

Extrait du
Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts
DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-IR-DOMIC-10-20-20-30-24/07/2017

Date de publication : 24/07/2017

IR - Situations particulières liées au domicile - Application du droit interne en l'absence de conventions fiscales internationales - Retenues à la source et prélèvements - Retenue applicable sur les gains de source française provenant de dispositifs d'actionnariat salarié - Champ d'application et modalités d'imposition

Positionnement du document dans le plan :

IR - Impôt sur le revenu

Situations particulières liées au domicile

Titre 1 : Application du droit interne en l'absence de conventions fiscales internationales

Chapitre 2 : Modalités d'imposition

Section 2 : Retenues à la source et prélèvements

Sous-section 3 : Retenue applicable sur les gains de source française provenant de dispositifs d'actionnariat salarié (champ d'application et modalités d'imposition)

Sommaire :

I. Champ d'application

A. Gains et avantages salariaux résultant de l'attribution de titres à des conditions préférentielles

1. Dispositifs légaux d'actionnariat salarié

a. Gains de levée d'options sur titres

b. Gains d'acquisition d'actions gratuites

c. Gains de cession de BSPCE

2. Dispositifs innommés d'actionnariat salarié et plans non qualifiés

B. Gains et avantages de source française

C. Gains et avantages réalisés par des personnes physiques non fiscalement domiciliées en France

II. Modalités d'imposition

A. Dispositifs légaux d'actionnariat salarié

1. Fait générateur

a. Options sur titres

b. Actions gratuites

c. BSPCE

2. Base

a. Options sur titres

b. Actions gratuites

c. BSPCE

3. Taux

a. Taux proportionnels

1° Options sur titres

2° Actions gratuites

3° BSPCE

4° En cas de domiciliation dans un État ou territoire non coopératif

b. Tarif prévu pour les traitements et salaires

1° Options sur titres et actions gratuites attribuées jusqu'au 27 septembre 2012

2° Options sur titres et actions gratuites attribuées à compter du 28 septembre 2012

B. Dispositifs innommés et plans non qualifiés d'actionnariat salarié

1. Options sur titres et actions gratuites attribuées jusqu'au 27 septembre 2012

a. Fait générateur

b. Base

c. Taux

2. Options sur titres et actions gratuites attribuées à compter du 28 septembre 2012

I. Champ d'application

1

Sont soumis à la retenue à la source prévue à l'article 182 A ter du CGI les gains et avantages salariaux de source française résultant, pour les personnes physiques non fiscalement domiciliées en France, de l'attribution de titres à des conditions préférentielles.

A. Gains et avantages salariaux résultant de l'attribution de titres à des conditions préférentielles

10

Sont assujettis à la retenue à la source prévue à l'article 182 A ter du CGI, les gains et avantages salariaux provenant de dispositifs légaux ou « innommés » d'actionnariat salarié :

- options sur titres, actions gratuites, bons de souscription de parts de créateur d'entreprise (BSPCE) ;

- attribution de titres à des conditions préférentielles en dehors de tout dispositif légal d'actionnariat salarié.

1. Dispositifs légaux d'actionnariat salarié

a. Gains de levée d'options sur titres

20

Sont soumis à la retenue à la source prévue à l'[article 182 A ter du CGI](#), les avantages résultant de la levée d'options sur titres (« stock-options ») définis à l'[article 80 bis du CGI](#).

Il s'agit des gains provenant d'options sur titres attribuées dans les conditions prévues de l'[article L. 225-177 du code de commerce](#) à l'[article L. 225-186-1 du code de commerce](#) ou, pour les attributions consenties par les sociétés dont le siège social est situé à l'étranger, dans les mêmes conditions que celles prévues aux articles précités (« plans qualifiés » ou « plans qualifiants »).

30

Il est admis que les gains provenant de la levée d'options sur titres attribuées avant le 20 juin 2007 n'entrent pas dans le champ de la retenue à la source. Cette mesure de simplification est sans incidence sur la nature des gains de levée d'option correspondants et, par suite, sur leur régime fiscal à l'impôt sur le revenu.

