement exclue au sein de l'ancien emploi, une inaptitude définitive ayant été prononcée par l'Office AI avec la nécessité d'une réorientation professionnelle qui devait se faire par ses soins. Il est également curieux de noter que dans ce même rapport, le médecin psychiatre a exposé que l'Office AI avait fait marche arrière et mis fin au projet de réinsertion professionnelle de son patient, lequel suivait une formation à la Haute Ecole Arc pour pouvoir se mettre à son compte. Ceci étant, quel que soit l'état de la procédure menée par l'Office AI, l'autorité intimée ne saurait être liée par les décisions de ce dernier à mesure que les dispositions fiscales et asséculo-logiques sont régies par des principes différents ne poursuivant de ce fait pas les mêmes finalités. Au demeurant, le Dr B. _____ ne formule aucune contre-indication, respectivement limitation fonctionnelle pouvant constituer un élément médical objectif rendant l'activité habituelle du recourant inexigible. Au contraire, il a uniquement souligné que le stress semblait être l'aspect de première importance et que les solutions possibles s'étendaient du changement de travail ou de conditions professionnelles jusqu'au changement personnel, superficiel ou profond, avec la possibilité d'une psychothérapie exploratrice. Dans ce cadre, il a ajouté : " Tout d'abord

sur le plan du travail, le patient épuisé devra revoir son horaire et le genre de clientèle qu'il souhaite traiter. Il s'assurera également du renouvellement régulier de ses compétences professionnelles par des lectures, des rencontres, des journées scientifiques, etc. Il participera à la vie de son association professionnelle afin d'améliorer les conditions collectives de travail. Dans ce contexte, j'estime tout à fait adéquate, la démarche entreprise par X 1 _____ et son père quant à la fondation d'une entreprise indépendante où le patient peut s'investir, en premier lieu à temps partiel (30 %) puis par la suite, dès que son état psychique le permettra, même à un pourcentage plus élevé. Il est clair que si, afin de se lancer dans ce projet de réhabilitation, il doit professionnellement se perfectionner davantage, il faut le soutenir dans cette démarche valorisante et narcissisante. A noter que c'est sans ce but que le Dr D. _____, déjà à l'époque de sa rencontre avec X 1 _____ à la Clinique F. _____, l'a encouragé à entreprendre des cours de perfectionnement qui se sont déroulés entre janvier et décembre 2013. Ces différentes formations étaient indispensables pour acquérir le Brevet Fédéral de "Lead Auditor" qui lui donnerait la possibilité de créer son entreprise indépendante spécialisée dans les audits". Compte tenu de l'interprétation restrictive gouvernant la déductibilité fiscale des frais de reconversion professionnelle, les propos du spécialiste psychiatre doivent être relativisés en ce sens que le recourant est apte à exercer dans son ancien domaine d'activité pour autant que son poste de travail lui permette dans un premier temps de s'investir à un faible taux d'occupation et implique un cahier des charges adapté à sa réinsertion professionnelle. La Cour de céans n'ignore pas qu'il n'est pas aisé de trouver un employeur prêt à engager une personne à faible pourcentage, ni n'entend passer sous silence les vaines postulations invoquées par le recourant. Bien que non négligeables, ces facteurs liés au marché de l'emploi ne constituent toutefois pas des éléments qui doivent être pris en considération dans le cadre de la présente procédure relative aux déductions fiscales en matière de reconversion professionnelle. De même, la brève activité du recourant au sein de C. _____ ne modifie en rien ce qui précède. En effet, il ressort des pièces produites par les recourants que le contrat de travail liant X 1 _____ à C. _____ a pris fin prématurément suite à une inadéquation entre les attentes du client et sa performance, malgré l'excellence du travail fourni par l'intéressé. Par ailleurs, rien au dossier n'indique que l'activité de l'intéressé ait été exercée à un taux d'occupation progressif et que malgré cela, l'intéressé a dû cesser son emploi pour des raisons médicales. La Cour de céans relève enfin que nonobstant la baisse du seuil de tolérance au stress décrite par le Dr B. _____ dans son rapport du 2 avril 2016, X 1 _____ a réussi à entreprendre avec succès de nombreuses et diverses formations dans des domaines exigeants et spécifiques dans un court laps de temps, lesquelles – quoi qu'en disent les recourants – permettent au prénommé de jouir d'une position hiérarchique supérieure dans le marché de l'emploi, de sorte qu'il ne se justifie pas de favoriser fiscalement les frais y relatifs.

E. 5

Les considérants qui précèdent amènent au rejet du recours en ce qui concerne l'IFD.

E. 6

a) S'agissant de l'ICC, l'entrée en vigueur, le 1^{er} 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, le 1^{er} 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 2013 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^{er} 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 professionnelle 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^{er} 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 les frais de reconversion professionnelle 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 let. 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 2013.

E. 7

Les considérants qui précèdent conduisent au rejet du recours en tant qu'il concerne l'IFD et l'ICC pour la période fiscale 2013. Succombant, les recourants doivent supporter les frais judiciaires , compensés par leur avance de frais (art. 47 al. 1 LPJA). Ils ne peuvent prétendre à l'allocation de dépens (art. 48 al. 1 a contrario LPJA).

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