

BGer 2C_285/2019

BGer 2C_285/2019 vom 09.03.2020

2C_285/2019

Arrêt du 9 mars 2020

Ile Cour de droit public

Composition

MM. et Mme les Juges fédéraux, Seiler, Président,

Aubry Girardin et Donzallaz.

Greffier : M. de Chambrier.

Participants à la procédure

A.A. _____,

représenté par M. Thierry Boitelle et Mme Marine Antunes, fiscalistes,

recourant,

contre

Service cantonal des contributions du canton du Valais.

Objet

Impôts cantonal et communal et impôt fédéral direct de l'année 2013,

recours contre la décision de la Commission cantonale de recours en matière fiscale du canton du Valais du 8 novembre 2018.

Faits :

A. A.A. _____ (ci-après: le contribuable ou l'intéressé), né en 1962, travaillait en qualité de responsable mondial des opérations et des sites internationaux du groupe C. _____ à Genève. Le 15 octobre 2010, le Tribunal civil vaudois de l'arrondissement de La Côte a prononcé le divorce sur requête commune entre l'intéressé et son épouse, B.A. _____. Par convention sur les effets accessoires du divorce du 15 octobre 2010, les époux avaient notamment convenu que l'intéressé contribuerait à l'entretien de son ex-épouse par le versement d'une contribution d'entretien, fixée pour l'année 2013, à 7'000 fr. par mois. En outre, il s'engageait à lui verser un pourcentage de ses revenus au-delà du salaire fixe, lesquels étaient versés sous forme de bonus, actions, options et autres, et composaient la totalité de son *Incentive Plan* annuel (ci-après: le plan d'intéressement), versé par son employeur. Pour l'année 2011, le pourcentage du plan d'intéressement à verser à l'ex-épouse était de 40% et pour 2013, de 10% (chiffre IV; art. 105 al. 2 LTF). Les époux ont en outre convenu "de se répartir par moitié les stock options et actions bloqués sur le compte Â«D. _____ Â» auprès de la banque E. _____ et détenus par [l'intéressé], selon relevé et attestation qui sera produite à l'audience" (chiffre V).

A la suite de son divorce, l'intéressé a quitté le canton de Vaud et fixé son domicile sur la commune de F._____.

En 2013, l'intéressé a notamment perçu un bonus de 291'434 fr. et des droits de participation pour un total de 627'200 fr. (composés de 350 actions C._____ pour un total de 392'000 fr., issus de *performance shares* reçues en 2008, et de 235'200 fr., provenant de stock-options octroyées en 2011; cf. certificat de salaire, attestations de participation de collaborateurs et confirmations de transfert de mars 2013; dos. Commission de recours; art. 105 al. 2 LTF). Cette même année, l'ex-épouse de l'intéressé a reçu 175 actions C._____ pour un montant total de 196'000 fr., issues des *performance shares* précitées, ainsi que 111'229 fr. provenant de stock-options octroyées à l'intéressé en 2011.

B. Le 11 juillet 2014, le contribuable a déposé sa déclaration en matière d'impôts cantonaux et communaux (ICC) et d'impôt fédéral direct (IFD) pour l'année 2013. Il demandait la déduction d'un montant de 459'272 fr. au titre de pensions alimentaires versées à son ex-épouse.

Par décisions de taxation du 19 mai 2017, le Service cantonal des contributions du canton du Valais (ci-après: le Service des contributions) a procédé à la taxation du contribuable pour l'IFD et l'ICC pour la période fiscale 2013. Il refusait la déduction des montants de 111'229 fr. et de 196'000 fr. versés à son ex-épouse et correspondant à la moitié des stocks options octroyées en 2011 et à la moitié des actions de collaborateur octroyées en 2008, versées à celle-ci en 2013.

A la suite de la réclamation formée par le contribuable contre les décisions précitées du 19 mai 2017, le Service des contributions lui a indiqué que, s'agissant des pensions alimentaires versées à son ex-épouse, il admettait les déductions d'un montant total de 113'143 fr., composé de 84'000 fr., correspondant aux contributions d'entretien selon jugement (12 x 7'000 fr.) et de 29'143 fr. de bonus (10% de 291'434 fr.). Il estimait en revanche que les montants que le contribuable avait versés à son ex-épouse suite à la vente des actions bloquées ne constituaient pas une contribution d'entretien déductible, mais consistait en une opération de liquidation du régime matrimonial. Le contribuable a annoncé qu'il maintenait sa réclamation, laquelle a été rejetée par le Service des contributions le 18 octobre 2017.

