

LA COMMISSION DE RECOURS EN MATIERE FISCALE

en séance du 14 janvier 2021

composée de

Mmes et MM. Stefan GEHRIG, président, Marc-André BALLESTRAZ, Stéphanie SPAHR, membres, Jacques MARIETHOZ, Veronica TRANI, Laurence RICHARD, membres-suppléants, assistée de ses secrétaires ad hoc, Catherine AYMON, Kenan VOLKEN,

a porté la décision suivante

sur le recours déposé le 11 octobre 2019 par *A. et B.*, domiciliés à X., représentés par la société C., de siège à X.,

contre

la décision du Service cantonal des contributions du 10 septembre 2019 concernant l'impôt fédéral direct et les impôts cantonaux et communaux pour les périodes fiscales 2016 et 2017.

I. FAITS

1. A. et B., tous deux nés en 1953, sont mariés et domiciliés sur la commune de X.
2. A. et B. ont une fille, D., née en 1992. Celle-ci a fréquenté l'Ecole de commerce et de culture générale (ECCG) à X. et a obtenu un diplôme commercial le 22 juin 2012. Le 10 octobre 2013, elle a obtenu une maturité professionnelle commerciale toujours auprès de l'Ecole de commerce et de culture générale (ECCG) à X. Dans le cadre de cette dernière formation, elle a effectué sa pratique professionnelle auprès de l'Administration municipale de X.

Entre septembre 2013 et mai 2014, D. a suivi un stage à Bristol et a obtenu, en date du 29 juillet 2014, le « Cambridge English Level 2 Certificate in ESOL International (Advanced) » (ci-après : Certificate in Advanced English). Dès la fin de l'année 2014, elle a séjourné à Berlin afin de parfaire ses connaissances en langue allemande.

Dès septembre 2015, elle a débuté un Bachelor of Science HES-SO in Tourism (formation donnée en anglais) et a obtenu, semble-t-il, son diplôme en juin 2019.

3. Le 12 avril 2017, les époux contribuables déposèrent leur déclaration en matière d'impôts cantonaux et communaux et d'impôt fédéral direct pour l'année 2016. Au titre de frais pour enfants à charge, les recourants faisaient valoir la déduction de Fr. 11'410. -- en matière d'impôts cantonaux et communaux et de Fr. 6'500. -- en matière d'impôt fédéral direct (rubriques 2510 et 2750).
4. Le 29 mars 2018, les époux contribuables déposèrent leur déclaration en matière d'impôts cantonaux et communaux et d'impôt fédéral direct pour l'année 2017. Au titre de frais pour enfants à charge, les recourants faisaient valoir la déduction de Fr. 11'410. -- en matière d'impôts cantonaux et communaux et de Fr. 6'500. -- en matière d'impôt fédéral direct (rubriques 2510 et 2750).
5. Par procès-verbal de taxation du 4 juin 2018, le Service cantonal des contributions (SCC), Taxation des personnes physiques, procéda à la taxation des époux A. et B. pour l'année 2016. En sus d'autres reprises non contestées, l'autorité de taxation refusait l'intégralité des déductions pour enfants à charge.
6. Par écriture du 4 juin 2018 (sic), les époux contribuables, représentés par la société C., de siège à X., élevèrent réclamation contre ce prononcé. Ils relevaient que, selon

la circulaire n° 30 de l'Administration fédérale des contributions (AFC), l'octroi de la déduction pour enfant était possible en cas de deuxième formation s'il existait des raisons objectives d'entreprendre une telle formation afin de pouvoir exercer une activité professionnelle convenable.

