

604 2009-12

604 2009-13

Arrêt du 18 juin 2010

COUR FISCALE

COMPOSITION

Président : Hugo Casanova
Assesseurs : Michael Hank, Geneviève Jenny,
Berthold Buchs, Albert Nussbaumer
Greffière-rapporteuse : Elisabeth Rime Rappo

PARTIES

les époux **Y.** et **X.**, **recourants**,

contre

SERVICE CANTONAL DES CONTRIBUTIONS, rue Joseph-Piller 13, case postale, 1701 Fribourg, **autorité intimée**,

OBJET

Impôt sur le revenu et la fortune des personnes physiques; frais de perfectionnement; spécialisation en psychologie de l'enfance et de l'adolescence

Recours du 12 février 2009 contre la décision sur réclamation du 16 janvier 2009 relative à l'impôt cantonal et à l'impôt fédéral direct de la période fiscale 2007

c o n s i d é r a n t e n f a i t

A. X. est psychologue scolaire. En 2007, son taux d'activité était de 65% puis de 60% dès le 1^{er} septembre selon le certificat de salaire joint à la déclaration d'impôt.

Pour la période fiscale 2007, son épouse Y. a revendiqué 13'408 francs de frais professionnels pour une formation postgrade d'une durée de 4 ans qui, selon sa lettre explicative du 20 février 2008 jointe à la déclaration d'impôt, lui "permettra de changer d'activité professionnelle, à savoir de passer du statut de psychologue scolaire à celui de spécialiste en psychothérapie. Il s'agit d'une reconversion professionnelle dans le sens où ce nouveau titre rendra possible l'exercice de la psychothérapie à titre d'activité principale et indépendant, dans le secteur privé, et non plus à titre d'employée d'une institution comme c'est le cas actuellement". La déclaration d'impôt était également accompagnée d'une lettre du 26 février 2008 signée du contribuable et précisant entre autres éléments, que la formation continue de psychologue entreprise par Y. générerait un coût de plus de 60'000 francs.

Par taxation du 18 septembre 2008, le Service cantonal des contributions a refusé la déduction des 13'408 francs revendiqués au titre de frais de reconversion, et n'a admis que la déduction forfaitaire globale pour les "autres frais professionnels".

B. En date du 23 septembre 2008, les époux X. ont formé réclamation en concluant à la prise en considération des frais précités. Ils ont fait valoir que les frais engagés correspondaient parfaitement au texte explicatif des instructions générales et que l'acquisition de connaissances plus pointues pour aider les jeunes en difficultés relevait non seulement d'une nécessité sur le terrain dans la mesure où de plus en plus d'enfants signalés aux psychologues scolaires souffrent de troubles psychiques nécessitant des outils spécifiques, mais également d'une demande de la direction puisque la formation continue fait partie intégrante du cahier des charges de son épouse Y. et que son employeur lui octroie chaque année 1'800 francs pour cette formation comme l'indiquait son certificat de salaire. Ils ont encore expliqué qu'une fois achevée, cette formation sera reconnue par l'Etat et permettra l'obtention de deux classes de traitement supplémentaires. Ils ont insisté sur le fait qu'était en jeu l'aspect de consolidation de la situation acquise dans le cadre professionnel, les services auxiliaires de l'instruction publique connaissant une profonde mutation où une solide formation continue constituera un atout majeur pour conserver son poste dans un univers professionnel exigeant où la demande dépasse de loin l'offre (de nombreux psychologues ne trouvent pas de travail à l'heure actuelle). Les époux X. ont estimé que l'aspect reconversion professionnelle pouvait aussi entrer en ligne de compte puisque Y. deviendra spécialiste en psychologie de l'enfant et de l'adolescent, et qu'elle complètera son revenu plafonné actuellement à 60% en raison des quotas cantonaux en vigueur par une activité indépendante. Ils se sont enfin étonnés de la différence de traitement par rapport à la période fiscale 2006 où les frais demandés avaient été admis.

Après avoir constaté que son secteur de révision n'avait pas validé le revenu d'activité indépendante, le Service cantonal des contributions n'a pas considéré cette intervention comme une réclamation et a notifié aux époux X. une taxation rectifiée le 6 octobre 2008. Sous la rubrique "Remarques" figurant au bas de l'avis de taxation, le Service cantonal des contributions a précisé ce qui suit s'agissant des éléments concernant le conjoint:

"2130 Frais de perfectionnement et de reconversion

Psychologue qui suit une formation postgrade spécialisée en vue d'exercer une activité indépendante de psychothérapeute.

