



**CANTON DU VALAIS
KANTON WALLIS**

Commission cantonale de recours en matière fiscale

Kantonale Steuerrekurskommission

LA COMMISSION DE RECOURS EN MATIERE FISCALE

en séance du 11 mars 2021

composée de

Mmes et MM. Stefan GEHRIG, président, David DETRAZ, vice-président, Marc-André BALLESTRAZ, Stéphanie SPAHR, Daniel BELLWALD, Waldemar KNUBEL, membres, Laurence RICHARD, membre-suppléante, assistée de ses secrétaires ad hoc, Catherine AYMON, Kenan VOLKEN,

a porté la décision suivante

sur le recours déposé le 30 août 2019 par A. et B., domiciliés à X., représentés par C., à Y.,

contre

la décision du Service cantonal des contributions du 7 août 2019 concernant les impôts cantonaux et communaux et l'impôt fédéral direct pour la période fiscale 2017.

I. FAITS

1. Les époux A. et B., domiciliés sur la commune de X., sont les parents de D., né le xxxx 1992 et de E., né le xxxx 1995.
2. Le 27 mars 2018, ils déposèrent leur déclaration en matière d'impôts cantonaux et communaux et d'impôt fédéral direct pour 2017, en mentionnant notamment que D. était étudiant durant l'année concernée.

Ils déclaraient un montant de Fr. 22'820.-- au titre de déduction pour leurs deux enfants.

3. Par procès-verbal de taxation du 8 février 2019 (lequel ne figure pas au dossier fiscal transmis par l'autorité inférieure), le Service cantonal des contributions (SCC), section de la taxation des personnes physiques, procéda à l'imposition des époux pour l'année 2017. Il octroyait aux intéressés seulement une déduction de Fr. 11'410.--, au taux de Fr. 11'410.--, au titre de déduction pour enfant à charge (chiffre 2510), en indiquant comme motifs de modifications ce qui suit : « *1^{ère} formation terminée, plus déductible fiscalement* ». Était en outre refusée la déduction pour les primes d'assurance maladie pour D. (chiffre 2560).
4. Un nouveau procès-verbal de taxation fut établi par le SCC en date du 21 février 2019, s'agissant de l'imposition 2017 des époux A. et B. Outre un point plus litigieux à ce jour, l'autorité de taxation n'admettait à nouveau qu'une seule déduction pour enfant à charge ainsi qu'une seule déduction pour les primes d'assurance maladie, pour E.
5. Compte tenu des autres revenus et des déductions habituelles, le revenu net imposable s'élevait à Fr. 154'916. -- au taux de Fr. 154'916. -- en matière d'impôts cantonaux et communaux et à Fr. 155'615. -- au taux de Fr. 155'615. -- en matière d'impôt fédéral direct.
6. Contre le prononcé du 8 février 2019, les contribuables, représentés par C. à Y., élevèrent réclamation par écriture du 7 mars 2019, en concluant à l'acceptation de la déduction pour enfant à charge s'agissant de D.

Les contribuables expliquaient pour l'essentiel que leur fils, D., avait obtenu un CFC de plâtrier-peintre en 2014 ; qu'il avait ensuite rempli ses obligations

militaires d'octobre 2014 à juillet 2015 ; qu'il avait effectué un séjour linguistique en Allemagne (2015-2016) ; qu'il avait ensuite continué sa formation et obtenu une maturité professionnelle (2016-2017) qu'il avait validée par un stage auprès de l'entreprise F. (2017-2018) ; et qu'il était depuis la mi-septembre 2018 étudiant à plein temps auprès de la HES SO à Z., afin d'obtenir un bachelor en droit économique.

Les époux précisait que leur fils n'avait pas connu d'interruption dans sa formation et que son but, même si son CFC lui permettait d'exercer une activité professionnelle, avait toujours été de pouvoir parachever sa formation dans une Haute Ecole. Était également relevé une inégalité de traitement concernant la déduction pour enfant à charge entre un enfant dont le parcours était formé d'études à 100% (maturité puis Haute Ecole ou université) et un enfant dont le parcours suivait une voie « apprentissage avec maturité professionnelle » puis Haute Ecole aboutissant à un diplôme de même équivalence.

