

TRIBUNAL ADMINISTRATIF DU CANTON DE FRIBOURG

COUR FISCALE

Séance du 9 novembre 2006

Statuant sur le recours interjeté le 6 mai 2005
(4F 05 96 et 97)

par

A., à X.,

contre

la décision sur réclamation rendue le 7 avril 2005 par le **Service cantonal des contributions**, Rue Joseph-Piller 13, 1700 Fribourg, relative à l'impôt fédéral direct et à l'impôt cantonal pour la période fiscale 2003.

et l'intervenante

B., à Y.,

(contributions d'entretien, déductions sociales pour enfants)

Considérant :

En fait:

- A. A. vit séparé de son épouse, B., depuis le 1^{er} octobre 2001. Il est père de trois enfants issus de cette union et nés en 1993, 1995 et 1999, dont la garde a été attribuée à leur mère. A. verse des pensions alimentaires à B., pour elle et ses enfants, et assume également en partie - au-delà d'un simple droit de visite, mais dans une mesure qui est controversée - leur garde.

Pour la période fiscale 2003, A. a, d'une part, demandé à bénéficier d'une déduction pour les pensions alimentaires d'un montant global de 34'965.10 francs (code 4.34). Selon les explications données sur la déclaration d'impôt, ce montant comprend treize versements de 2000 francs effectués entre le 6 janvier et le 31 décembre 2003 ainsi que divers autres paiements à concurrence de 8'965.10 francs (conformément à un décompte qui ne figure plus dans le dossier). D'autre part, A. a revendiqué (sous code 6.11) la totalité des déductions sociales pour les enfants en ce qui concerne l'impôt fédéral direct (15'100 francs) respectivement le tiers pour l'impôt cantonal (5'030 francs), tout en précisant que les enfants étaient un tiers du temps à sa charge.

Selon la taxation ordinaire du 21 octobre 2004, les déductions demandées lui ont été accordées, exception faite du montant total des déductions sociales pour l'impôt fédéral direct, celles-ci ayant été réduites à 5'600 francs. Sous la rubrique "Remarques", le Service cantonal des contributions s'est référé à la "nouvelle pratique en matière de déduction sociale pour enfants à charge", en précisant que "les 2/3 restants seront déduits sur le dossier de votre ex-épouse".

Par un nouvel avis de taxation rectifié du 17 février 2005, le Service cantonal des contributions a - après avoir entendu le contribuable - réduit le montant des pensions alimentaires déductibles à 32'965 francs et annulé les déductions sociales. Il a justifié ces modifications comme suit: *"Nous avons reçu une décision sur réclamation du Secteur ..., laquelle nous indique que les enfants sont déduits entièrement chez la maman sur la base de l'ordonnance de mesures provisionnelles du 24 mars 2004. En effet, en cas de conflit, c'est toujours la décision officielle qui est prise en compte."*

- B. Par réclamation du 16 mars 2005, A. a contesté les rectifications opérées. Il a d'une part réitéré que - conformément à un accord conclu avec son ex-épouse - il s'occupait à tiers temps de ses enfants. D'autre part, il a soutenu

avoir "procédé à 13 versements de Fr. 2'000.- (dont un en décembre 2002 portant ses effets pour 2003)". A titre subsidiaire, il a demandé le réexamen de sa taxation 2002 pour tenir compte d'un fait nouveau et déduire un versement supplémentaire de 2'000 francs à titre de pension alimentaire.

Par décision du 7 avril 2005, le Service cantonal des contributions a rejeté la réclamation en considérant ce qui suit:

«Pensions alimentaires

Force est de constater que dans le cadre du chapitre fiscal de son ex-épouse, le requérant a été interpellé par notre secteur ... en date du 17 novembre 2004 afin de confirmer que le montant versé pour l'année 2003 était bien de **CHF. 32'965.-**. La différence de CHF. 2'000.- concerne la pension alimentaire du mois de janvier 2004, réponse qui a été donnée par le contribuable en date du 22 novembre 2004.

D'autre part, le contribuable ne peut argumenter le fait nouveau pour demander de rouvrir la taxation 2002. En effet, les pensions alimentaires ne sont pas des éléments nouveaux ; aussi, la révision est exclue lorsque le requérant invoque des motifs qu'il aurait déjà pu faire valoir au cours de la procédure ordinaire s'il avait fait preuve de toute la diligence qui pouvait raisonnablement être exigée de lui (art. 188 al. 2 LICD et 147 al. 2 LIFD).