7. Par procès-verbal de taxation du 16 novembre 2018, le Service cantonal des contributions (SCC), Taxation des personnes physiques, procéda à la taxation des époux A. et B. pour l'année 2017. En sus d'autres reprises non contestées, l'autorité de taxation refusait l'intégralité des déductions pour enfants à charge.
8. Par correspondance du 28 novembre 2018, les époux A. et B., par leur mandataire précité, élevèrent réclamation contre ce prononcé. Ils exposaient en substance que leur fille D. n'avait jamais eu d'activité lucrative entre l'obtention de sa maturité commerciale en 2013 et le début de sa formation auprès de la HES-SO à partir du mois de septembre 2015 ; et qu'elle avait suivi un stage à Bristol en vue de l'obtention du Certificate in Advanced English et perfectionné son allemand à Berlin, afin de pouvoir être admise à la HES-SO Valais.
9. Par écriture du 6 juin 2019, les recourants, par leur mandataire susmentionné, précisèrent que leur fille avait souhaité suivre le programme de la section tourisme, dans une autre langue que la sienne, soit en anglais ; que pour ce faire, la HES-SO Valais exigeait d'être en possession d'un certificat C1 ; et qu'elle obtint celui-ci en date du 29 juillet 2014, soit après la période d'inscription se terminant à la fin du premier trimestre de chaque année, raison pour laquelle elle s'était rendue en Allemagne pour améliorer ses connaissances en langue allemande.
10. Par décision sur réclamation du 10 septembre 2019, le SCC rejeta les réclamations élevées en dates des 4 juin et 28 novembre 2018. Il relevait pour l'essentiel que la fille des époux A. et B. avait achevé avec succès son apprentissage d'employé de commerce en obtenant en juillet 2013 un certificat fédéral de capacité (CFC) ; que celui-ci lui permettait d'intégrer le monde professionnel ; et que s'il fallait « *louer le choix de [leur] fille de compléter sa formation par une maturité professionnelle puis en intégrant une haute école spécialisée* », il n'existait pas de raisons objectives l'empêchant d'exercer la profession initialement acquise. L'autorité fiscale soulignait encore que le caractère convenable d'une activité ne s'examinait pas à l'aune du salaire qui pouvait en être escompté.
11. Par écriture du 11 octobre 2019, les époux A. et B., par leur mandataire précité, interjetèrent recours auprès de la Cour de céans contre ce prononcé en concluant à

l'admission de la déduction pour enfant à charge tant en matière d'impôts cantonaux et communaux qu'en matière d'impôt fédéral direct. Une indemnité équitable à titre de dépens était également demandée.

A l'appui de leurs conclusions, les recourants exposaient en substance que leur fille avait fréquenté l'Ecole Supérieure de Commerce à X., et non pas effectué un apprentissage tel qu'allégué par l'autorité intimée ; qu'elle n'avait jamais exercé d'activité professionnelle, et avait poursuivi ses études sans interruption jusqu'à l'obtention de son diplôme à la HES-SO ; que jusqu'à l'obtention de celui-ci, elle était indubitablement à leur charge ; que leur fille n'avait jamais eu l'intention de travailler après l'obtention de sa maturité professionnelle, de sorte qu'elle n'avait entrepris aucune démarche pour trouver du travail, ni sollicité le versement d'indemnités de chômage ; et qu'il serait contraire à l'égalité de traitement de pénaliser les contribuables dont l'enfant aurait choisi la voie de l'école de commerce suivi d'une maturité professionnelle en lieu et place de la maturité gymnasiale.

12. Dans sa détermination du 18 février 2020, l'autorité intimée exposa tout d'abord que l'examen auquel l'administration fiscale s'était prêtée n'avait pas permis d'aboutir à une solution claire. Elle soulevait en substance que la déduction pour enfant reposait en partie au moins sur l'obligation d'entretien des pères et mères au sens de l'article 277 alinéa 2 du Code civil suisse (CC) ; qu'à l'égard de l'enfant majeur, cette obligation prenait en principe fin lorsqu'il avait acquis une première formation appropriée ; qu'une nouvelle ou une seconde formation étant normalement exclue du champ d'application de cette disposition ; que la circulaire AFC No 30 retenait que « par formation, il faut comprendre une formation professionnelle initiale, comme un apprentissage ou des études. Cette formation prend fin lorsque l'enfant a acquis le diplôme correspondant et est en mesure d'exercer une activité professionnelle convenable ».

Elle indiquait ensuite que la Cour de céans avait retenu, dans un autre arrêt, que la déduction devait être accordée lorsque l'enfant interrompait une formation, qui pouvait être qualifiée dans son ensemble de continue, le temps d'acquérir les prérequis nécessaires à l'admission à l'étape suivante.