7. Faisant suite à une demande du SCC du 11 mars 2019, les contribuables déposèrent par courriers électronique du 18 mars 2019 et du 22 mars 2019 une copie du contrat de stage de leur fils D. auprès de l'entreprise F. d'une durée déterminée (du 1^{er} août 2017 au 31 juillet 2018) ainsi qu'une attestation de cours de la Haute Ecole de Z. pour la période académique du 17 septembre 2018 au 15 septembre 2019 (formation : bachelor of sciences Hes-SO en droit économique).
8. Par décision sur réclamation du 7 août 2019, le SCC rejeta la réclamation des contribuables en confirmant la position du fisc de refuser la déduction pour enfant à charge ainsi que la déduction complémentaire pour les primes d'assurance pour leur fils D., majeur. Le SCC exposait pour l'essentiel que la déduction pour enfant devait être refusée lorsque celui-ci avait déjà achevé une première formation, soit lorsqu'il avait obtenu le diplôme correspondant et qu'il était en mesure d'exercer une activité appropriée ou convenable ; que l'octroi de la déduction pour enfant n'était possible en cas de deuxième formation que s'il existait des raisons objectives d'entreprendre une telle formation afin de pouvoir exercer une activité professionnelle convenable ; que leur fils D. avait achevé avec succès un premier apprentissage et obtenu le diplôme correspondant, qui lui donnait accès au métier de plâtrier-peintre ; et que s'il fallait naturellement respecter son choix d'exercer une autre profession correspondant pleinement à ses affinités, il n'existait toutefois aucun empêchement objectif d'exercer la profession initialement apprise.

9. Contre ce prononcé, les contribuables, représentés par leur mandataire prénommé, interjetèrent recours auprès de la Cour de céans par écriture du 30 août 2019, en concluant à l'acceptation de la déduction pour enfant à charge et celle pour les primes d'assurance-maladie.

A l'appui de leurs conclusions, ils exposait notamment que leur fils D. avait obtenu un CFC de plâtrier-peintre en 2014 ; qu'après avoir accompli ses obligations militaires d'octobre 2014 à juillet 2015, il avait effectué un séjour linguistique en Allemagne (2015-2016) ; qu'il avait continué sa formation et obtenu une maturité professionnelle (2016-2017) qu'il avait dû valider par un stage auprès de l'entreprise F. (2017-2018) ; qu'il était depuis la mi-septembre 2018 étudiant à plein temps auprès de la Haute Ecole (HES-SO) à Z. afin d'obtenir un bachelor en droit économique ; que leur fils avait suivi un cursus de formation par une voie « d'apprentissage » et non pas par une voie « d'études » ; qu'il n'y avait pas eu d'interruption dans sa formation et que son but, même si son CFC lui permettait d'exercer une activité professionnelle, avait toujours été de pouvoir parachever sa formation dans une Haute Ecole ; qu'il y avait un manque d'égalité de traitement concernant la déduction des enfants à charge entre un enfant dont le parcours était formé d'études à 100% (maturité puis Haute Ecole ou université) et un enfant dont le parcours suivant une voie « apprentissage avec maturité professionnelle » puis Haute Ecole aboutissant à un diplôme de même équivalence ; que leur fils n'avait jamais exercé le métier de peintre hormis durant son apprentissage ; que la circulaire No 30 de l'Administration fédérale des contributions (AFC) « Imposition des époux et de la famille selon la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct » prévoyait à son article 10.3 que « L'octroi de la déduction pour enfant 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 » ; que dans leur cas, il s'agissait d'une seule formation aboutissant à un bachelor en droit économique ; qu'un étudiant obtenant une maturité (collège) pouvait exercer une activité lucrative convenable (enseignement par exemple) alors que sa formation n'était pas spécifique à une activité lucrative ; que si cet étudiant poursuivait sa formation en vue d'obtenir un bachelor à l'université, il serait considéré comme enfant à charge, ce qui représentait à leur sens une inégalité de traitement ; et que dans leur cas, l'apprentissage de peintre était une formation de base dans notre système permettant également un accès à une université ou à une Haute Ecole.