Il ne s'agit pas d'un perfectionnement, mais bien d'une formation lui permettant d'accéder à une situation professionnelle nettement distincte de son activité actuelle.

Dès lors, ces frais ne sont pas déductibles."

Le 10 novembre 2008, les contribuables ont formé une nouvelle fois réclamation en maintenant leurs conclusions. Ils ont souligné que Y. n'avait jamais eu l'intention de quitter son emploi actuel, tout au plus de compléter ses revenus par une éventuelle activité indépendante annexe, soit une situation bien différente de celle d'un psychologue décidant de se former pour travailler à l'avenir uniquement comme psychothérapeute indépendant. Ils ont expliqué que si elle avait obtenu une subvention de 1'800 francs par an de la part de son employeur, c'était pour une formation continue, un perfectionnement. Et de se demander quel intérêt aurait eu l'employeur à participer aux frais d'une formation qui amènerait son employée à quitter l'institution une fois le cursus achevé. Ils ont encore précisé que l'employeur avait été clair sur le fait que le nombre de spécialistes était limité pour chaque institution et qu'aucune formation continue n'assurait une quelconque promotion. Les époux X. ont par ailleurs indiqué avoir estimé, apparemment à tort, que le revenu accessoire éventuellement généré par une activité indépendante pour compléter le revenu salarié entrerait dans la définition de reconversion, alors même que cet argument avait été accepté pour la période fiscale 2006. Dans un dernier point, ils ont relevé qu'il ne s'agissait pas de jouer avec les termes perfectionnement ou reconversion qu'ils ne maîtrisaient pas, mais d'obtenir la déduction de frais de perfectionnement au demeurant totalement acceptés en déduction en 2007 pour une collègue de Y. suivant exactement la même formation continue.

Par décision du 16 janvier 2009, le Service cantonal des contributions a rejeté la réclamation précitée. Il a notamment relevé ce qui suit:

"Reconsidérant le cas, le SCC estime que ces frais doivent être considérés non pas comme du perfectionnement mais bien comme de la formation destinée à l'obtention d'un revenu futur.

Le SCC maintient le fait que l'obtention d'un tel diplôme constitue une formation ouvrant des perspectives favorables à une carrière professionnelle différente. Même si l'intéressée travaille dans un milieu social, il n'en demeure pas moins qu'avec l'obtention de ce diplôme de nouveaux horizons s'ouvrent à elle pour la suite de son activité professionnelle.

D'autre part, compte tenu de la durée de cette formation et de son coût très élevé, le SCC estime qu'il s'agit bien, dans le cas présent, de frais liés à des études de formation continue et non à un simple perfectionnement.

Même s'il est indéniable que de telles études peuvent être enrichissantes dans l'exercice de son travail journalier, il est incontestable que cette formation ne peut être considérée comme de simples frais de perfectionnement pour maintenir une profession déjà acquise.

Dans ces conditions, le SCC est d'avis que ce diplôme peut sans aucun doute modifier l'activité professionnelle de la contribuable et lui donner de nouvelles perspectives non seulement au niveau du revenu, mais aussi à une nouvelle carrière professionnelle.

Au vu des considérants qui précèdent, le SCC estime que les frais revendiqués ne sont pas déductibles conformément aux dispositions de l'article 35, litt. b LICD et l'article 34, litt. b LIFD.

D'autre part, le SCC tient à préciser qu'il n'est pas lié par des décisions prises antérieurement, d'autant plus si celles-ci ont été prises à tort. Le fait de relever que de tels frais ont été pris en considération chez d'autres personnes n'est pas un motif qui peut être pris en considération, chaque cas devant être traité individuellement à la lumière de tous les éléments du dossier".

C. Par acte du 11 février 2009, déposé le lendemain, les époux X. ont interjeté recours contre la décision précitée en concluant à la pleine déduction des frais de perfectionnement revendiqués.