Par arrêt du 8 novembre 2018, la Commission de recours en matière fiscale du canton du Valais (ci-après: la Commission de recours) a rejeté le recours interjeté par le contribuable contre la décision sur réclamation précitée du 18 octobre 2017.

C. Agissant par la voie du recours en matière de droit public, A.A._____ demande, en substance, au Tribunal fédéral, sous suite de frais et dépens, d'annuler l'arrêt de la Commission de recours du 8 novembre 2018 et, partant, d'émettre une nouvelle taxation pour l'ICC et l'IFD 2013 ou d'ordonner à la Commission de recours ou au Service des contributions l'émission d'une nouvelle taxation pour lesdits impôts au sens du recours. Il fait valoir qu'il ne peut pas être imposé sur le montant de 196'000 fr., correspondant à la moitié des actions octroyées en 2008, puisque celles-ci ne lui appartenaient plus depuis la liquidation du régime matrimonial, le 15 octobre 2010. Il estime également être en droit de déduire de son revenu le montant de 94'080 fr. à titre de contribution d'entretien (40% de 235'200 fr.).

La Commission de recours renonce à déposer des observations détaillées, conclut au rejet du recours et renvoie au prononcé de l'arrêt attaqué. Le Service des contributions renonce également à se déterminer et conclut au rejet du recours. L'Administration fédérale des contributions conclut au rejet du recours. Le recourant a déposé des observations et complété les conclusions de son mémoire de recours, en demandant au Tribunal fédéral, subsidiairement, d'être en droit de déduire de son

revenu le montant de 196'000 fr. et, plus subsidiairement, à pouvoir, à tout le moins, déduire un montant correspondant à la moitié des impôts qu'il a payés pour son ex-épouse.

Considérant en droit :

I. Recevabilité

Erwägung 1

1.1. La Commission de recours a rendu un seul arrêt valant tant pour l'ICC que pour l'IFD du recourant, ce qui est en principe admissible, dès lors qu'il ressort clairement dudit arrêt et du recours que le litige porte sur les deux catégories d'impôts (cf. [ATF 135 II 260](#) consid. 1.3.1 p. 262 s.; arrêt 2C_576/2016 du 6 mars 2017 consid. 1.1, non publié in [ATF 143 IV 130](#)).

1.2. L'arrêt attaqué, qui confirme la décision sur réclamation du Service des contributions du 18 octobre 2017 relative aux décisions de taxations ICC et IFD 2013, est une décision finale (art. 90 LTF), rendue par une autorité judiciaire supérieure de dernière instance cantonale (art. 86 al. 1 let. d et al. 2 LTF; art. 150 al. 2 et art. 219a al. 1 de la loi fiscale valaisanne du 10 mars 1976 [LF/VS; RS/VS 642.1]), dans une cause de droit public (art. 82 let. a LTF) qui ne tombe pas sous le coup des exceptions de l'art. 83 LTF. La voie du recours en matière de droit public est donc en principe ouverte (cf. également les art. 146 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 [LIFD; RS 642.11] et 73 al. 1 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes [LHID; RS 642.14]).

1.3. Dans son recours, le recourant conclut à l'annulation de l'arrêt attaqué et, notamment, à ce qu'il ne soit pas imposé "sur les revenus provenant de la moitié des actions qui ne lui appartiennent plus, à savoir 196'000 fr." Dans ses observations du 15 juillet 2019, il complète cette conclusion en demandant, à titre subsidiaire, à pouvoir déduire 196'000 fr. de son revenu et, plus subsidiairement, à tout le moins, à pouvoir déduire une somme correspondant à la moitié des impôts qu'il a payés pour son ex-épouse. La conclusion subsidiaire formulée le 15 juillet 2019 correspond, quant à son résultat, à celle du mémoire de recours. Le recourant demande donc la même chose, à savoir à ne pas être imposé sur le montant de 196'000 fr., mais pour un autre motif que celui exposé dans le mémoire de recours. La conclusion subsidiaire, formulée après l'échéance du délai de recours, doit donc être comprise comme la confirmation des conclusions déposées dans le recours et non comme une conclusion présentée passé ledit délai. La conclusion plus subsidiaire, également formulée dans les observations, peut être considérée comme une réduction de la conclusion initiale, ce qui est admissible (FLORENCE AUBRY-GIRARDIN, Commentaire de la LTF, 2014, n. 19a ad art. 42 LTF).

1.4. Au surplus, déposé en temps utile (art. 100 al. 1 LTF) et dans les formes requises (art. 42 LTF) par le contribuable destinataire de l'acte attaqué qui a un intérêt digne de protection à son annulation ou à sa modification, de sorte qu'il faut lui reconnaître la qualité pour recourir (art. 89 al. 1 LTF), le présent recours est recevable.