...

Déductions sociales

Le SCC attire l'attention du contribuable sur le fait que ce dernier n'est pas lié par les taxations antérieures et que dès lors en réexaminant la déclaration d'impôt pour la période fiscale 2003, il n'y a pas lieu d'accorder de déductions sociales pour ses enfants.

Il est admis que le contribuable bénéficie d'un droit de garde élargi, mais **pas d'une garde alternée** et c'est bien son ex-épouse qui assume seule tous les frais relatifs aux enfants, mis à part la contribution du père liée à la pension alimentaire.

D'autre part, le contribuable est rendu attentif à l'extrait d'une décision du **Tribunal administratif** qui stipule :

«les contributions d'entretien (pensions alimentaires) pour enfants mineurs étant fiscalement attribuées **au parent qui a l'autorité parentale**, il y a lieu d'admettre que c'est celui-ci qui assume, avec ces montants ainsi que ses propres prestations, pour l'essentiel l'entretien des enfants. La déduction pour enfants est accordée au parent qui assure l'entretien. Lorsque le contribuable a l'autorité parentale, on considère que cette condition est remplie dans son chef, indépendamment du fait que l'autre parent verse des contributions d'entretien (**TA, décision du 29.11.2002 en la cause S.Y.**)»

... »

- C. Le 6 mai 2005, A. a interjeté recours contre la décision sur réclamation précitée en formulant les conclusions suivantes:

1. modifier le point 4.34 de l'avis de taxation ordinaire rectifié du 17 février 2005 portant sur l'impôt cantonal et fédéral direct 2003 et y porter le montant de Fr. 34'965.-, subsidiairement rectifier l'avis de taxation ordinaire du 19 février 2004 portant sur l'impôt cantonal et fédéral direct 2002 et y porter le montant de Fr. 24'696.- sous le point 4.34;
2. modifier l'avis de taxation ordinaire du 17 février 2005 portant sur l'impôt cantonal et fédéral direct 2003 en admettant une déduction de Fr. 5'030.- au minimum pour l'impôt cantonal et de Fr. 15'100.- pour l'impôt fédéral direct;
3. accorder l'effet suspensif à la présente;
4. renoncer à mettre les frais de procédure à la charge du soussigné.»

Le recourant justifie ces conclusions en maintenant et complétant l'argumentation déjà avancée en procédure de réclamation.

Dans ses observations respectivement du 23 et du 27 mai 2005, le Service cantonal des contributions conclut au rejet du recours, tout en précisant l'argumentation développée dans la décision attaquée en fonction des griefs soulevés par le recourant.

Le 27 respectivement 28 juin 2005, le recourant a fait part de ses contre-observations et produit - de sa propre initiative - des moyens de preuve supplémentaires.

Par courrier du 20 juillet 2005, B. a été appelée à participer à la procédure dans la mesure où son propre dossier fiscal pourrait également être touché par le présent litige. Dans sa détermination du 2 août 2005, elle présente sa version des faits et conclut au rejet du recours. Cette intervention a donné lieu à de nouveaux échanges d'écritures entre toutes les parties au litige.

Dans le cadre de la procédure probatoire, différentes pièces ont été produites spontanément.

L'argumentation plus détaillée des parties sera reprise, pour autant que nécessaire, dans la partie en droit de la présente décision.

En droit:

I. Procédure applicable, jonction des causes

1. a) A teneur de l'art. 104 al. 4 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (LIFD, RS 642.11), l'organisation des autorités cantonales d'exécution est régie par le droit cantonal, à moins que le droit fédéral n'en dispose autrement. A cet égard, les cantons sont également libres en principe dans l'aménagement et l'organisation de la commission de recours en matière d'impôt (voir R. ZIGERLIG / G. JUD *in* M. ZWEIFEL / P. ATHANAS [édit.], *Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht I/2b*, Bâle 2000, n. 3 ss ad art. 104 LIFD). Aussi les al. 1 et 2 de l'art. 4 de l'arrêté du 5 janvier 1995 d'exécution de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct (RSF 634.1.11) prescrivent-ils que la procédure de recours devant le Tribunal administratif - lequel est l'instance de recours prévue par l'art. 104 al. 3 LIFD - est réglée par analogie en application des dispositions correspondantes du droit cantonal, sous réserve de dispositions contraires du droit fédéral (voir art. 140 ss LIFD). Il s'ensuit que les règles de procédure de la loi du 6 juin 2000 sur les impôts cantonaux directs (LICD, RSF 631.1) et du Code du 23 mai 1991 de procédure et de juridiction administrative (CPJA, RSF 150.1) sont applicables à titre subsidiaire.