40

Le gain de levée d'options soumis à la retenue à la source correspond à la différence entre la valeur réelle des actions à la date de la levée de l'option et le prix d'acquisition ou de souscription de l'action (prix d'exercice ou de levée).

50

Ainsi, entrent dans le champ de la retenue à la source :

- le rabais excédentaire éventuellement offert au moment où l'option est attribuée. Lorsque le prix d'acquisition ou de souscription de l'action est inférieur à 95 % de la moyenne des cours ou du cours moyen d'achat respectivement mentionnés à l'[article L. 225-177 du code de commerce](#) et à l'[article L. 225-179 du code de commerce](#), la différence (ou « rabais excédentaire ») constitue un complément de salaire qui, en application de l'[article 80 bis du CGI](#), est imposé au titre de l'année de la levée de l'option selon les règles applicables aux traitements et salaires ;

- l'avantage qui résulte de la levée de l'option : il correspond à la différence entre la valeur réelle des actions à la date de la levée de l'option et le prix de souscription ou d'achat (prix d'exercice), diminuée le cas échéant du rabais excédentaire. Cet avantage a, en application du I de l'article 80 bis du CGI, la nature d'un complément de salaire imposé au titre de l'année au cours de laquelle intervient la cession des actions, leur conversion au porteur ou leur location.

60

Pour plus de précisions sur le dispositif des options sur titres, il convient de se reporter au [BOI-RSA-ES-20-10](#).

b. Gains d'acquisition d'actions gratuites

70

Sont également soumis à la retenue à la source prévue à l'[article 182 A ter du CGI](#) les avantages résultant de l'acquisition définitive d'actions gratuites définies à l'[article 80 quaterdecies du CGI](#) ([BOI-RSA-ES-20-20-20](#)) .

(80 à 90)

100

Pour plus de précisions sur le dispositif des actions gratuites, il convient de se reporter au [BOI-RSA-ES-20-20](#).

c. Gains de cession de BSPCE

110

Entrent également dans le champ de la retenue à la source les gains provenant de la cession de bons de souscription de parts de créateur d'entreprise (BSPCE) attribués dans les conditions définies à l'[article 163 bis G du CGI](#).

Le gain net de cession est égal à la différence entre le prix de cession des titres net de frais et taxes acquittés par le cédant et leur prix d'acquisition.

Pour plus de précisions sur le dispositif des BSPCE, il convient de se reporter au [BOI-RSA-ES-20-40](#).

2. Dispositifs innommés d'actionnariat salarié et plans non qualifiés

120

La retenue à la source prévue à l'[article 182 A ter du CGI](#) est également applicable aux avantages salariaux de source française résultant de l'attribution de titres à des conditions préférentielles à des personnes non domiciliées en France.

Il s'agit des gains résultant de l'attribution de titres à des salariés ou des dirigeants ès qualités à des conditions préférentielles en dehors de tout dispositif légal d'actionnariat salarié au regard de la législation française.

Sont notamment concernés les avantages résultant des attributions d'options sur titres ou d'actions gratuites lorsque ces attributions ne respectent pas les conditions prévues par le code de commerce (« plans non qualifiés »).

130

D'une manière générale, il s'agit des avantages résultant de dispositifs qui consistent, pour une société ou un groupe de sociétés, à offrir à un salarié ou à un dirigeant dont la rémunération est imposable dans la catégorie des traitements et salaires ou dans celle de l'[article 62 du CGI](#) la possibilité d'acheter ou de revendre des titres d'une société à des conditions préférentielles en contrepartie de l'exécution d'un contrat de travail ou de l'exercice de fonctions dirigeantes et qui sont imposables à l'impôt sur le revenu selon les règles des traitements et salaires. Pour plus de précisions sur ces opérations sur titres hors dispositifs légaux d'actionnariat salarié, il convient de se reporter au [BOI-RSA-ES-20-10-20-50](#).