II. Pouvoir d'examen du Tribunal fédéral et établissement des faits

Erwägung 2

2.1. Saisi d'un recours en matière de droit public, le Tribunal fédéral examine librement la violation du droit fédéral, ainsi que la conformité du droit cantonal harmonisé et de sa mise en pratique par les instances cantonales aux dispositions de la LHID (art. 95 let. a et 106 al. 1 LTF; arrêts 2C_444/2018 du 31 mai 2019 consid. 3.2; 2C_797/2017 du 19 mars 2018 consid. 2).

2.2. Le Tribunal fédéral conduit son raisonnement juridique sur la base des faits constatés par l'autorité précédente (art. 105 al. 1 LTF), sous réserve des cas prévus à l'art. 105 al. 2 LTF. Selon l'art. 97 al. 1 LTF, le recours ne peut critiquer les constatations de fait que si les faits ont été établis de façon manifestement inexacte - notion qui correspond à celle d'arbitraire - ou en violation du droit au sens de l'art. 95 LTF et si la correction du vice est susceptible d'influer sur le sort de la cause ([ATF 142 II 355](#) consid. 6 p. 358; [139 II 373](#) consid. 1.6 p. 377 s.). La partie recourante doit expliquer de manière circonstanciée en quoi ces conditions seraient réalisées (cf. art. 106 al. 2 LTF). A défaut, il n'est pas possible de tenir compte d'un état de fait qui diverge de celui qui est contenu dans l'acte attaqué (cf. [ATF 137 II 353](#) consid. 5.1 p. 356).

En l'occurrence, le recourant demande que l'état de fait soit complété sur certains points, sans expliquer précisément en quoi les modifications requises seraient propres à influencer l'issue du litige. Le recours ne respecte ainsi pas les exigences de motivation accrues de l'art. 106 al. 2 LTF. Les griefs du recourant sur ce point ne peuvent partant pas être pris en considération.

Le Tribunal fédéral statuera donc sur la base des faits tels qu'ils ressortent de l'arrêt attaqué, sous réserve de l'art. 105 al. 2 LTF.

III. Objet du litige

3. Le litige concerne les taxations en matière d'ICC et d'IFD 2013 et porte d'une part sur la question du traitement fiscal de 175 actions d'une valeur de 196'000 fr., transférées à l'ex-épouse du recourant en 2013, conformément à la convention sur les effets accessoires du divorce du 15 octobre 2010, ainsi que, d'autre part, sur celle du montant de 94'080 fr., résultant des stock-options octroyées au contribuable en 2011, également versé à son ex-épouse en 2013 en raison de cette même convention. Concernant ce dernier point, il faut relever, à l'instar du recourant, que celui-ci avait modifié les conclusions de son recours devant la Commission de recours au stade de la réplique, en demandant au lieu de la déduction initialement requise de 111'229 fr., celle susmentionnée de 94'080 fr. (art. 105 al. 2 LTF). L'objet du litige est ainsi limité à cette dernière déduction, ainsi qu'à celle susmentionnée de 196'000 fr. (cf. également art. 107 al. 1 LTF).

IV. Impôt fédéral direct

4. En l'absence d'une réglementation expresse contraire, le droit applicable à la taxation est celui en vigueur pendant la période fiscale en cause (cf. arrêt 2C_416/2013 du 5 novembre 2013 consid. 5.1, non publié in [ATF 140 I 68](#), mais in RDAF 2014 II 40, et les arrêts cités; arrêt 2C_3/2019 du 4 juillet 2019 consid. 3).

En l'occurrence, la période fiscale en question est 2013. Les modifications de la LIFD introduites par la loi fédérale du 17 décembre 2010 sur l'imposition des participations de collaborateur (RO 2011 3259), entrées en vigueur le 1er janvier 2013, sont donc applicables au cas d'espèce.

5. Le recourant reproche tout d'abord à l'autorité précédente d'avoir violé les art. 16 ss LIFD, ainsi que le principe de la capacité contributive consacré à l'art. 127 al. 2 Cst., en retenant qu'il devait être imposé sur la part des *performance shares*, octroyées en 2008 et converties en actions en 2013 pour un montant de 196'000 fr., qui avait été attribuée à son ex-épouse par la convention sur les effets

accessoires du divorce du 15 octobre 2010. Selon lui, son ex-épouse était la propriétaire des *performance shares* précitées dès cette dernière date et il ne saurait être imposé en 2013 sur le revenu en découlant.