De plus, elle précisait qu'un certificat fédéral de capacité permettait encore d'accéder au marché du travail et constituait une clé d'accès suffisante à de très nombreux métiers ; que, entre 2012 et 2015, 85% des 89'000 nouveaux titulaires d'un CFC avait d'ailleurs accédé à un premier emploi dans les trois mois qui avaient suivi ; que, pour le SCC, le certificat de capacité fédéral correspondait donc

généralement toujours à une formation appropriée au sens de la jurisprudence ; qu'il semblait en revanche communément admis qu'une maturité gymnasiale classique ne correspondait pas à l'achèvement d'une première formation ; que l'administration fiscale comprenait que des contribuables puissent y voir la source d'une inégalité de traitement ; que celle-ci lui paraissait toutefois être une conséquence inévitable des choix que l'enfant opérait dans son cursus de formation, qui permettraient cas échéant à ses parents de bénéficier plus longtemps des déductions sociales y relatives.

Enfin, l'autorité inférieure relevait que la déduction pourrait être octroyée lorsque la seconde formation pouvait être assimilée à une formation complémentaire à la formation de base ; que cela devrait être également le cas si elle correspondait à une étape intermédiaire ou nécessaire en vue d'aboutir à une formation plus complète ou spécialisée, dans le cadre d'un plan d'étude préétabli et au demeurant ininterrompu ; qu'en revanche, la déduction devrait être refusée si la seconde formation représentait une nouvelle formation, soit une formation essentiellement différente de la formation de base, si elle intervenait avec l'écoulement d'un temps relativement long ou si l'enfant avait pu exercer une activité lucrative grâce à la première formation acquise.

Compte tenu de ces considérations, l'autorité intimée concluait au rejet du recours.

13. Par réplique du 16 mars 2020, le mandataire des recourants rappelait pour l'essentiel que, contrairement à ce que retenait le fisc, D. n'avait pas effectué un certificat fédéral de capacité, lequel s'obtenait en cours d'emploi auprès d'une entreprise formatrice, mais avait suivi une formation auprès de l'Ecole Supérieure de Commerce à X. Il ajoutait que D. avait comme objectif, dès le début de ses études, d'obtenir son Bachelor HES en Tourisme et qu'elle avait poursuivi sa formation académique sans interruption, l'obtention d'un certificat C1 en anglais étant nécessaire. Enfin, il exposait que les recourants avaient assuré l'entretien de leur fille et le financement de ses études, cette dernière n'ayant pas d'activité salariale.

14. La clôture de l'échange d'écritures fut prononcée le 18 juin 2020.

Les autres faits et motifs seront repris ci-dessous dans la mesure utile.

II. CONSIDERANTS

1. a) Le recours porte d'une part sur les impôts cantonaux et communaux, et d'autre part sur l'impôt fédéral direct et concerne plusieurs périodes. L'état de fait étant identique, les questions à résoudre, semblables, et la présente Cour, compétente pour les diverses matières (articles 140 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct (LIFD) et 150 de la loi fiscale du 10 mars 1976 (LF)), il en sera traité dans un seul prononcé.
- b) Le recours ayant pour le reste été déposé par des personnes ayant qualité pour recourir et en la forme et les délais légaux (articles 150 et 150a LF et 140 LIFD), il peut être entré en matière sur le fond du litige.

Impôt fédéral direct

2. a) L'article 35 alinéa 1 lettre a LIFD prévoit que « *Sont déduits du revenu : 6500 francs pour chaque enfant mineur ou faisant un apprentissage ou des études, dont le contribuable assure l'entretien ; ...* ».