- b) L'art. 42 al. 1 let. b CPJA prévoit que, pour de justes motifs, des requêtes qui concernent le même objet peuvent être jointes en une même procédure.

En l'espèce, il s'est justifié de joindre dans une même procédure dès l'enregistrement de l'affaire le recours concernant l'impôt fédéral direct (4F 05 96) et le recours concernant l'impôt cantonal (4F 05 97). Les deux taxations en cause forment en effet l'objet d'une seule et même décision sur réclamation et un seul acte de recours a été déposé devant le Tribunal administratif. Par ailleurs, les deux moyens de droit présentent un rapport étroit sous un angle non seulement procédural mais également matériel, dans la mesure où ils soulèvent pour l'essentiel des questions juridiques identiques.

Il n'en demeure pas moins qu'à la lumière de la jurisprudence du Tribunal fédéral (voir ATF 130 II 509 consid. 8.3), il est impératif de distinguer clairement, dans leur motivation et dans leur dispositif, les deux décisions à rendre par la Cour fiscale (impôt fédéral direct et impôt cantonal). En cas de

contestation du présent arrêt devant le Tribunal fédéral suisse, il y aurait lieu d'interjeter également deux recours distincts, chacun avec ses griefs propres à l'impôt concerné.

II. Impôt fédéral direct (4F 05 96)

2. Le recours, déposé le 6 mai 2005 contre une décision du 7 avril 2005, l'a été dans le délai et les formes prévus aux 140 ss LIFD. Partant, il est recevable s'agissant de l'impôt fédéral direct.

3. a) A teneur de l'art. 33 al. 1 let. c LIFD, la pension alimentaire versée au conjoint divorcé, séparé judiciairement ou de fait, ainsi que les contributions d'entretien versées à l'un des parents pour les enfants sur lesquels il a l'autorité parentale sont déductibles du revenu. Il s'agit d'une déduction générale au sens de l'art. 25 LIFD qui n'est valable que pour des contributions bien spécifiques, à l'exclusion des prestations d'entretien versées volontairement ou en exécution d'une autre obligation d'entretien ou d'assistance fondée sur le droit de la famille (ATF du 31 mai 1999 *in* NStP 1999 p. 105 consid. 4; P. LOCHER, Kommentar zum DBG, I^{ère} partie, Therwil/Bâle 2001, n. 34 et 44 ad art. 33, n. 13 ad art. 35). Il n'en demeure pas moins que les contributions d'entretien au sens de l'art. 33 al. 1 let. c LIFD sont déductibles même si elles n'ont pas été fixées par jugement ou par convention au sens de l'art. 287 du Code civil suisse (CC; RS 210; P. LOCHER, n. 28 ad art. 35). Enfin, lorsqu'elles sont versées en faveur d'un enfant mineur, ces contributions sont imposables auprès du parent qui les reçoit (art. 23 let. f LIFD), lequel bénéficie de la déduction sociale pour enfant au sens de l'art. 213 al. 1 let. a LIFD.

Selon la doctrine, les règles qui précèdent valent également pour les situations où l'autorité parentale est attribuée aux deux parents, à tout le moins lorsque ceux-ci vivent séparés. Dans un tel cas, un parent qui verse des contributions d'entretien à l'autre parent en faveur de leur enfant commun peut ainsi les déduire de son revenu (P. LOCHER, Kommentar zum DBG, I^{ère} partie, Therwil/Bâle 2001, n. 45 ad art. 33; G. HAUSER, Zu den steuerlichen Folgen des neuen Scheidungsrechts, insbesondere zur gemeinsamen elterlichen Sorge, Archives 68 p. 359).