5.1. La Commission de recours a retenu que les participations de collaborateur étant par essence liées à un rapport de travail, seul le collaborateur rattaché à l'employeur par un contrat de travail pouvait exercer lesdites participations à la fin du délai de blocage et, partant, être imposé sur le revenu y relatif.

Dans sa prise de position devant la présente instance, l'Administration fédérale des contributions va dans le même sens et mentionne que l'octroi de participations de collaborateurs n'est qu'une composante de la rémunération du travailleur qui est intimement liée à sa qualité de salarié. Elle estime qu'en premier lieu et avant toutes éventuelles redistributions, les revenus découlant de ces participations entrent dans la sphère de propriété du collaborateur qui les perçoit et qui les réalise.

Erwägung 5.2

5.2.1. Aux termes de l'art. 16 al. 1 LIFD, l'impôt sur le revenu a pour objet tous les revenus du contribuable, qu'ils soient uniques ou périodiques. Les avantages appréciables en argent dérivant de participations de collaborateur sont imposables à titre de revenu d'une activité lucrative salariée (cf. art. 17a ss LIFD). La loi distingue entre les participations de collaborateur proprement dites (art. 17a al. 1 LIFD) et les participations improprement dites (art. 17a al. 2 LIFD). Ces premières, à l'exception des options non négociables ou non cotées en bourse, sont imposables à titre de revenu provenant d'une activité lucrative salariée au moment de leur acquisition (art. 17b al. 1 LIFD). Une option non négociable est une option que le collaborateur ne peut pas directement exercer dès son acquisition (cf. JEAN-BLAISE ECKERT, in Commentaire romand LIFD, 2017, n. 5 ad art. 17a-17d LIFD). Les revenus dérivant d'options de collaborateur non négociables ou non cotées en bourse sont imposés au moment de l'exercice des options (art. 17b al. 3 LIFD). Les revenus provenant de participations de collaborateur improprement dites sont imposables au moment de l'encaissement de l'indemnité (art. 17c LIFD).

5.2.2. Le La fin de la période de *vesting* en général mentionnée dans le plan ou le contrat de participation, tout comme les motifs pouvant entraîner l'anticipation du *vesting*. Si la période de *vesting* a expiré et que toutes les conditions de *vesting* sont remplies, cela mène à l'acquisition du droit aux participations de collaborateur correspondantes (circulaire n° 37 de l'Administration fédérale des contributions du 22 juillet 2013 ch. 2.4 p. 7).

5.2.3. Les expectatives sur des actions de collaborateur laissent entrevoir aux collaborateurs la possibilité d'acquérir ultérieurement, gratuitement ou à des conditions préférentielles, un certain nombre d'actions. Dans ce cas, le transfert des actions dépend généralement de certaines conditions particulières, comme par exemple le maintien d'un rapport de travail (circulaire n° 37 précitée ch. 2.3.1.3 p. 6). Les expectatives sur des actions de collaborateur sont imposées au moment de la conversion en actions de collaborateur (cf. arrêt 2C_168/2012 du 1er mars 2013 consid. 2.2 et les références citées, in RDAF 2013 II 224, RF 68/2013 p. 547, StE 2013 B 22.2 n° 27; circulaire n° 37 précitée ch. 5 p. 12; cf. également le message du 17 novembre 2004 sur la loi fédérale régissant l'imposition des participations de collaborateur; FF 2005 p. 539; LIATOWITSCH/MEYER, Mitarbeiteroptionen in der g terrechtlichen Auseinandersetzung, in FamPra.ch 4/2007, p. 802).

6. Le recourant s'est vu octroyer le 26 mai 2008 par son employeur 700 *performance shares*, lui donnant le droit de percevoir un certain nombre d'actions de la société ou

un équivalent en l'espèce, après une période de *vesting*, courant du 25 mars 2008 au 1er mars 2013, si certains objectifs de performance étaient atteints. A l'échéance de la période de *vesting*, les *performance shares* ont été converties en 350 actions, pour une valeur globale de 392'000 fr. (art. 105 al. 2 LTF). L'ex-épouse du recourant s'est vue remettre 175 de ces actions en mars 2013.