S'agissant du critère de l'apprentissage ou des études, il faut relever que « *chaque école ou chaque cours ne sauraient donner droit à la déduction (BOSSHARD/BOSSHARD/LÜDIN, 173 et 175 ; LOCHER, Kommentar, ad art. 35, N 32). Peu importe en revanche que l'établissement scolaire fréquenté par l'enfant ne soit pas public mais privé (LOCHER, Kommentar, ad art. 35, N 32 ; RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Handkommentar DBG, ad art. 213, N 40). Par apprentissage ou études, il faut entendre chaque étape de la formation qui, indirectement (gymnase, etc.) ou directement (école professionnelle, contrat d'apprentissage, université, etc.), sert en premier lieu à l'achèvement d'une première formation. Cette formation est considérée comme terminée lorsque l'enfant obtient le diplôme correspondant et qu'il est en mesure d'exercer une activité lucrative appropriée (RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Handkommentar DBG, ad art. 213, N 40 ; Circulaire sur l'imposition de la famille, ch. 10.3)* » (CHRISTINE JAQUES, in : Commentaire romand, Impôt fédéral direct, éd. 2017, n. 18 ad art. 35 LIFD).

La Circulaire n° 30 du 21 décembre 2010 de l'Administration fédérale des contributions (AFC) sur l'imposition des époux et de la famille selon la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct (LIFD) précise, à son chiffre 10.3, ce qui suit :

« D'après l'article 277, alinéa 2, CC, les parents sont tenus d'assurer l'entretien de leur enfant, même après sa majorité, jusqu'à la fin d'une formation adéquate dans la mesure où les circonstances permettent de l'exiger d'eux. C'est pourquoi la déduction pour enfants peut aussi être demandée pour des enfants majeurs qui suivent une formation. [...] Par formation, il faut comprendre une formation professionnelle initiale, comme un apprentissage ou des études. Cette formation prend fin lorsque l'enfant a acquis le diplôme correspondant et est en mesure d'exercer une activité professionnelle convenable. L'octroi de la déduction pour enfants est possible en cas de deuxième formation, s'il existe des raisons objectives d'entreprendre une telle formation afin de pouvoir exercer une activité professionnelle convenable. En cas d'interruption de la formation professionnelle, la déduction pour enfants peut toujours être demandée si l'interruption n'est que temporaire par exemple pour effectuer le service militaire, le service civil ou le service de protection civile ou pour préparer les examens nécessaires à la formation. Les séjours à l'étranger qui ne font pas partie de la formation professionnelle au sens strict mais qui n'ont pour but que d'améliorer les chances ultérieures de carrière, ne sont pas considérés comme une formation initiale. [...] La déduction pour enfants n'est pas accordée en cas de perfectionnement professionnel de l'enfant majeur. »

Selon la doctrine, on trouve ainsi, à l'arrière-plan de la déduction pour enfant majeur en apprentissage ou aux études, l'obligation d'entretien de droit civil à l'égard d'un enfant n'ayant pas encore de formation appropriée à sa majorité (article 277 alinéa 2 du Code civil suisse (CC)), même si les conditions d'application de ces deux dispositions ne se recouvrent pas forcément (RDAF 1998 II 15, consid. 5, pour le droit cantonal zurichois) (CHRISTINE JAQUES, in : Commentaire romand, Impôt fédéral direct, éd. 2017, n. 17 ad art. 35 LIFD).

Aux termes de l'article 277 alinéa 2 CC, si, à sa majorité, l'enfant n'a pas encore de formation appropriée, les père et mère doivent, dans la mesure où les circonstances permettent de l'exiger d'eux, subvenir à son entretien jusqu'à ce qu'il ait acquis une telle formation, pour autant qu'elle soit achevée dans les délais normaux. Le devoir d'entretien des père et mère de l'enfant majeur est destiné à permettre au créancier d'acquérir une formation professionnelle, 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 faire face par ses propres ressources aux besoins matériels de la vie (ATF 117 II 372 consid. 5b).

Une seconde formation, un perfectionnement ou une formation complémentaire ne sont en principe pas couverts, même s'ils peuvent paraître utiles (ATF 118 II 97 consid. 4a). L'obligation d'entretien peut subsister au-delà de la formation de base, pour une formation complémentaire ou une seconde formation fondée sur la première, si ces compléments ont été envisagés avant la majorité de l'enfant (arrêt 5A_717/2019 du 20 avril 2020 consid. 5.2.1).