140

Les avantages provenant de l'attribution gratuite d'actions consenties aux adhérents d'un plan d'épargne d'entreprise en application des dispositions codifiées de l'[article L. 3332-18 du code du travail](#) à l'[article L. 3332-24 du code du travail](#) bénéficient de l'exonération d'impôt sur le revenu prévue à l'[article 163 bis B du CGI](#) et n'entrent donc pas dans le champ d'application de la retenue à la source.

B. Gains et avantages de source française

150

La retenue à la source s'applique aux gains (ou avantages) provenant des dispositifs d'actionnariat salarié et dispositifs innommés assimilés de source française au sens du d du I de l'[article 164 B du CGI](#), c'est-à-dire aux gains ou avantages salariaux provenant de l'attribution de titres à des conditions préférentielles accordés à des salariés ou dirigeants en contrepartie de l'exercice de leur activité en France.

160

Elle ne s'applique donc que sur la part du gain qui rémunère une activité exercée en France.

170

Pour déterminer la part du gain de source française au sens du d du I de l'[article 164 B du CGI](#), il convient d'une manière générale de se référer aux commentaires de l'[article 15 du modèle de convention de l'OCDE](#).

180

Il résulte notamment de ces règles que, lorsqu'une entreprise attribue des titres à des conditions préférentielles à l'un de ses salariés ou dirigeants ou à ceux d'une société qui lui est liée en contrepartie de l'activité ou des fonctions exercées au sein de la société ou de sa filiale, l'attribution peut récompenser des services passés, des services futurs ou les deux. Les services auxquels l'attribution des titres se rapporte (« période de référence ») doivent être déterminés en fonction des circonstances de l'espèce, notamment des documents contractuels.

190

La fraction du gain de source française est déterminée à partir du nombre de jours ouvrables pendant lesquels l'activité rémunérée par l'attribution des titres à des conditions préférentielles a été exercée en France par rapport au nombre total de jours ouvrables pendant lesquels l'activité rémunérée par cette attribution a été exercée, c'est-à-dire au prorata du nombre de jours d'activité exercée en France pendant la période de référence.

200

Les modalités précises de détermination, pour l'impôt sur le revenu, de cette période de référence et de la fraction du gain de source française par application des commentaires de l'OCDE sont précisées au [BOI-RSA-ES-20-10-20-60](#).

Elles sont applicables pour la détermination des gains provenant des différents dispositifs, légaux ou non, d'actionnariat salarié, de source française qui sont soumis à la retenue à la source prévue à l'[article 182 A ter du CGI](#).

210

Cas particulier des BSPCE :

Pour les BSPCE, l'application des commentaires de l'OCDE cités au **I-B § 170** conduit à considérer que seul constitue un gain de source française, susceptible d'être soumis à la retenue à la source, la fraction du gain net correspondant à la différence entre la valeur du titre au jour de l'exercice du bon et le prix d'acquisition du titre fixé lors de l'attribution du bon au prorata de l'activité exercée en France. Ce gain de nature salariale est dénommé « gain d'exercice ».

La part du gain net de cession des BSPCE qui correspond à la différence entre la valeur du titre souscrit au moyen du bon au jour de son exercice et le prix de cession du bon constitue un gain en capital au regard des commentaires de l'OCDE et, par conséquent, n'est pas soumis à la retenue à la source.

C. Gains et avantages réalisés par des personnes physiques non fiscalement domiciliées en France

220

La retenue à la source prévue à l'[article 182 A ter du CGI](#) est due lorsqu'au titre de l'année au cours de laquelle intervient le fait générateur de la retenue, le bénéficiaire des avantages et gains définis au [I-A § 10 à 140](#) n'a pas son domicile fiscal en France au sens de l'[article 4 B du CGI](#).

Pour plus de précisions sur l'appréciation de la domiciliation fiscale, il convient de se reporter au [BOI-IR-CHAMP-10](#).

230

En cas de transfert du domicile fiscal entre la France et l'étranger l'année au cours de laquelle intervient le fait générateur de la retenue à la source, il convient de se placer à la date de ce fait générateur pour savoir si la condition d'absence de domiciliation fiscale en France est respectée.