Les *performance shares* en cause ne conféraient aucune prétention juridique ferme au recourant lors de leur attribution. Elles doivent ainsi être considérées comme des expectatives sur des actions de collaborateur ou sur un équivalent en espèce, conduisant à une imposition au moment de leur conversion, en 2013. Comme le relève l'Administration fédérale des contributions dans sa prise de position, il s'agissait d'une composante de la rémunération du recourant qui était liée à sa qualité de salarié. L'intégralité du revenu issu des *performance shares* reçues en 2008 figure d'ailleurs dans le certificat de salaire établi par son employeur pour l'année 2013 (art. 105 al. 2 LTF). Sur le plan fiscal, le revenu issu des *performance shares* a donc été réalisé par le recourant dans le cadre de son activité lucrative dépendante et était ainsi imposable dans son chef en 2013. Son ex-épouse ne disposait que d'une prétention sur la moitié de ce revenu à l'encontre du recourant et non de l'employeur de celui-ci.

Le recourant ne peut donc pas être suivi lorsqu'il allègue que le revenu provenant des *performance shares* en cause appartenait à son ex-épouse depuis le 15 octobre 2010, date de la convention sur les effets accessoires du divorce. En effet, comme déjà souligné, celles-ci ne représentaient que de simples expectatives. Le recourant ne disposait pas à cet égard de prétentions fermes, dont il aurait pu disposer (cf. STEFANIE ALTHAUS, *Mitarbeiterbeteiligungen in der güterrechtlichen Auseinandersetzung*, in *FamPra.ch* 4/2017, par. IV/2/a/aa p. 963; cf. également l'acte d'octroi des *performance shares*, du 26 mai 2008, lequel prévoyait que le recourant ne pouvait pas en disposer, en totalité ou en partie, durant la période de *vesting*, sous réserve des dispositions du droit successoral; art. 105 al. 2 LTF). On ne peut partant pas considérer qu'à la conclusion de ladite convention, l'ex-épouse du recourant détenait la moitié des expectatives en cause.

Le fait que l'ex-épouse du recourant ait obtenu dans un premier temps, en 2013, le transfert de l'ensemble des actions résultant des *performances shares*, avant d'en restituer la moitié au recourant, et le fait qu'elle aurait déclaré celles-ci dans sa fortune imposable depuis le 31 décembre 2010 ne changent rien aux considérations juridiques qui précèdent. Par ailleurs, il faut relever que ce dernier élément ne ressort pas des faits retenus par l'autorité précédente et constitue partant un fait nouveau irrecevable (art. 99 al. 1 LTF).

L'ensemble du revenu provenant des *performances shares*, réalisé en 2013, était donc imposable dans le chef du recourant. Son recours est sur ce point mal fondé.

7. Le recourant estime que, si le revenu des *performance shares* versé à son ex-épouse, pour un total de 196'000 fr., devait être considéré comme du revenu imposable dans son chef, celui-ci devrait pouvoir être déduit fiscalement en tant que contribution d'entretien conformément à l'art. 33 al. 1 let. c LIFD.

7.1. La Commission de recours, procédant à une interprétation subjective de la convention sur les effets accessoires du divorce du 15 octobre 2010, est arrivée à la conclusion que la réelle et commune intention des parties était de régler les contributions d'entretien au ch. IV de la convention et la liquidation du régime matrimonial au ch. V de celle-ci, lequel mentionnait expressément le partage des stock-options et actions bloquées. Partant, le versement découlant des

7.2. Les constatations de l'autorité précédente sur la réelle et commune intention des parties (interprétation subjective) relèvent des faits qui lient le Tribunal fédéral (art. 105 al. 1 LTF), à moins qu'elles ne soient manifestement inexactes (art. 97 al. 1 et 105 al. 2 LTF), c'est-à-dire arbitraires au sens de l'art. 9 Cst. (cf. [ATF 144 III 93](#) consid. 5.2.1 s. p. 97 s.).

7.3. En l'occurrence, le recourant ne remet pas en question sous l'angle de l'arbitraire l'interprétation de ladite convention effectuée par l'autorité précédente en lien avec les

8. La conclusion plus subsidiaire du recours tendant à l'octroi d'une déduction de la moitié des impôts que le recourant aurait payé pour son ex-épouse est également infondée. En effet, comme précédemment exposé (cf. supra consid. 6), l'ensemble des revenus provenant des *performance shares* en question était imposable dans le chef du recourant en 2013 et son ex-épouse ne détenait pas la moitié de ceux-ci depuis la signature de la convention sur les effets accessoires du divorce le 15 octobre 2010. On ne voit dès lors pas de quel impôt le recourant se serait acquitté pour son ex-épouse. Il ne l'explique et ne le démontre du reste pas.