En somme, la circulaire (qui ne constitue certes pas du droit fédéral ou intercantonal, ne crée aucun droit ni aucune obligation et ne lie donc pas le juge (cf. arrêts 2C_866/2019 du 27 août 2020 consid. 4.4; 2C_953/2019 du 14 avril 2020 consid. 4.2 et les arrêts cités)) ainsi que la doctrine, lient l'admissibilité de la déduction pour enfant majeur en formation à l'article 277 alinéa 2 CC dans le cadre de l'évaluation des études ou de l'apprentissage de l'enfant majeur à charge.

- b) Selon l'article 35 alinéa 2 LIFD, « *Les déductions sociales sont fixées en fonction de la situation du contribuable à la fin de la période fiscale (art. 40) ou de l'assujettissement* ».

« En conséquence, lorsque les conditions d'octroi d'une déduction sociale, telle que la déduction pour enfant de l'art. 35 al.1 lit. a, ne sont pas réunies au 31 décembre de la période fiscale (par exemple parce que l'enfant majeur a achevé sa formation à cette date), le contribuable n'a pas droit, pour cette période, à la déduction pour enfant, même réduite, quand bien même il aurait assuré son entretien durant la majeure partie de l'année. A l'inverse, le montant de la déduction pour enfant n'est pas réduit lorsque les conditions d'octroi de celle-ci, remplies au 31 décembre, ne l'ont pas été durant toute l'année, par exemple parce que l'enfant est né en octobre (BOSSHARD/BOSSHARD/LÜDIN, 110 ss et 198 s.; LOCHER, Kommentar, ad art. 35, N 2 et 69) » (CHRISTINE JAQUES, in : Commentaire romand, Impôt fédéral direct, éd. 2017, n. 4 ad art. 35 LIFD).

« Pour l'octroi de la déduction, la date-critère du 31 décembre de la période fiscale prend une importance décisive. Cela signifie que cette défalcation doit être refusée lorsque l'enfant, à cette date, ne se trouve pas (plus) en apprentissage ou aux études. On peut néanmoins s'écarter de cette règle lorsqu'un enfant a interrompu provisoirement son parcours de formation à cette date pour des motifs objectifs tels que le service militaire (cf. BOSSHARD/BOSSHARD/LÜDIN, 177 ; LOCHER, Kommentar, ad art. 35, N 34 ;

Circulaire sur l'imposition de la famille ch. 10.3 » (CHRISTINE JAQUES, in : *Commentaire romand, Impôt fédéral direct*, éd. 2017, n. 20 ad art. 35 LIFD).

- c) *« L'attribution de la déduction pour enfant de l'art. 35 al. 1 lit. a est soumise à la condition que les parents assurent l'entretien de leur enfant majeur en formation. Pour qu'ils aient droit à cette déduction, leurs prestations ne doivent dès lors pas constituer une simple libéralité en faveur de l'enfant, mais une contribution nécessaire à son entretien (TF, arrêt 2A.536/2001, consid. 3.1 = RF 2002, 632). L'art. 35 al. 1 lit. a ne subordonne pas l'octroi de la déduction pour enfant à la condition que les parents assurent l'entretien de l'enfant dans une large mesure ; il suffit qu'ils en assurent l'entretien. L'attribution de cette déduction peut ainsi être envisagée même si les parents participent pour moins de 50 % aux dépenses d'entretien de l'enfant (ATF 94 I 231 = Arch. 37 213 = RDAF 1970 246, 247 ; TF, arrêt 2A.536/2001, consid. 3.2.1 = RF 2002, 632 ; TF, arrêt du 4 février 2014, 2C_516/2013, consid. 2.1). Lorsque ce dernier dispose de revenus propres, obtenus en particulier dans le cadre de sa formation ou de ses études, encore faut-il, pour que la déduction de l'art. 35 al. 1 lit. a puisse être octroyée, que l'enfant soit dépendant de l'entretien que ses parents lui fournissent, et que les prestations d'entretien annuelles de ces derniers atteignent au minimum le montant de cette déduction (TF, arrêt 2A.536/2001, consid. 3.2.1 = RF 2002, 632 ; TF, arrêt du 30 janvier 2004, 2A.323/2003, consid. 4.2 et les références citées ; TF, arrêt du 14 juin 2011, 2C_357/2010, consid. 2.1 = RF 2011, 676 ; TF, arrêt du 4 février 2014, 2C_516/2013, consid. 2.1 = RF2014, 302 ; CASANOVA, RDS 2010 I 201). L'enfant n'est pas considéré comme dépendant du contribuable pour son entretien lorsque, malgré sa formation, il est en mesure de subvenir lui-même à ses besoins par le produit de son travail ou par ses autres ressources (RF 2014, 302, consid. 2.1 ; RF 2011, 676, consid. 2.1). Dans ce contexte, la situation de fortune de l'enfant doit aussi être prise en considération dans la mesure où la réalisation de celle-ci pour financer l'entretien peut être raisonnablement exigée (RF 2011, 676, consid. 2.1). »* (CHRISTINE JAQUES, in : *Commentaire romand, Impôt fédéral direct*, éd. 2017, n. 21 ad art. 35 LIFD).
- d) En l'espèce, la fille des recourants, D., née le xxxx 1992, a obtenu un diplôme commercial de l'ECCG de X. en juin 2012. Le 10 octobre 2013, elle s'est vue délivrer une maturité professionnelle commerciale toujours par l'ECCG de X. Entre septembre 2013 et mai 2014, elle a suivi un stage à Bristol et a obtenu le Certificate in Advanced English le 29 juillet 2014. Elle a ensuite séjourné à Berlin