240

Ainsi, lorsqu'au cours de la même année :

- le bénéficiaire s'installe en France, il est soumis à la retenue à la source prévue à l'[article 182 A ter du CGI](#) à raison des gains pour lesquels le fait générateur est intervenu avant le transfert de son domicile en France ;
- le bénéficiaire transfère son domicile fiscal hors de France, il est soumis à la retenue à la source prévue à l'article 182 A ter du CGI à raison des gains pour lesquels le fait générateur

est intervenu après le transfert de son domicile fiscal.

Bien entendu, le bénéficiaire est soumis à l'impôt sur le revenu dans les conditions définies à l'[article 167 du CGI](#) à raison des gains pour lesquels le fait générateur est intervenu pendant la période au cours de laquelle son domicile fiscal est situé en France.

II. Modalités d'imposition

250

La retenue à la source prévue à l'[article 182 A ter du CGI](#) constitue une modalité particulière de paiement de l'impôt sur le revenu dû, à raison des gains et avantages définis au I de l'article 182 A ter du CGI, par les personnes qui ne sont pas fiscalement domiciliées en France lors du fait générateur de l'imposition de ces gains et avantages.

(260)

270

Les modalités d'imposition des gains salariaux résultant de l'acquisition de titres à des conditions préférentielles diffèrent selon que les titres ont été acquis :

- dans le cadre de dispositifs répondant aux conditions posées par le code de commerce ou le CGI (plans d'options sur titres, d'actions gratuites ou BSPCE « qualifiés ») ;
- ou dans le cadre de dispositifs ne répondant pas à ces conditions (« dispositifs innommés » d'actionnariat salarié et plans non qualifiés).

A. Dispositifs légaux d'actionnariat salarié

1. Fait générateur

280

D'une manière générale, le fait générateur de la retenue à la source est identique à celui applicable pour l'impôt sur le revenu.

a. Options sur titres

290

Pour les options sur titres, le fait générateur de la retenue à la source est constitué par la cession des titres provenant de la levée des options, qu'elle soit à titre onéreux ou à titre gratuit.

Toutefois, pour le rabais excédentaire, la retenue à la source est due lors de la levée des options.

En outre, pour les titres issus d'options attribuées jusqu'au 27 septembre 2012 et qui sont cédés, convertis au porteur ou donnés en location avant la fin de la période d'indisponibilité de quatre ans prévue au I de l'[article 163 bis C du CGI \(abrogé au 28 septembre 2012\)](#), la retenue à la source est due lors de la cession, de la conversion ou de la mise en location.

300

Les opérations qui revêtent un caractère intercalaire au regard de l'impôt sur le revenu sont également considérées comme intercalaires pour l'application de la retenue à la source.

Ainsi, en cas d'échange sans soulte d'actions résultant d'une opération d'offre publique, de fusion, de scission, de division ou de regroupement réalisée conformément à la réglementation en vigueur, ou de l'apport à une société créée dans les conditions prévues à l'[article 220 nonies du CGI](#), la retenue à la source est due au jour de la cession des actions reçues en échange, si le bénéficiaire est domicilié fiscalement hors de France à cette date.

b. Actions gratuites

310

Pour les gains d'acquisition d'actions gratuites qui respectent les conditions prévues au I de l'[article 80 quaterdecies du CGI](#), le fait générateur de la retenue à la source est constitué par la cession à titre onéreux ou à titre gratuit des actions gratuites.

Pour les actions gratuites attribuées jusqu'au 27 septembre 2012 et qui ont été cédées ou mises en location avant la fin du délai d'indisponibilité de deux ans prévu à l'article 80 quaterdecies du CGI, la retenue est due lors de la cession ou de la mise en location.

320

Les opérations d'échange sans soulte d'actions qui, en application de l'[article 80 quaterdecies du CGI](#), présentent un caractère intercalaire au regard de l'impôt sur le revenu présentent également ce caractère pour l'application de la retenue à la source.

c. BSPCE

330

Pour les bons consentis dans les conditions définies à l'[article 163 bis G du CGI](#), le fait générateur de la retenue à la source est constitué par la cession à titre onéreux des titres.