La recourante précise que la formation continue constitue une obligation pour tous les psychologues professionnels comme l'indiquent un document de la Direction de l'instruction publique, de la culture et du sport (page 4 de la version 2006 annexée au recours), ainsi que l'art. 35 de la convention collective de travail entre l'Association des institutions spécialisées et la Fédération des organisations du personnel des institutions sociales entrée en vigueur le 1^{er} janvier 2006. C'est ainsi en accord avec son employeur qu'elle a opté pour une formation en allemand destinée à sa clientèle germanophone où elle doit intervenir et pour laquelle elle obtient un soutien financier de 1'880 francs par an dûment annoncé dans son certificat de salaire. Les superviseurs avec lesquels elle travaille ont du reste attesté que tous les cas traités proviennent de son activité de psychologue scolaire.

Si la lettre adressée au Service cantonal des contributions le 20 février 2008 indiquait que la formation postgrade suivie permettrait à la recourante de changer d'activité, cela ne signifierait pas qu'elle entend quitter son emploi, mais élargir le champ de ses tâches comme d'autres psychologues scolaires employés par son institution et qui sont en plus psychologues spécialistes en psychothérapie. D'autre part, son but premier ne serait pas d'exercer une activité principale indépendante, même si dans le futur cela peut lui offrir l'opportunité d'exercer une activité supplémentaire à titre indépendant. La recourante relève à cet égard que: "(...), je me suis engagée à poursuivre mon activité principale de psychologue scolaire auprès du CEP (raison pour laquelle l'institution subventionne mes activités de perfectionnement), avec une envie de débiter, d'ici quelques années, une activité indépendante principale (que j'ai déjà débutée, mais déclaré comme activité accessoire, vu les modestes revenus générés et portés sur le point 1.120 de l'avis de taxation 2007). Activité principale ne s'oppose pas à activité salariée principale, mais à activité indépendante secondaire! De plus, en ces temps de crise, un tel projet d'activité indépendante principale n'est plus du tout d'actualité". Elle ajoute que si le Service cantonal des contributions n'est pas lié par des décisions prises antérieurement, elle-même n'est alors logiquement pas liée par la décision, prise à tort, de placer ces frais de perfectionnement sous l'étiquette de reconversion, et elle peut la placer maintenant sous l'étiquette de frais de perfectionnement. Et de se demander ce qui entre effectivement dans la catégorie des frais de reconversion professionnelle. La recourante maintient que le Service cantonal des contributions aurait admis en déduction les mêmes frais de perfectionnement pour une collègue du même âge accomplissant la même formation. Elle observe qu'avec une bonne argumentation, les frais de cette formation précise peuvent être pris en considération et ont effectivement été déduits chez d'autres. Elle relève encore que tous les cours de formation continue, quels qu'ils soient, peuvent servir à obtenir un titre de spécialisation auprès de la Fédération suisse des psychologues lorsqu'ils sont cumulés.

L'avance de frais fixée à 300 francs par ordonnance du 13 février 2009 a été payée dans le délai imparti.

Dans ses observations du 10 mars 2009, déposées le 19 mars, le Service cantonal des contributions conclut au rejet du recours en se référant à une jurisprudence de la Cour fiscale du 22 janvier 2004 rejetant le recours d'un psychologue qui avait conclu à l'admission de ses frais de formation continue en vue de l'obtention du titre de spécialiste en psychothérapie.

Le 19 mars 2009, une copie de cette détermination a été communiquée aux recourants en même temps que l'arrêt anonymisé cité par le Service cantonal des contributions, pour contre-observations éventuelles.

Les recourants ont fait part de leurs contre-observations le 7 avril 2009. Le Service cantonal des contributions a déposé à son tour ses ultimes remarques le 27 avril 2009. Leurs arguments détaillés seront repris dans les considérants en droit pour autant que nécessaire.

e n d r o i t

I. Impôt fédéral direct (604 2009-12)

1. Peuvent être déduits du revenu imposable des contribuables exerçant une activité lucrative dépendante notamment les "autres frais indispensables à l'exercice de la profession" (art. 26 al. 1 let. c LIFD). Selon l'art. 26 al.1 let. d LIFD, sont également déductibles les frais de perfectionnement et de reconversion professionnels en rapport avec l'activité exercée. En revanche, les frais de formation proprement dits ne sont pas déductibles (art. 34 let. b LIFD). L'ordonnance du Département fédéral des finances sur la déduction des frais professionnels des personnes exerçant une activité lucrative dépendante en matière d'impôt fédéral direct du 10 février 1993 (RS 642.118.1) reprend les mêmes règles à son art. 8.