9. Le recourant fait également valoir que les 94'080 fr. versés à son ex-épouse en 2013, relatifs au *vesting* cette même année des stock-options qu'il avait reçues en 2011, devraient être fiscalement déductibles à titre de contribution d'entretien. Il se plaint sur ce point d'une interprétation manifestement erronée de la convention sur les effets accessoires du divorce réalisée par la Commission de recours.

9.1. L'autorité précédente a constaté, sur la base d'une interprétation de ladite convention, que les époux avaient eu la volonté de se partager les stock-options en question dans le cadre de la liquidation du régime matrimonial. Elle a partant nié que ce montant ait pu être versé à titre de contribution d'entretien.

9.2. Selon l'art. 33 al. 1 let. c LIFD, est déduit du revenu 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, à l'exclusion toutefois des prestations versées en exécution d'une obligation d'entretien ou d'assistance fondée sur le droit de la famille. De manière concordante, l'art. 23 let. f LIFD prévoit l'imposition de la pension alimentaire obtenue pour lui-même par le contribuable divorcé ou séparé judiciairement ou de fait, ainsi que les contributions d'entretien obtenues par l'un des parents pour les enfants sur lesquels il a l'autorité parentale. Il s'agit d'une exception au principe de l'exonération prévue par l'art. 24 let. e LIFD pour les prestations versées en exécution d'une obligation fondée sur le droit de la famille, ce que cette dernière disposition précise expressément (arrêt 2C_567/2016 du 10 août 2017 consid. 5.1, in RF 72/2017 p. 900, RDAF 2017 II 618). Selon le texte même de l'art. 33 al. 1 let. c LIFD, pour pouvoir déduire une pension alimentaire, il faut l'avoir "versée". Ce ne sont donc que les pensions effectivement payées qui peuvent être prises en compte (cf. CHRISTINE JACQUES, in Commentaire romand LIFD, 2017, n. 42 ad art. 23 LIFD).

9.3. L'art. 204 al. 2 CC (RS 210) dispose, qu'en cas de divorce, la dissolution du régime matrimonial de la participation aux acquêts rétroagit au jour de la demande en divorce. Les acquêts et les biens propres de chaque époux sont disjoints dans leur composition à cette date (art. 207 al. 1 CC; il en va de même sous le régime de la communauté de biens; art. 236 al. 2 et 3 CC). Après la dissolution, il ne peut plus y avoir de formation de nouveaux acquêts ou accroissement de ceux-ci, ni de modification du passif du compte d'acquêts ([ATF 137 III 337](#) consid. 2.1.2 p. 339; [136 III 209](#) consid. 5.2 p. 211 s.; [135 III 241](#) consid. 4.1 p. 243). Les biens acquis après la fin du régime de la participation aux acquêts n'entrent donc en principe plus

dans les biens qui doivent être qualifiés d'acquêts ou de biens propres et échappent aux opérations de liquidation du régime (cf. DESCHENAUX/STEINAUER/BADDELEY, Les effets du mariage, 2017, n. 1133 s. p. 672 s.; OLIVIER GUILLOD, in Droit matrimonial, Fond et procédure, Commentaire pratique, 2016, n. 8 ad art. 197 CC.; ALTHAUS, op. cit., p. 959).

9.4. Dans l'[ATF 125 II 183](#), le Tribunal fédéral a jugé que les dispositions légales relatives à l'imposition respectivement à la déduction de la pension alimentaire ne s'appliquaient pas lorsque celle-ci était versée sous forme de capital: après avoir rappelé que le code civil autorisait le versement de la pension alimentaire sous forme de rentes périodiques ou de prestation unique de la rente capitalisée, il a relevé que la loi sur l'impôt fédéral direct ne réglait pas ce qu'il adviendrait si le montant de la prestation en capital devait dépasser le revenu imposable global du débiteur et provoquer une perte ne pouvant être reportée sur les périodes fiscales suivantes, de sorte que ce dernier ne pourrait jamais déduire l'intégralité de la prestation alors même que le créancier devrait être imposé intégralement durant la même période fiscale (consid. 5). Laissant ces questions ouvertes, il a souligné que, d'une manière générale, en matière d'impôt fédéral direct, les frais d'entretien du contribuable et de sa famille ainsi que les dépenses affectées au remboursement des dettes ne pouvaient pas être déduits (art. 34 let. a et c LIFD, cf. également l'art. 22 al. 1 let. d de l'ancien arrêté sur l'impôt fédéral direct, qui ne prévoyait pas de déduction des pensions alimentaires perçues par le conjoint), tandis que les prestations versées en exécution d'une obligation fondée sur le droit de la famille étaient exonérées (art. 24 let. e LIFD). L'introduction des art. 23 let. f et 33 al. 1 let. c LIFD, afin de mieux tenir compte de l'imposition selon la capacité économique, faisait ainsi figure d'exception. Au surplus, le versement d'une telle prestation constituait le remboursement non déductible d'une dette résultant de la loi concrétisée par une convention de divorce. Cette solution ne restreignait pas le choix offert par le droit civil, dès lors que les conjoints avaient tout loisir de prendre en considération les conséquences fiscales de l'une ou l'autre solution pour déterminer les montants dus au titre d'aliments et évitait une inégalité de traitement entre le créancier, dans le chapitre duquel la prestation serait imposable à un taux spécial (art. 37 LFD), et le débiteur de celle-ci, qui, si elle était déductible de son revenu, serait intégralement prise en considération dans la fixation du taux d'imposition (consid. 7) (arrêt 2C_567/2016 précité du 10 août 2017 consid. 5.2).