10. Par écriture du 16 octobre 2019, le SCC demanda et obtint la suspension de la cause jusqu'au 31 janvier 2020 au motif que le fisc avait entrepris un examen large et approfondi de la question de l'octroi des déductions sociales, lorsque l'enfant était majeur, cette question se posant en effet peut-être en termes nouveaux, compte tenu des choix et des modèles multiples de formation qui s'offraient aujourd'hui aux jeunes adultes.
11. 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, 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.

Finally, the lower authority noted that the deduction could be granted when the second training could be assimilated to a complementary training to the basic training; that this should also be the case if it corresponded to an intermediate or necessary stage in view of leading to a more complete or specialized training, within the framework of a pre-established study plan and without interruption; that, on the other hand, the deduction should be refused if the second training represented a new training, either a training essentially different from the basic training, if it intervened with the passage of a relatively long time or if the child had been able to exercise a lucrative activity thanks to the first training acquired.

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

12. Malgré l'invitation de l'Autorité de céans du 5 mars 2020, les recourants n'ont pas déposé de réplique à la suite de la détermination du 18 février 2020 du SCC.
13. La clôture de l'échange d'écritures fut prononcée le 30 avril 2020.
14. Dans le cadre d'un complément d'instruction, l'Autorité de céans sollicita la production de la décision de taxation de l'année 2017 de D. qui lui fut transmise par C. en date du 21 janvier 2021.
15. Invitée à se déterminer sur cette nouvelle pièce, l'autorité intimée relevait que D. avait perçu un salaire net de Fr. 8'310.-- en 2017 pour une activité exercée entre le 1^{er} août et le 31 décembre 2017. Elle soulignait encore notamment que la Cour de céans avait récemment admis qu'un enfant titulaire d'un CFC d'employé de commerce avait pu exercer une activité professionnelle convenable dans la mesure où il avait travaillé durant cinq mois, auprès de différents employeurs, pour un salaire global de Fr. 8'880.-- seulement (décision CCR du 23 mars 2016 dans la cause B. S.).

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. L'état de fait étant identique, les questions à résoudre, semblables, et la présente Cour, compétente pour les diverses matières (articles 150 de la loi fiscale du 10 mars 1976 (LF) et 140 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct (LIFD)), il en sera traité dans un seul prononcé.
- b) Le recours ayant pour le reste été déposé par une personne ayant qualité pour recourir, et en la forme et les délais légaux (articles 150, 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).

- b) 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. 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. »

- c) 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.

- d) 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).

« 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 = RF 2014, 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).

- e) En l'espèce, il ressort du dossier de la cause que le fils des recourants, D., a obtenu un CFC de plâtrier-peintre en 2014. Il a ensuite rempli ses obligations

militaires d'octobre 2014 à juillet 2015, puis a effectué un séjour linguistique en Allemagne (2015-2016). Dès son retour en Suisse, il a continué sa formation et a obtenu une maturité professionnelle (2016-2017). Il a ensuite effectué un stage auprès de l'entreprise F. (juillet 2017- juillet 2018) afin d'intégrer une Haute-école. Depuis septembre 2018, il est étudiant à plein temps auprès de la HES-SO à Z. dans le but d'obtenir un Bachelor en Droit économique.

Les recourants admettent que le CFC obtenu par leur fils lui permettrait d'exercer une activité professionnelle, mais soutiennent que son but a toujours été de parachever sa formation dans une Haute-Ecole. Ils exposent également qu'il n'y a pas eu de période d'interruption dans la formation de leur fils et qu'ils considèrent que celui-ci n'a suivi qu'une seule formation aboutissant à un Bachelor en Droit économique.

- f) Comme le reconnaissent les recourants, il apparait effectivement que leur fils, titulaire d'un CFC de plâtrier-peintre, était en mesure de rejoindre le marché du travail. Ainsi, il ne fait aucun doute que D. a terminé une première formation qui lui permet d'exercer une activité lucrative appropriée.