b) Selon la doctrine, les frais de perfectionnement sont déductibles s'ils ont un rapport direct avec l'exercice de la profession et si l'on ne peut exiger du contribuable qu'il y renonce - cette seconde condition présupposant l'existence d'un rapport objectif entre le perfectionnement en cause et l'activité professionnelle - (H. ZEHNDER, *Die Behandlung der Kosten für Ausbildung und berufliche Weiterbildung im schweizerischen Steuerrecht*, thèse, Zurich 1985, p. 53 ss, en particulier p. 55 s.). Le contribuable exerçant une activité professionnelle qui estime qu'un perfectionnement de la formation est indiqué pour le maintien de ses chances professionnelles doit ainsi pouvoir déduire les frais qui en résultent, même s'il n'est pas établi que le perfectionnement est absolument indispensable au maintien de sa situation professionnelle actuelle. Ainsi, le perfectionnement englobe tout ce que le contribuable doit faire pour maintenir à jour ses connaissances ou en acquérir de nouvelles nécessaires à l'exercice de sa profession; les dépenses qui y sont liées constituent des frais d'acquisition du revenu. Cela lui permet en effet d'assurer sa situation professionnelle (J.-M. RIVIER, *Droit fiscal suisse, L'imposition du revenu et de la fortune*, 2^{ème} éd., Lausanne 1998, p. 378; B. KNÜSEL *in Zweifel / Athanas* [édit.], *Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht I/2a*, 2^{ème} éd., Bâle 2008,

ad art. 26 n. 8 s.; P. LOCHER, Kommentar zum DBG, Bâle 2001, ad art. 26 n. 60 ss ainsi que art. 34 n. 16 ss et les arrêts cités).

Contrairement aux dépenses de formation professionnelle, qui notamment visent à acquérir les connaissances et capacités nécessaires à l'exercice d'une profession (dépenses préparatoires liées par exemple à l'accomplissement d'un apprentissage, d'une école de commerce, d'une maturité, de hautes études, notamment universitaires et d'études post-grades), les frais de perfectionnement et de reconversion professionnels en rapport avec l'activité exercée sont déductibles du revenu. Ne sont pas déductibles au titre de frais de perfectionnement, entre autres dépenses, les frais d'obtention d'un diplôme de troisième cycle tel un MBA ou tout autre diplôme postgrade (J.-B. ECKERT *in* Yersin / Noël [édit.], Commentaire romand de la loi sur l'impôt fédéral direct, Bâle 2008, ad art. 26 n. 45 et 53). Toutefois, une partie de la doctrine est d'avis qu'un même cursus dans des branches professionnelles identiques peut représenter du perfectionnement pour une personne déjà active dans ce domaine, mais pas pour une personne qui fréquente ce programme à la fin de ses études (M. BEUSCH, *Bildungskosten - Eine Analyse der Abgrenzung von Aus- und Weiterbildung anhand neuerer Entwicklungen in der Rechtsprechung, Steuerrecht 2006, Best of zsis*, p. 49 ss, 74, 80 [publication online de la contribution: 30 juin 2004]).

c) Dans une affaire jugée en 2004 (ATA 4F 03 112 non publié du 22 janvier 2004 en la cause F. G. c. SCC), la Cour fiscale avait considéré que les frais de cours qu'un psychologue, salarié d'une clinique psychiatrique, suivait en vue d'obtenir le titre de "Psychologue spécialiste en psychothérapie FSP" ne constituaient pas des frais de perfectionnement déductibles. Elle avait estimé que même si l'employeur estimait impossible que son employé continue à collaborer comme thérapeute sans cette formation, cela ne changeait rien à la nature des frais en question, lesquels sont des frais de formation non déductibles. Elle avait notamment retenu que le titre de spécialisation FSP visé par le recourant donnerait "droit à l'exercice de la profession sous sa propre responsabilité dans un cabinet ou une entreprise dont il est propriétaire" selon la FSP et qu'il ne s'agissait donc pas d'un perfectionnement professionnel, mais bien d'une formation lui permettant d'accéder à une situation professionnelle nettement distincte de l'activité actuelle (consid. 4 *in fine*). La Commission de recours du canton de Bâle-Ville s'est également prononcée sur la déductibilité des frais de formation continue d'une psychologue. Elle a jugé que les dépenses d'une psychologue pour l'obtention du titre de Psychologue spécialiste en psychothérapie FSP ne constituent pas des frais de perfectionnement déductibles (voir BStPra 2009 p. 488 ss¹).