2. Base

335

En application du 1 du II de l'[article 182 A ter du CGI](#), lorsque les avantages ou gains de source française provenant d'options sur titres, d'actions gratuites attribuées jusqu'au 27 septembre 2012 ou de BSPCE, quelle que soit leur date d'attribution, bénéficient des régimes prévus aux I de l'[article 163 bis C du CGI \(abrogé au 28 septembre 2012\)](#), 6 bis de l'[article 200 A du CGI](#) ou I de l'[article 163 bis G du CGI](#), la base de la retenue à la source correspond au montant de ces avantages ou gains.

Il n'en est pas de même pour les options sur titres et des actions gratuites attribuées à compter du 28 septembre 2012, dès lors que les avantages ou gains de source française sont imposés selon le droit commun des traitements et salaires.

Le montant du gain déterminé selon les règles de l'impôt sur le revenu doit être corrigé pour n'imposer que la fraction du gain de source française (cf. [I-A § 10 à 140](#)).

a. Options sur titres

340

L'assiette de la retenue à la source correspond à la fraction de source française de l'avantage défini au I de l'[article 80 bis du CGI](#), ou gain de levée d'option, c'est-à-dire la différence entre la valeur réelle de l'action à la date de la levée de l'option et le prix de souscription ou d'achat de l'action (prix d'exercice), diminuée, le cas échéant, du rabais excédentaire, qui est imposé lors de la levée des options selon les règles des traitements et salaires.

350

Pour les options sur titres attribuées jusqu'au 27 septembre 2012, en cas de cession, de conversion au porteur ou de location avant la fin du délai d'indisponibilité de quatre ans prévu au I de l'[article 163 bis C du CGI \(abrogé au 28 septembre 2012\)](#) ou si le bénéficiaire opte pour l'imposition à la retenue à la source selon les traitements et salaires, l'assiette définie au **II-A-2-a § 340** est diminuée de la déduction forfaitaire pour frais professionnels de 10 %. Aucune déduction au titre des frais réels et justifiés ne peut être pratiquée ([CGI, art. 182 A ter, II-2](#)).

Pour les options sur titres attribuées à compter du 28 septembre 2012, l'assiette définie au **II-A-2-a § 340** est diminuée de la déduction forfaitaire pour frais professionnels de 10 %. Aucune déduction au titre des frais réels et justifiés ne peut être pratiquée ([CGI, art. 182 A ter, II-2](#)).

b. Actions gratuites

360

Pour les actions sur titres attribuées jusqu'au 27 septembre 2012, l'assiette de la retenue à la source est constituée par la fraction de source française de l'avantage défini au 6 bis de l'[article 200 A du CGI](#), c'est-à-dire par la valeur des actions à leur date d'acquisition définitive, nette le cas échéant de la participation symbolique exigée des bénéficiaires.

370

En cas de cession ou de mise en location avant la fin de la durée d'indisponibilité de deux ans prévue à l'[article 80 quaterdecies du CGI](#) ou en cas d'option pour l'imposition selon les règles des traitements et salaires, l'assiette définie au **II-A-2-b § 360** est diminuée de la déduction forfaitaire pour frais professionnels de 10 %. Aucune déduction au titre des frais réels et justifiés ne peut être pratiquée ([CGI, art. 182 A ter, II-2](#)).

375

Pour les actions gratuites attribuées à compter du 28 septembre 2012, l'assiette de la retenue à la source est constituée par la fraction de source française de l'avantage défini au I de l'[article 80](#)

[quaterdecies du CGI](#), c'est-à-dire par la valeur des actions à leur date d'acquisition définitive, nette le cas échéant de la participation symbolique exigée des bénéficiaires et diminuée :

- de la déduction forfaitaire pour frais professionnels de 10 % pour les actions dont l'attribution a été autorisée par une décision de l'Assemblée générale extraordinaire (AGE) antérieure au 8 août 2015 ou pour les actions dont l'attribution a été autorisée par une décision de l'AGE postérieure au 30 décembre 2016, pour la seule fraction de l'avantage qui excède une limite annuelle de 300 000 € ;