Néanmoins et compte tenu de la multiplicité des formations et de leurs débouchés en Suisse à l'heure actuelle, il y a lieu d'analyser si l'on ne peut pas considérer que la suite de la formation suivie par le fils des recourants correspond à une deuxième formation ou à une formation complémentaire à sa première formation.

In casu, il apparait qu'après l'obtention de son CFC, D. a rempli ses obligations militaires d'octobre 2014 à juillet 2015, puis a effectué un séjour linguistique en Allemagne, avant d'entreprendre une maturité professionnelle en 2016, qu'il a obtenue en 2017. Ensuite et afin de pouvoir rejoindre la HES-SO (filiale Bachelor en droit économique), il a dû effectuer un stage en entreprise.

Ainsi, D. n'a donc jamais travaillé en qualité de plâtrier-peintre et n'a perçu aucun revenu en lien avec son CFC.

- g) Tous ces éléments amènent donc la Cour de céans à estimer que les formations entreprises par le fils des recourants à la suite de l'obtention de son CFC peuvent s'inscrire dans la continuité de sa formation de base.

En effet, le fait que D. n'exerce pas sa profession de base est révélateur du fait qu'il n'envisageait pas réellement de travailler en qualité de plâtrier-peintre, mais qu'il considérait l'obtention de ce CFC comme une 1^{ère} étape nécessaire à l'acquisition de sa formation finale.

De plus, force est de constater que le parcours qu'il a suivi (CFC -> maturité professionnelle -> stage en vue de rejoindre la HES-SO -> HES-SO), même s'il peut sembler quelque peu non conventionnel, est pourtant possible du fait de la multiplicité des formations et des débouchés du système de formation suisse et lui a bel et bien permis d'atteindre son but, soit d'entrer à la HES-SO.

Au surplus, l'Autorité de céans, dans une décision du 15 mars 2018 dans la cause F. C. H., avait retenu que la déduction pour enfant devait être accordée lorsque celui-ci interrompt une formation, qui peut être qualifiée dans son ensemble de continue, le temps d'acquérir les prérequis nécessaires à l'admission à l'étape suivante.

Compte tenu de ce qui précède, il apparaît que le stage suivi par le fils des recourants était un prérequis obligatoire pour l'intégration de la HES-SO, si bien que D. pouvait être considéré comme en formation à ce moment-là. Ainsi, les recourants doivent bénéficier de la déduction pour enfant au sens de l'article 35 alinéa 1 lettre a LIFD.

- h) Reste encore à déterminer si les autres conditions de l'obtention de la déduction sont remplies.
- h1) S'agissant de la question de savoir si les recourants ont assuré l'entretien de leur fils durant la période fiscale 2017, il apparaît que D. a réalisé un revenu annuel de Fr. 8'300.--, soit un revenu mensuel d'environ Fr. 691.65. S'agissant de sa fortune, il ressort de sa décision de taxation 2017 qu'elle était uniquement composée de titres et autres placements de capitaux à hauteur de Fr. 3'144.--.

Compte tenu de ce qui précède, il ne fait pas de doute que les recourants ont pourvu à l'entretien de leur fils pour l'année 2017.

- h2) Finalement, et en lien avec la condition fixée à l'article 35 alinéa 2 LIFD, il ressort du dossier de la cause que D. effectuait un stage commercial pratique

(activité qualifiée reconnue par les hautes écoles spécialisées) auprès de la société F. au 31 décembre 2017.

- i) Compte tenu de tout ce qui précède, il y a lieu de constater que l'enfant majeur des recourants, D., suivait un stage considéré comme un prérequis nécessaire à son intégration à la HES-SO (filière Bachelor en droit économique) et était dépendant du soutien financier de ses parents au 31 décembre 2017. En conséquence, les recourants doivent bénéficier de la déduction pour enfant à charge d'un montant de Fr. 6'500. -- en matière d'impôt fédéral direct pour l'année 2017. Le recours doit donc être admis sur ce point.
3. Au sens des article 33 alinéa 1 lettre g et 33 alinéa 1bis lettre b LIFD, les primes d'assurances maladie sont déduites du revenu jusqu'au concurrence d'un montant global de Fr. 3'500. -- pour les époux vivant en ménage commun, étant précisé que cette déduction est augmentée du montant de Fr. 700. -- pour chaque enfant ou personne nécessiteuse pour lesquels le contribuable peut faire valoir la déduction prévue à l'article 35 alinéa 1 lettre a ou b LIFD.
- a) En l'espèce, les recourants reprochent à l'autorité inférieure de ne pas avoir tenu compte de la déduction des primes d'assurances maladie pour leur fils, D.