dès la fin de l'année 2014 afin de parfaire ses connaissances en langue allemande. Dès le mois de septembre 2015, elle a commencé la HES-SO en Tourisme et a, semble-t-il, obtenu un Bachelor of Science HES-SO in Tourism en juin 2019.

- e) Il découle du site internet orientation.ch au sujet de la maturité professionnelle que « *La maturité professionnelle est un titre reconnu par la Confédération qui s'acquiert pendant ou après le certificat fédéral de capacité (CFC). La formation a pour objectif d'approfondir la culture générale et les connaissances professionnelles, et d'offrir une base adéquate pour accéder aux écoles du degré tertiaire. Les titulaires d'une maturité professionnelle peuvent accéder sans examen aux hautes écoles spécialisées (HES) dans la filière correspondant à la profession apprise. Chaque haute école peut toutefois poser des conditions d'admission supplémentaires (stages, épreuves de régulation, etc.)* ».

Il apparaît donc qu'avec sa maturité professionnelle commerciale, D. disposait d'une formation appropriée lui permettant d'entrer dans le marché du travail. Néanmoins, il faut relever que l'objectif de la maturité professionnelle est également d'offrir une base adéquate pour rejoindre une haute école spécialisée, cette formation permettant justement d'y accéder.

Il y a donc lieu d'analyser le parcours de la fille des recourants sous un angle plus large et de voir si sa formation à la HES-SO peut être considérée comme une formation complémentaire ou une deuxième formation.

Selon le site internet hevs.ch, le détenteur d'une maturité professionnelle commerciale a un accès direct à la formation en tourisme (Bachelor of Science HES-SO (Bsc) en Tourisme).

En l'espèce, les recourants font valoir que leur fille avait pour objectif, dès le début de ses études, d'obtenir un Bachelor HES en Tourisme. Ils expliquent donc que les formations suivies par leur fille (diplôme de commerce et maturité professionnelle commerciale) étaient justement dans le but de pouvoir intégrer la HES-SO en Tourisme.

Il y a lieu de constater que, selon les conditions d'admission à la formation en Tourisme (Bachelor of Science HES-SO (BSc) en Tourisme) (<https://www.hevs.ch/fr/hautes-ecoles/haute-ecole-de-gestion/tourisme/bachelors/conditions-d-admission-formation-en-tourisme->

747), le parcours suivi par D. permet expressément de rejoindre la HES-SO en Tourisme et semble d'ailleurs même être le chemin le plus rapide pour y parvenir.