- du montant des abattements pour durée de détention prévus au 1 de l'[article 150-0 D du CGI](#) et à l'[article 150-0 D ter du CGI](#) pour les actions dont l'attribution a été autorisée par une décision de l'AGE prise entre le 8 août 2015 et le 30 décembre 2016, ou pour les actions dont l'attribution a été autorisée par une décision de l'AGE postérieure au 30 décembre 2016 pour la seule fraction de l'avantage n'excédant pas une limite annuelle de 300 000 €.

En tout état de cause, aucune déduction au titre des frais réels et justifiés ne peut être pratiquée.

c. BSPCE

380

L'assiette de la retenue à la source est constituée par la fraction de source française du gain provenant de la cession de BSPCE défini à l'[article 163 bis G du CGI](#), ou gain d'exercice des bons, c'est-à-dire la différence entre la valeur des titres au jour de l'exercice du bon et le prix d'acquisition du titre fixé lors de l'attribution du bon.

3. Taux

390

En application du III de l'[article 182 A ter du CGI](#), lorsque les avantages ou gains de source française provenant d'options sur titres et d'actions gratuites attribuées jusqu'au 27 septembre 2012 bénéficient des régimes prévus aux I de l'[article 163 bis C du CGI \(abrogé au 28 septembre 2012\)](#), 6 bis de l'[article 200 A du CGI](#) ou I de l'[article 163 bis G du CGI](#), les taux de la retenue à la source correspondent à ceux prévus par ces régimes, sauf option pour le régime d'imposition des traitements et salaires.

Pour les options sur titres et les actions gratuites attribuées à compter du 28 septembre 2012, les taux de la retenue à la source correspondent à ceux prévus au III de l'[article 182 A du CGI \(BOI-IR-DOMIC-10-20-20-10 au III § 180\)](#).

Lorsque les BSPCE bénéficient du régime prévu au I de l'[article 163 bis G du CGI](#), les taux de la retenue à la source sont ceux prévus par ce régime.

400

Toutefois, conformément au V de l'[article 182 A ter du CGI](#), un taux spécifique est applicable lorsque le bénéficiaire est domicilié dans un État non coopératif. Le taux majoré est fixé à 50 % pour les avantages ou gains imposables entre le 1^{er} mars 2010 et le 31 décembre 2012. Ce taux est porté à 75 % pour les avantages et gains imposables à compter du 1^{er} janvier 2013.

a. Taux proportionnels

405

Les commentaires ci-dessous s'appliquent aux options sur titres et aux actions gratuites attribuées jusqu'au 27 septembre 2012, ainsi qu'aux BSPCE quelle que soit leur date d'attribution.

En effet, l'[article 11 de la loi n° 2012-1509 du 29 décembre 2012 de finances pour 2013](#) a supprimé les taux proportionnels d'imposition pour les options sur titre et les actions gratuites attribuées à compter du 28 septembre 2012.

1° Options sur titres

410

En application du I de l'[article 163 bis C du CGI \(abrogé au 28 septembre 2012\)](#) et du 6 de l'[article 200 A du CGI](#), lorsque les actions issues d'options sur titres revêtent la forme nominative et demeurent indisponibles sans être données en location jusqu'à l'achèvement d'une période de quatre années à compter de la date d'attribution de l'option, le gain de levée d'options sur titres est imposé au taux proportionnel de 30 % pour la fraction annuelle du gain au plus égale à 152 500 € et au taux de 41 % au-delà.

Les taux précités de 30 % et 41 % sont respectivement réduits à 18 % et 30 % lorsque les titres sont conservés sous la forme nominative, sans être donnés en location, pendant une période supplémentaire minimale de deux ans suivant le délai d'indisponibilité de quatre ans.

420

Par suite, le taux de la retenue à la source est, selon le cas, de 18 %, 30 % ou 41 %.