- b) En l'espèce, il n'est pas contesté entre les époux (cf. notamment la détermination de B. du 2 août 2005) que le recourant a procédé à treize versements mensuels de 2'000 francs en 2003. L'autorité intimée a cependant refusé la déduction du paiement effectué à fin décembre 2003 dans la mesure où - selon les déclarations qu'elle avait obtenues de B. et qui

ne sont non plus contestées par le recourant - il s'agit de la pension alimentaire due pour janvier 2004. Est donc seule litigieuse la question de savoir si les déductions relatives à des pensions alimentaires doivent être attribuées à la période fiscale durant laquelle elles sont devenues exigibles ou plutôt à celle correspondant au moment de leur versement effectif.

- c) Selon la doctrine et la jurisprudence relative au moment de *l'acquisition* du revenu, la réalisation d'un revenu coïncide avec le moment où des prestations sont faites au contribuable et que celui-ci peut effectivement en disposer, c'est-à-dire lorsqu'un bien ou une prestation a passé en sa possession ou qu'il a acquis un droit ferme à un bien ou à une prestation. En principe, c'est le moment où le contribuable acquiert le droit à une prestation et non celui où il reçoit effectivement la prestation qui est déterminant, à condition que l'exécution de cette prestation n'apparaisse pas incertaine ("Soll-Methode") (JEAN-MARC RIVIER, Droit fiscal suisse, Lausanne 1998, p. 327 et 329; ERNST BLUMENSTEIN/ PETER LOCHER, System des schweizerischen Steuerrechts, Zurich 2002, p. 268 s., et les références citées; voir également ATA non publié du 14 juin 1996 dans la cause H. E consid. 2b). Dans les cas où la prestation doit être tenue pour incertaine, notamment lorsque le débiteur n'a pas la possibilité ou la volonté de payer, il se justifie de surseoir à l'imposition jusqu'au moment de l'exécution de cette prestation ("Ist-Methode"). Le revenu est alors considéré comme acquis au moment où l'acte juridique qui en est la cause est achevé ("vollendet") (ERNST KÄNZIG, Die eidgenössische Wehrsteuer, Bâle 1982, no 2 ad art. 41 al. 2 ; ACCR 1989 II.C no 2 consid. 3a et les références citées).

Dans un premier arrêt du 14 juin 1996 concernant le moment déterminant pour imposer des contributions d'entretien, la Cour de céans a considéré que les circonstances du cas ne justifiaient pas d'effectuer une distinction entre la part de ces contributions qui avait été versée à temps et celle qui n'avait été acquittée que plus tard, admettant que l'ensemble devait être imposé au moment où les prestations étaient dues. Cette position se fondait essentiellement sur le fait que l'instruction n'avait dans le cas particulier pas permis de déterminer avec précision et clarté le moment où les contributions en retard avaient effectivement été versées (ATA non publié dans la cause H. E.). Plus généralement, il convient toutefois de considérer que de par leur nature et selon l'expérience de la vie, l'exécution (en temps opportun) des prestations liées à des créances d'entretien s'avère souvent incertaine au sens de ce qui précède, de telle sorte qu'il se justifie de considérer qu'elles sont en principe acquises seulement au moment de leur exécution. Cette solution correspond en outre mieux au principe de l'imposition selon la capacité économique du contribuable (arrêt du 19 août / 4 novembre 1998 de la Commission de recours du canton de Thurgovie, TPT 1999 p. 14; LOCHER, Kommentar zum DBG, n. 61 ad art. 23; PETER AGNER / ANGELO

DIGERONIMO / HANS-JÜRIG NEUHAUS / GOTTHARD STEINMANN, Complément au Commentaire de la LIFD, Zurich 2001, n. 7a ad art. 23; ATA ultérieur non publié dans la cause B. S. du 26 septembre 2003).