Le fait que la fille des recourants n'ait pas eu d'activité lucrative en lien avec sa maturité professionnelle commerciale semble également privilégier la thèse que D. avait bel et bien comme objectif d'obtenir les formations nécessaires pour rejoindre la HES-SO en Tourisme. Il faut d'ailleurs encore relever qu'elle a suivi une filière commerciale, filière qui permet justement une admission directe à la HES-SO en Tourisme. Ainsi, le parcours de formation suivi par la fille des recourants pourrait apparaître comme cohérent et la voie de la HES-SO en Tourisme pourrait représenter une suite logique de sa formation initiale et non pas une réorientation professionnelle.

- f) *In casu*, il faut toutefois relever que D. n'a pas intégré la HES-SO en Tourisme après l'obtention en octobre 2013 de sa maturité professionnelle commerciale. Avec cette formation et, comme vu précédemment, elle aurait pu demander son admission pour la rentrée académique 2014/2015. Elle a toutefois choisi de suivre un stage à Bristol afin d'obtenir le Certificate in Advanced English en juillet 2014, puis de se rendre ensuite à Berlin pour perfectionner son allemand. Ce n'est qu'en septembre 2015 qu'elle a démarré la HES-SO en Tourisme.

Se pose ainsi la question de savoir si ces séjours à l'étranger entrent dans le cadre d'un plan d'étude préétabli ou s'ils avaient uniquement pour but d'améliorer les chances ultérieures de carrière.

Les recourants soutiennent en substance que leur fille devait justifier d'un niveau d'anglais suffisant pour effectuer sa formation auprès de la HES-SO en Tourisme en anglais, raison pour laquelle elle s'est rendue en Angleterre afin d'obtenir le Certificate in Advanced English (C1). Ils exposent ensuite que, compte tenu de la date de l'obtention de ce certificat (juillet 2014), leur fille ne pouvait entrer à la HES avant la rentrée 2015/2016, si bien qu'elle a utilisé le temps à sa disposition pour parfaire son allemand.

En l'espèce et s'agissant des exigences relatives au niveau des langues et toujours selon le site internet hevs.ch (dans sa version actuelle), il ressort que « *La HES-SO Valais-Wallis se développe dans un environnement bilingue, voire multilingue. C'est la raison pour laquelle différents cours de langues, dont le français, l'allemand et l'anglais, font partie de plusieurs formations de base.*

Pour ces trois langues, la HES-SO Valais Wallis attend de la part de ses futurs-e-s étudiant-e-s un niveau B2, selon la description du Portfolio des langues du Conseil de l'Europe. Pour celles et ceux qui n'auraient pas ce niveau, l'Ecole organise des cours intensifs afin de leur permettre de consolider ou d'acquérir les notions essentielles à leurs formation HES. Il est conseillé à l'étudiant voulant effectuer ses études dans une autre langue que la sienne, d'être en possession d'un certificat C1 pour la langue d'études concernée ».

Il faut toutefois relever que, selon l'annexe 6 du recours déposé par les époux A. et B., les exigences relatives au niveau des langues étaient quelque peu différentes dès lors qu'il est indiqué : *« En référence à la décision de la direction de la HEG du 16 juillet 2014, il est demandé à l'étudiant voulant effectuer ses études dans une autre langue que la sienne, d'être en possession d'un certificat C1 pour la langue d'études concernée ».*

Quoiqu'il en soit, force est de constater que les langues jouent un rôle très important dans le cadre des formations HES-SO. Dans le cadre d'une formation en tourisme, donnée dans une autre langue que le français, cela paraît d'ailleurs primordial. Il ressort du dossier de la cause que D. souhaitait suivre sa formation en anglais et il apparaît qu'il lui était alors effectivement conseillé / demandé d'être en possession du Certificat qu'elle a obtenu.

Compte tenu de ce qui précède, il peut être admis que le parcours de la fille des recourants constitue une voie cohérente à l'obtention d'un Bachelor of Science HES-SO (BSc) en Tourisme. De ce fait, la seconde formation de D. auprès de la HES-SO en Tourisme peut être assimilée à une formation complémentaire à sa formation de base qui permet alors l'obtention de la déduction pour enfant.

Reste encore à déterminer si les autres conditions de l'obtention de la déduction sont remplies.