2. a) En l'espèce, la recourante a produit une attestation du 3 février 2009 indiquant qu'elle suit une formation continue postgrade en allemand intitulée "Verhaltenstherapie mit Schwerpunkt Kinder und Jugendliche", une formation continue proposée par l'"Akademie für Verhaltenstherapie im Kindes- und Jugendalter" (AVKJ) comme cela ressort du "Kursprogramme 2006/2007 - Gruppe VI (erstes Jahr)" produit au dossier. Selon les indications figurant dans l'attestation du 6 novembre 2008 jointe à la réclamation, cette formation donne accès au statut de spécialiste en psychothérapie chez l'enfant et l'adolescent, un titre reconnu par la Fédération suisse des psychologues.

¹ voir http://www.steuerverwaltung.bs.ch/bstpra_2009_2_488.pdf

b) En page 36 du curriculum de psychologie qu'elle a publié sur son site internet², L'AVKJ précise ce qui suit: *"Die erfolgreiche Absolvierung der Psychotherapieweiterbildung mit Schwerpunkt Kinder und Jugendliche wird mit einem Zertifikat bestätigt, das den Richtlinien der FSP für postgraduale Weiterbildungen entspricht. Die erfolgreiche Absolvierung der Psychotherapieweiterbildung mit Schwerpunkt Kinder und Jugendliche führt nicht zu einem Titel "Psychotherapeut für Kinder und Jugendliche", sondern, bei Erfüllung aller geforderten Bedingungen, zum allgemeinen Titel "Fachpsychologe/Fachpsychologin für Psychotherapie FSP" ("Psychologue spécialiste en psychothérapie FSP"), der zur psychotherapeutischen Arbeit mit Kindern, Jugendlichen und Erwachsenen berechtigt".*

Dans la liste de tous les cursus de formation postgrade reconnus que la FSP propose sur son site Internet³, sous le titre de Psychologue spécialiste en psychothérapie FSP, figure la formation postgrade en thérapie comportementale cognitive centrée sur les enfants et adolescents des Universités de Fribourg, de Bâle et de Zurich (Postgraduale Weiterbildung in Verhaltenstherapie mit Schwerpunkt Kinder und Jugendliche der Universitäten Freiburg, Basel und Zürich). Selon la FSP, le titre de spécialisation FSP⁴ "atteste de la compétence à exercer de manière autonome une activité dans le domaine de spécialisation spécifique. Juridiquement protégés, les titres de spécialisation FSP sont une sorte de label de qualité pour le public. D'un point de vue juridique, un titre de spécialisation ne constitue pas une condition à l'exercice d'une activité professionnelle indépendante". Cela étant, le curriculum de l'AVJK précise, en page 33, s'agissant de l'autorisation cantonale de pratiquer, que: *"FSP-Mitglieder, die in Kantonen arbeiten, welche die selbständige Ausübung der Psychotherapie geregelt haben, müssen im Besitz der kantonalen Berufsausübungsbewilligung sein, um als Fachpsychologinnen oder Fachpsychologen für Psychotherapie FSP anerkannt zu werden. (...) Da die kantonale Berufsausübungsbewilligung von Kanton zu Kanton verschieden ist, ist die Psychotherapieweiterbildung mit Schwerpunkt Kinder und Jugendliche der Akademie für Verhaltenstherapie im Kindes und Jugendalter an den Universitäten Basel, Fribourg und Zürich im Einzelfall nicht diesen Anforderungen angepasst. Die Weiterbildung ist nach den Kriterien der FSP für postgraduale Weiterbildungsstudiengänge ausgerichtet und dürfte somit auch den meisten kantonalen Anforderungen entsprechen. Falls einzelne Kantone mehr Stunden in "Wissen und Können" fordern, können diese im Rahmen der parallel laufenden Fortbildungsangebote mit Schwerpunkt Kinder, Jugendliche, Paare und Familien der an der Akademie beteiligten Universitätsinstitute ergänzt werden".*