- d) S'agissant du moment de la *déduction* des contributions d'entretien versées par le débiteur de celles-ci, le Tribunal administratif bernois a considéré dans un arrêt déjà ancien comme admissible une pratique administrative cantonale laissant au débiteur le choix de déduire le montant de la contribution soit lorsqu'elle est échue, soit au moment où elle est effectivement payée (arrêt du 27 octobre 1986, NStP p. 34). Quant aux juges administratifs genevois, ils ont examiné si la législation cantonale concernée permettait la déduction de contributions alimentaires même si celles-ci n'avaient pas été payées pendant l'année pour laquelle elles étaient dues. Ils ont ensuite estimé que des arriérés de contributions d'entretien étaient déductibles dans certaines circonstances, étant précisé que cette déduction était alors opérée sur le revenu réalisé pendant l'année du ou des versements (arrêt du 10 octobre 1995, StR 51 p. 494 consid. 11). Enfin, la doctrine représentée par PETER LOCHER estime que des arriérés de pension sont déductibles par leur débiteur au moment de leur paiement effectif, pour autant que la personne concernée n'ait pas déjà fait valoir cette déduction pour une période précédente (LOCHER, Kommentar zum DBG, n. 42 ad art. 33).

Cela étant, il faut rappeler que tant les dispositions fédérales que cantonales prévoient que c'est la pension alimentaire *versée* qui donne droit à une déduction correspondante. Une contribution d'entretien échue n'est ainsi pas déductible avant d'avoir été acquittée (voir notamment ATA non publié du 21 mars 1997 dans la cause S. T.), de telle sorte que c'est le versement qui est décisif pour ouvrir le droit à la déduction. La Cour de céans a dès lors, dans l'arrêt B. S. du 26 septembre 2003 encore (qui est d'ailleurs expressément mentionné dans les instructions internes du Service cantonal des contributions), confirmé que c'est le moment du paiement qui doit en principe être retenu pour déterminer durant quelle période fiscale le contribuable peut faire valoir son droit. Outre le fait qu'elle permet de mieux tenir compte du principe de l'imposition selon la capacité économique du contribuable, cette solution apparaît d'autant plus justifiée que la déduction des pensions alimentaires versées par leur débiteur constitue le pendant de l'imposition de celles-ci dans le chapitre de leur bénéficiaire, pour laquelle le moment déterminant est en principe également celui du versement effectif (cf. ci-dessus consid. 3c). Enfin, le fait de tenir compte du moment du paiement et non de la date d'échéance peut présenter certains avantages pratiques. Il devrait en effet s'avérer souvent plus facile de déterminer à quelle date des paiements ont été effectués plutôt que de rechercher à quelle période ces versements correspondent, en particulier lorsque les

contributions d'entretien sont acquittées par des versements irréguliers ou ne correspondant pas aux montants mensuels effectivement dus. C'est ainsi qu'en l'espèce, la date des versements est établie de manière non contestée par les parties.

- e) Au vu de ce qui précède, c'est à bon droit que le recourant revendique, pour la période fiscale 2003, une déduction supplémentaire de 2'000 francs à titre de pension alimentaire. Le recours sera en conséquence admis sur ce point.
4. a) Il ressort des art. 213 al. 1 let. a LIFD et 7 de l'ordonnance du 4 mars 1996 sur la compensation des effets de la progression à froid pour les personnes physiques en matière d'impôt fédéral direct (RS 642.119.2) qu'un contribuable peut opérer sur son revenu net une déduction sociale de 5'600 francs pour chaque enfant mineur, ou faisant un apprentissage ou des études, dont il assure l'entretien. Toutefois, le contribuable qui verse des contributions d'entretien déductibles en application de l'art. 33 al. 1 let. c LIFD perd toute prétention à cette déduction sociale. C'est la personne qui reçoit des contributions d'entretien pour les enfants placés sous son autorité parentale qui doit les déclarer comme revenu et qui a droit à la déduction pour enfant (circulaire n° 14 du 29 juillet 1994 de l'Administration fédérale des contributions, Archives 63 p. 296, également disponible à l'adresse internet <http://www.estv.admin.ch>; LOCHER, Kommentar zum DBG, n. 25 ad art. 35, et les références citées; cf. également TA BE, NStP 2005, 57 consid. 4 et 67 consid. 3). La Cour de céans a, dans un arrêt du 5 juin 1992 déjà, également jugé que le contribuable qui peut déduire de son revenu les contributions d'entretien pour ses enfants ne peut prétendre, en plus, aux déductions sociales pour enfants. Bien que la procédure ne concernait que le droit cantonal, les considérants de ce jugement ont une portée générale (cf. RFJ 1993, 371 et les références). Ces principes ont dès lors été repris dans une affaire qui portait également sur l'impôt fédéral direct (arrêt 4F 04 184/185 du 8 juillet 2005, consid. 3c). Enfin, dans l'arrêt invoqué par l'autorité intimée (4F 02 84 du 29 novembre 2002), la Cour fiscale a, dans le même ordre d'idées, confirmé que "les contributions d'entretien étant fiscalement attribuées au parent qui a l'autorité parentale, c'est celui-ci qui assume - avec ces montants, ainsi que ses propres prestations - pour l'essentiel l'entretien des enfants, au sens de l'article 36 al. 2 LIFD".
- b) En l'espèce, le recourant se prévaut "de l'accord conclu avec Mme B. sur une prise en charge des enfants de plus d'un tiers du temps pendant la semaine (deux soirs y compris les nuits, le souper et le déjeuner du lendemain matin) et un week-end sur deux (à partir du vendredi en fin d'après midi jusqu'au lundi matin) ainsi que la moitié des vacances annuelles