- g) S'agissant de la question de savoir si les recourants ont assuré l'entretien de leur fille durant les périodes fiscales 2016 et 2017, il apparaît que D. était étudiante durant ces périodes et ne percevait aucun revenu. Ainsi, aucun élément ne permet de douter qu'elle était réellement entretenue par ses parents pour les années 2016 et 2017.

- h) Finalement, et en lien avec la condition fixée à l'article 35 alinéa 2 LIFD, il ressort du dossier de la cause et plus particulièrement des attestations de la HES-SO du 19 septembre 2016 et du 18 septembre 2017 que D. était bel et bien en formation au 31 décembre 2016 et au 31 décembre 2017.

Compte tenu de tout ce qui précède, il y a lieu de constater que l'enfant majeure des recourants, D., suivait une formation professionnelle et était dépendante du soutien de ses parents au 31 décembre 2016 et au 31 décembre 2017. En conséquence, les recourants peuvent bénéficier de la déduction pour enfant à charge d'un montant de Fr. 6'500. -- en matière d'impôt fédéral direct pour les années 2016 et 2017. Le recours est donc admis en tant qu'il concerne l'impôt fédéral direct.

Impôts cantonaux et communaux

3. Hormis des différences irrelevantes en l'espèce, l'article 31 alinéa 1 lettre b et alinéa 2 LF pose les mêmes règles que les dispositions légales examinées ci-dessus.

En matière d'impôts cantonaux et communaux, l'article 17 du Règlement d'application de la loi fiscale du 25 août 1976 (RALF) précise toutefois ce qui suit : « *Les déductions prévues sous l'article 31 lettre b de la loi, sont accordées si le contribuable supporte au minimum 50 % des frais d'entretien et de formation* ».

En l'espèce, aucun élément ne permet de douter que les époux recourants ont entièrement assumé l'entretien de leur fille durant les années 2016 et 2017.

Cela étant, le raisonnement développé plus haut en matière d'impôt fédéral direct doit être repris ici, et le recours, admis également en tant qu'il concerne les impôts cantonaux et communaux. En conséquence, les recourants peuvent bénéficier de la déduction pour enfant à charge d'un montant de Fr. 11'410. -- pour les impôts cantonaux et communaux relatifs aux années fiscales 2016 et 2017.

4. Quant aux frais, vu l'issue de la procédure, ils doivent être mis à la charge du fisc, conformément aux articles 144 LIFD et 153 LF.

D'autre part, conformément à ces mêmes dispositions, à l'article 64 de la loi fédérale sur la procédure administrative et à l'article 37 alinéa 2 de la loi valaisanne fixant le tarif des frais et dépens devant les autorités judiciaires ou administratives, un montant de Fr. 800. -- est accordé aux recourants à titre de dépens.

Par ces motifs,

LA COMMISSION CANTONALE DE RECOURS EN MATIERE FISCALE

d é c i d e :

1. Le recours est admis.
2. Les frais de procédure, par **Fr. 675.45**, sont mis à la charge du fisc.
3. Il est accordé aux recourants, à la charge du fisc, une indemnité de dépens de **Fr. 800. --**.

Ainsi décidé à Sion, le 14 janvier 2021

LE PRESIDENT:

Stefan Gehrig

LA SECRETAIRE AD HOC:

Catherine Aymon

Frais

Droit de sceau

Fr. 600. --

Copies

Fr. 64. --

Port

Fr. 11.45

TOTAL

Fr. 675.45

Notifié sous pli chargé, le

- aux recourants, par leur mandataire
- au Service cantonal des contributions
- à l'administration communale de X.
- à l'Administration fédérale des contributions à Berne

La Secrétaire ad hoc:

Catherine Aymon

MOYENS DE RECOURS

Le présent arrêt peut faire l'objet d'un recours dans les trente jours dès sa notification, auprès du Tribunal fédéral, 1000 Lausanne 14. Il est au surplus renvoyé au système des voies de droit de la loi fédérale du 17 juin 2005 sur le Tribunal fédéral (LTF), qui réglemente aussi le mémoire de recours et ses annexes (art. 42 LTF).