Dans le canton de Fribourg la pratique de psychologue-psychothérapeute à titre indépendant est soumise à autorisation. Elle est accordée aux personnes titulaires du diplôme en psychologie délivré par une haute école suisse ou d'un autre titre jugé équivalent et qui justifie en outre de la formation complète en psychothérapie définie par la Direction. Cette formation dure quatre ans et comprend au moins une expérience clinique dans une institution traitant un large éventail de troubles psychiques, une expérience approfondie dans un travail impliquant sa propre personne, une formation théorique et pratique concernant l'orientation psychothérapeutique choisie, la supervision de l'expérience thérapeutique sous le contrôle d'un ou d'une superviseur-e reconnu-e pour l'orientation choisie ou d'un ou d'une psychologue-psychothérapeute au bénéfice

²<http://www.avkj.ch/Curriculum0608.pdf>

³http://www.psychologie.ch/fr/formation_et_perfectionnement/formation_postgrade_titre_de_specialisation/formations_postgrades/cursus_reconnus.html

⁴http://www.psychologie.ch/fr/formation_et_perfectionnement/formation_postgrade_titre_de_specialisation/titre_de_specialisation.html

d'une expérience professionnelle de cinq ans au minimum, et une activité thérapeutique sous le contrôle d'un ou d'une superviseur-e reconnu-e (voir art. 11 de l'ordonnance du 9 mars 2010 concernant les fournisseurs de soins: OFS; RSF 821.0.12).

c) En l'occurrence, la description de la formation suivie démontre que les domaines étudiés présentent un rapport direct avec l'activité professionnelle exercée par la recourante. Celle-ci a par ailleurs démontré que la formation continue fait partie de son cahier des charges, et qu'elle se forme en accord avec son employeur qui lui verse d'ailleurs 1'880 francs par an à cet effet. Les cours suivis par la recourante lui permettent non seulement de répondre aux exigences de formation continue dans le cadre de son emploi actuel, mais aussi de prétendre à deux classes de traitement supplémentaires (voir la réclamation du 23 septembre 2008). Il apparaît toutefois que l'établissement dans lequel travaille la recourante emploie aussi bien des psychologues que des psychologues FSP ainsi qu'elle l'a relevé en page 2 de son recours. L'acquisition de ces connaissances n'est donc pas en soi nécessaire à la bonne exécution de son travail même si, à n'en pas douter, celles-ci lui sont d'une grande utilité. La Cour retient surtout que le titre FSP obtenu au terme de la formation continue suivie par la recourante lui permettra d'obtenir une autorisation cantonale de pratiquer à titre indépendant. La Direction de la santé et des affaires sociales du canton de Fribourg exige à cet effet la production notamment d'une attestation d'une formation complète en psychothérapie et considère comme telle, entre autres, les cours de formation en psychothérapie reconnus par la FSP⁵. Et même si la recourante n'entend pas exercer son activité de psychologue à titre indépendant avant quelques années, cela ne change rien au fait que cette possibilité lui sera désormais offerte. Elle a signalé qu'elle aurait déjà débuté et déclaré une telle activité indépendante mais à titre accessoire et déclaré les modestes revenus en provenant sous le code 1.120. Or, les revenus déclarés sous ce code dans l'annexe 03 annexée à la déclaration d'impôt 2007, consistent en 451 francs de rémunération en tant qu'examineur dans un collège et de 960 francs pour des heures de nettoyage de la salle de consultation. L'on ne saurait considérer qu'il s'agit-là du début d'une activité indépendante en lien avec la formation de psychologue spécialiste en thérapie comportementale cognitive centrée sur les enfants et les adolescents.

La recourante se prévaut du fait que les coûts de cette même formation auraient été déduits chez une de ses collègues. Si cela était avéré, l'autorité ayant admis à tort dans ce cas précis les frais en question, ce qui n'est pas démontré, l'on ne saurait pour autant en conclure que la recourante a droit à la déduction revendiquée. Il y a lieu de rappeler en effet qu'il n'y a pas d'égalité dans l'illégalité.

Au vu des considérations qui précèdent, le recours est rejeté.