(une semaine sur deux à Noël et Nouvel-An, à Pâques, et en automne et trois semaines sur six durant l'été)". Sur cette base, il aurait consenti à des frais importants, non supportés par la mère, au total largement à plus d'un tiers de l'ensemble des dépenses liées à la prise en charge des enfants (achat d'un appartement et du mobilier nécessaire au logement des enfants, dépenses régulières liées à la vie de tous les jours). A son avis, il n'est ainsi pas soutenable d'accorder les déductions sociales entièrement à la mère des enfants.

Dans ses déterminations, B. conteste que l'on puisse parler d'une garde alternée. A son avis, le recourant n'assume pas - contrairement à ses affirmations - plus d'un tiers du temps de garde des enfants. Au surplus, elle affirme supporter seule - hormis les pensions versées - tous les frais concernant l'entretien courant des enfants.

Point n'est cependant besoin d'examiner et d'instruire plus en détail ces allégations de faits violemment controversées entre les parties. En effet, dans la mesure où le cumul de la déduction des pensions alimentaires versées pour les enfants mineurs et des déductions sociales pour ces enfants est d'emblée exclu en vertu des principes évoqués ci-dessus, le recours doit sans autre être rejeté sur ce point. On voit d'ailleurs mal comment le recourant pourrait équitablement prétendre à déduire les pensions alimentaires versés durant toute l'année ainsi que plus de 15'000 francs de déductions sociales, tandis que la mère des enfants, qui pourtant est imposée sur les pensions alimentaires reçues, a droit aux seules déductions sociales.

5. ...

III. Impôt cantonal (4F 05 97)

6. Le recours, déposé le 6 mai 2005 contre une décision du 7 avril 2005, l'a été dans le délai et les formes prévus aux art. 50 al. 1 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (LHID ; RSF 642.14), 180 LICD, 30 CPJA et 79 ss CPJA. Partant, il est recevable s'agissant de l'impôt cantonal.
7. a) A l'image de l'art. 33 al. 1 let. c LIFD, les art. 9 al. 2 let. c LHID et 34 al. 1 let. c LICD disposent que la pension alimentaire versée au conjoint divorcé, séparé judiciairement ou de fait, ainsi que les contributions d'entretien

versées à l'un des parents pour les enfants sur lesquels il a l'autorité parentale sont déductibles du revenu.

Les développements concernant le droit fédéral (voir ci-dessus consid. 3) sont également valables en droit cantonal. Partant, le montant supplémentaire de 2'000 francs revendiqué par le recourant est également déductible pour l'impôt cantonal.

- b) S'agissant des déductions sociales pour enfant, le droit cantonal prévoit notamment qu'un contribuable peut opérer sur son revenu net une déduction de 4'700 francs (5'700 francs dès et y compris le troisième enfant) pour chaque enfant mineur ou faisant un apprentissage ou des études, si l'enfant est à sa charge exclusive (art. 36 al. 1 let. a LICD). Toutefois, dans la mesure où il n'y a pas lieu de s'écarter de la solution qui prévaut en droit fédéral et à la lumière de la doctrine et jurisprudence évoquées ci-dessus au consid. 4, le contribuable qui verse des contributions d'entretien déductibles en application de l'art. 34 al. 1 let. c LICD perd toute prétention à cette déduction sociale. Celle-ci sera dès lors refusée au recourant en droit cantonal également.

402.134;402.138