Dès lors que la Cour de Céans a admis que les recourants pouvaient se prévaloir de la déduction prévue à l'article 35 alinéa 1 lettre a LIFD, ils devaient également pouvoir bénéficier de la déduction des primes d'assurances maladie pour leur fils.

- b) Néanmoins, force est de constater que D. a bénéficié de la déduction des primes d'assurances maladie dans sa propre décision de taxation pour l'année 2017, désormais entrée en force.
- c) De ce fait, la même déduction ne saurait être comptabilisée auprès de deux contribuables différents, si bien que les recourants ne peuvent dès lors se prévaloir de la déduction des primes d'assurances maladie de leur fils D., celle-ci ayant déjà été retenue dans la taxation de ce dernier. Le recours doit donc être rejeté sur ce point.

Sur le vu de tout ce qui précède, le recours doit être partiellement admis, en tant qu'il concerne l'impôt fédéral direct.

Impôts cantonaux et communaux

4. a) Hormis des différences irrelevantes en l'espèce, l'article 31 alinéa 1 lettre b LF pose les mêmes règles que l'article 35 alinéa 1 lettre a LIFD examiné 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, il apparaît plus que vraisemblable que les recourants ont supporté au minimum 50% des frais d'entretien et de formation de leur fils en 2017.

Cela étant, le raisonnement développé plus haut en matière d'impôt fédéral direct s'agissant de la déduction pour enfant majeur doit être repris ici et le recours, également admis sur ce point, en tant qu'il concerne les impôts cantonaux et communaux. En conséquence, les recourants doivent bénéficier de la déduction pour enfants à charge d'un montant de Fr. 11'410. -- pour les impôts cantonaux et communaux relatifs à l'année fiscale 2017.

- b) Hormis des différences en termes de montants, l'article 29 alinéa 1 lettre g LF pose également la règle de la déduction des primes d'assurances maladie.

En l'espèce, il apparaît également que la déduction en lien avec les primes d'assurances maladie a été comptabilisée dans la taxation 2017 de D.

Cela étant, le raisonnement développé plus haut en matière d'impôt fédéral direct s'agissant de la déduction pour les primes d'assurances maladie doit être repris ici et le recours, également rejeté sur ce point, en tant qu'il concerne les impôts cantonaux et communaux.

5. Quant aux frais, vu l'issue de la procédure, ils doivent être mis pour 1/10^{ème} à la charge des recourants, solidairement entre eux, et pour 9/10^{ème} 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. 900. -- est accordé aux recourants à titre de dépens.

Pour ces motifs,

LA COMMISSION CANTONALE DE RECOURS EN MATIERE FISCALE

d é c i d e :

1. Le recours est partiellement admis en tant qu'il concerne l'impôt fédéral direct.
2. Le recours est partiellement admis en tant qu'il concerne les impôts cantonaux et communaux.
3. Les frais de procédure, par Fr. 1'075.45, sont mis pour 1/10^{ème} à la charge des recourants, solidairement entre eux, et pour 9/10^{ème} à la charge du fisc.
4. Il est accordé aux recourants, à la charge du fisc, une indemnité de dépens de Fr. 900. --.

Ainsi décidé par vidéoconférence, le 11 mars 2021

LE PRESIDENT :

Stefan Gehrig

LA SECRETAIRE AD HOC :

Catherine Aymon

Frais

Droit de sceau	Fr.1000. --
Copies	Fr 64. --
Port	Fr. 11.45
TOTAL	Fr. 1075.45

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 régleme aussi le mémoire de recours et ses annexes (art. 42 LTF).