3. a) En vertu de l'art. 144 al. 1 LIFD, les frais de procédure doivent être mis à la charge des recourants déboutés. Le montant de l'émolument est fixé compte tenu du temps et du travail requis, de l'importance de l'affaire ainsi que, dans les affaires de nature pécuniaire, de la valeur litigieuse en cause (art. 144 al. 5 LIFD et art. 2 du Tarif du 17 décembre 1991 des frais de procédure et des indemnités en matière de juridiction administrative, RSF 150.12; Tarif JA). Il peut être compris entre 50 et 10'000 francs (art. 1 Tarif JA).

b) En l'espèce, il se justifie de fixer les frais à 100 francs.

⁵ voir http://admin.fr.ch/fr/data/pdf/ssp/psychologue_psychotherapeute_2006.pdf

II. Impôt cantonal (604 2009-13)

4. a) En droit cantonal également peuvent être déduits du revenu imposable des contribuables exerçant une activité lucrative dépendante notamment les frais de perfectionnement et de reconversion professionnels en rapport avec l'activité exercée (art. 27 al. 1 let. d LICD et 9 al. 1 2^{ème} phr. de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990: LHID, RS 642.14). Ne sont pas déductibles en revanche les frais de formation proprement dits (art. 35 let. b LICD).

L'art. 7 de l'ordonnance de la Direction des finances du 21 mars 2001 sur la déduction des frais professionnels des personnes exerçant une activité lucrative dépendante (RSF 631.411) qui prévoit une disposition identique, précise en outre que font partie de ces frais, les dépenses qui servent à consolider une situation acquise dans le cadre de la profession (p. ex. examen de maîtrise, examen professionnel supérieur) et également celles qui servent à conserver et à élargir des connaissances professionnelles non spécifiques (p. ex. cours de langues), à condition qu'elles aient un rapport avec la profession et qu'elles ne servent pas uniquement des intérêts personnels. Entrent également en considération les frais de cours, livres, matériel et frais de transport, à l'exclusion des frais de nourriture et de logement. Les frais de pure formation professionnelle ne sont pas déductibles (al. 1).

b) Force est de constater que les règles de droit cantonal applicables en l'espèce ont un contenu identique et doivent être interprétées dans le même sens que les règles de droit fédéral présentées plus avant. Il en résulte que, pour le calcul de l'impôt cantonal également, les dépenses pour l'obtention du titre de "Psychologue spécialiste en psychothérapie FSP" doivent être considérées comme des frais de formation non déductibles du revenu de l'activité dépendante exercée par le recourant durant la période fiscale 2007, en application de l'art. 35 let. b LICD (voir ci-dessus consid. 2).

Partant, le recours formé en droit cantonal est rejeté également.

5. a) Conformément à l'art. 131 CPJA, en cas de recours, la partie qui succombe supporte les frais de la procédure. Le montant de l'émolument est fixé compte tenu du temps et du travail requis, de l'importance de l'affaire ainsi que, dans les affaires de nature pécuniaire, de la valeur litigieuse en cause (art. 2 Tarif JA). Il peut être compris entre 50 et 10'000 francs (art. 1 Tarif JA).

b) En l'espèce, il se justifie de fixer les frais à 200 francs.

I a C o u r a r r ê t e :

I. Impôt fédéral direct (604 2009-12)

1. Le recours est rejeté.
2. Un émoulement de 100 francs est mis à la charge des recourants au titre de frais de justice. Il est compensé par l'avance de frais.

II. Impôt cantonal (604 2009-13)

3. Le recours est rejeté.
4. Un émoulement de 200 francs est mis à la charge des recourants au titre de frais de justice. Il est compensé par l'avance de frais.

Tant pour l'impôt fédéral direct que pour l'impôt cantonal, le présent arrêt peut, conformément aux art. 146 LIFD, 73 LHID et 82ss de la loi fédérale sur le Tribunal fédéral du 17 juin 2005 (LTF; RS 173.110), être porté devant le Tribunal fédéral à Lausanne dans les 30 jours qui suivent sa notification par la voie du recours en matière de droit public.

La fixation du montant des frais de procédure peut, dans un délai de 30 jours, faire l'objet d'une réclamation auprès de l'autorité qui a statué, lorsque seule cette partie de la décision est contestée (art. 148 CPJA).