Il s'ensuit qu'entrent dans la notion de contributions d'entretien au sens de ces dispositions les contributions d'entretien et de soutien versées de manière régulière ou irrégulière aux fins de couvrir les besoins courants qui n'ont pas pour effet une augmentation de fortune du bénéficiaire. Tel n'est pas le cas des prestations en capital quand bien même elles provoquent une augmentation de la fortune et seraient utilisées ultérieurement à des fins d'entretien (arrêts 2C_567/2016 précité du 10 août 2017 consid. 5.2; 2C_503/2015 du 31 mars 2016 consid. 3.1).

9.5. En l'occurrence, la constatation des faits effectuée par l'autorité précédente est manifestement inexacte et contraire au droit. En effet, les stock-options en question ont été octroyées au recourant en 2011, soit après la dissolution du régime matrimonial, intervenue le 15 octobre 2010. Elles échappaient donc aux opérations de liquidation du régime (cf. supra consid. 9.3). Par ailleurs, le chiffre V de la convention du 15 octobre 2010 prévoyait le partage par moitié des stock-options et actions bloquées sur le compte "D. _____", "selon relevé et attestation qui sera produite à l'audience" (art. 105 al. 2 LTF). Contrairement à ce qu'a retenu l'autorité précédente, le chiffre V de ladite convention ne pouvait donc pas concerner des stock-options octroyées en 2011, postérieurement à l'audience précitée.

9.6. La somme de 94'080 fr. en cause n'a donc pas été remise à l'ex-épouse du recourant en raison d'une liquidation du régime matrimonial. Reste donc à examiner si, comme le prétend le recourant, elle l'a été à titre de contributions d'entretien.

9.6.1. La convention sur les effets accessoires du divorce du 15 octobre 2010 prévoyait en son chiffre IV que le recourant s'engageait à verser à son ex-épouse "un pourcentage de ses revenus au-delà du salaire fixe. Ces revenus étant versés sous forme de bonus, actions, options et autres, et, composent la totalité de son Incentive Plan annuel, versé par son employeur." Il était prévu que le pourcentage à verser serait de 40% de la totalité de l'Incentive Plan en 2011. Le recourant s'engageait à transférer à son ex-épouse son dû à la date où actions, options et autres seraient libérées. Toujours selon le chiffre IV de cette convention, il était convenu qu' "au-delà du 31 décembre 2014, chaque partie renonce réciproquement et mutuellement à toute rente, indemnité ou contribution d'entretien quelconque" (art. 105 al. 2 LTF).

9.6.2. Les stock-options, reçues en 2011, ont été octroyées au recourant selon le plan d'intéressement pour cette année (cf. courrier de l'employeur du recourant du 21 juin 2011; dos. Commission de recours; art. 105 al. 2 LTF). Son ex-épouse avait donc droit au 40% des revenus découlant de celles-ci au moment de leur libération en 2013, conformément au chiffre IV de la convention du 15 octobre 2010. Ce chiffre traite clairement de la contribution d'entretien et c'est donc à ce titre que le recourant a versé 94'080 fr. (40% de 235'200 fr.; cf. attestation de participations de collaborateur 2013; dos. Commission de recours; art. 105 al. 2 LTF) à son ex-épouse en 2013.

9.6.3. Sur le vu de ce qui précède, il faut considérer que le versement qui découlait des stock-options octroyées au recourant en 2011 a été effectué à titre de contribution à l'entretien de son ex-épouse. Ce versement de 94'080 fr. est intervenu à l'échéance de la période de vesting en 2013 et a été effectué cette même année. Cette somme doit donc être déduite du revenu 2013 du recourant conformément à l'art. 33 al. 1 let. c LIFD.

Par ailleurs, ce montant n'a pas été versé en remplacement de prestations périodiques. Il ne s'agit pas d'une prestation en capital, mais d'une prestation périodique, irrégulière (ce qui ne s'oppose pas à une déduction; cf. arrêt 2C_567/2016 du 10 août 2017 consid. 5.2), fondée sur la part variable de la rémunération du recourant.

10. Le recours, en tant qu'il porte sur l'IFD 2013, doit partant être partiellement admis dans la mesure où il porte sur la déduction de 94'080 fr. à titre de contribution d'entretien et rejeté pour le surplus. L'arrêt attaqué doit partant être annulé dans la mesure où il confirme pour l'IFD le refus de la déduction précitée et confirmé pour le surplus. La cause est renvoyée au Service des contributions, afin qu'il détermine le montant d'IFD dû par le recourant, en tenant compte de la déduction de 94'080 fr. au titre de la contribution d'entretien versée à son ex-épouse.

V. Impôts cantonal et communal

11. Les dispositions légales applicables en matière d'ICC ont un contenu identique aux art. 17a à 17d LIFD, pour ce qui concerne l'imposition des participations de collaborateurs (cf. art. 13a à 13c LF/VS, art. 7c LHID et à l'art. 33 al. 1 let. c LIFD pour ce qui concerne la déduction des pensions alimentaires versées au conjoint divorcé (cf. art. 29 al. 1 let. c LF/VS et art. 9 al. 2 let. c LHID). Il peut ainsi être renvoyé aux considérants relatifs à l'IFD (cf. supra consid. 5 ss ci-dessus).

Le recours, en tant qu'il porte sur l'ICC 2013, doit donc être admis partiellement et l'arrêt attaqué annulé dans la mesure où il confirme pour l'ICC le refus de la

déduction de 94'080 fr. à titre de contribution d'entretien. L'arrêt querellé doit être confirmé pour le surplus. La cause est renvoyée au Service des contributions, afin qu'il détermine le montant d'ICC dû par le recourant, en tenant compte de la déduction de 94'080 fr. au titre de la contribution d'entretien.

VI. Frais et dépens

12. Le recourant obtient ainsi partiellement gain de cause. Il s'ensuit que le canton du Valais, qui agit dans l'exercice de ses attributions officielles et dont l'intérêt patrimonial est en jeu, supportera une part des frais de la procédure fédérale (art. 66 al. 1 et 4 LTF), le solde étant à la charge du recourant (art. 66 al. 1 LTF). Celui-ci a également droit à des dépens réduits qui seront supportés par le canton du Valais dans la même proportion (art. 68 al. 1 et 2 LTF et art. 9 du règlement du Tribunal fédéral sur les dépens [RS 173.110.210.3]). Le canton du Valais ne peut prétendre à des dépens (art. 68 al. 3 LTF).

La Commission de recours procédera à une nouvelle répartition des frais et dépens de la procédure qui s'est déroulée devant elle (art. 67 et 68 al. 5 LTF).

Par ces motifs, le Tribunal fédéral prononce :

1. Le recours est admis partiellement en tant qu'il concerne l'IFD 2013. L'arrêt attaqué est partiellement annulé dans la mesure où il confirme le refus de déduire le montant de 94'080 fr. à titre de contribution d'entretien. Il est confirmé pour le surplus. La cause est renvoyée au Service des contributions pour nouvelles décisions dans le sens des considérants.

2. Le recours est admis partiellement en tant qu'il concerne l'ICC 2013. L'arrêt attaqué est partiellement annulé dans la mesure où il confirme le refus de déduire le montant de 94'080 fr. à titre de contribution d'entretien. Il est confirmé pour le surplus. La cause est renvoyée au Service des contributions pour nouvelles décisions dans le sens des considérants.

3. Les frais judiciaires, arrêtés à 4'000 fr., sont mis à raison de 2'600 fr. à la charge du recourant et de 1'400 fr. à la charge du canton du Valais.

4. Le canton du Valais versera au recourant une indemnité de 2'000 fr. à titre de dépens.

5. La cause est renvoyée à la Commission de recours pour nouvelle décision sur les frais et les dépens de la procédure antérieure.

6. Le présent arrêt est communiqué aux représentants du recourant, au Service cantonal des contributions du canton du Valais, à la Commission cantonale de recours en matière fiscale du canton du Valais et à l'Administration fédérale des contributions.

Lausanne, le 9 mars 2020

Au nom de la 1^{le} Cour de droit public

du Tribunal fédéral suisse

Le Président : Seiler

Le Greffier : de Chambrier