2° Actions gratuites

430

En application du 6 bis de l'[article 200 A du CGI](#), lorsque le délai de conservation prévu au I de l'[article 80 quaterdecies du CGI](#) a été respecté, le gain provenant de l'acquisition d'actions gratuites est imposé au taux forfaitaire de 30 %.

440

Par suite, le taux de la retenue à la source est de 30 %.

3° BSPCE

450

En application de l'[article 163 bis G du CGI](#), les gains provenant de la cession de titres souscrits en exercice de BSPCE sont assujettis au taux de 19 %. Ce taux est porté à 30 % si, au moment de la cession des titres, le bénéficiaire exerce ou a exercé son activité dans la société émettrice pendant moins de trois ans.

460

Le taux de la retenue à la source applicable pour les BSPCE est donc, selon le cas, de 19 % ou 30 %.

4° En cas de domiciliation dans un État ou territoire non coopératif

470

Le taux de la retenue à la source de l'[article 182 A ter du CGI](#) est majoré lorsque les avantages et gains définis au I de l'article 182 A ter du CGI sont réalisés par une personne domiciliée dans un État ou territoire non coopératif au sens de l'[article 238-0 A du CGI](#) (pour la définition, il convient de se reporter au [I § 20 et suivants du BOI-INT-DG-20-50](#)).

Le taux majoré est fixé à 50 % pour les avantages ou gains imposables entre le 1^{er} mars 2010 et le 31 décembre 2012. Ce taux est porté à 75 % pour les avantages et gains imposables à compter du 1^{er} janvier 2013.

480

Pour déterminer le taux applicable, il convient de se placer à la date du fait générateur de la retenue à la source.

b. Tarif prévu pour les traitements et salaires

1° Options sur titres et actions gratuites attribuées jusqu'au 27 septembre 2012

490

Pour les dispositifs légaux d'actionnariat salarié, la retenue à la source est calculée en appliquant le tarif prévu au III de l'[article 182 A du CGI](#) ([BOI-IR-DOMIC-10-20-20-10 au III § 180](#)) dans les situations suivantes :

- en matière d'options sur titres, pour le rabais excédentaire éventuellement constaté et pour le gain de levée d'option lorsque le délai d'indisponibilité de quatre ans n'a pas été respecté ou, lorsque ce délai a été respecté, en cas d'option pour l'imposition à la retenue à la source selon les traitements et salaires ;

- en matière d'actions gratuites, pour le gain d'acquisition lorsque la période d'indisponibilité de deux ans n'a pas été respectée ou, lorsque ce délai a été respecté, en cas d'option pour l'imposition à la retenue à la source selon les traitements et salaires.

L'option pour le régime d'imposition des traitements et salaires, c'est-à-dire pour le tarif prévu au III de l'article 182 A du CGI, est effectuée par le contribuable auprès du redevable de la retenue avant le fait

générateur de l'imposition à la retenue à la source (option « ex ante »).

Une option « ex post » lors du dépôt l'année suivante de la déclaration d'impôt sur le revenu est également possible ([BOI-IR-DOMIC-10-20-20-40](#) au [II-A-1 § 180](#)).

500

Le tarif prévu au III de l'[article 182 A du CGI](#) comporte trois tranches d'imposition à 0 %, 12 % ou 20 % qui s'appliquent au montant net de l'avantage imposable selon les règles des traitements et salaires. Les taux de 12 % et 20 % sont réduits à 8 % et 14,4 % si l'activité a été exercée dans les départements d'Outre-mer.

Les limites des tranches de ce tarif sont fixées proportionnellement à la durée de l'activité exercée en France ou de la période à laquelle les paiements se rapportent dans les conditions prévues à l'[article 91 A de l'annexe II au CGI](#).

Elles varient chaque année dans la même proportion que la limite la plus proche des tranches du barème de l'impôt sur le revenu ([BOI-IR-LIQ-20-10](#) au [II § 40](#)).

510

Pour l'application du tarif prévu au III de l'[article 182 A du CGI](#) aux gains provenant des dispositifs d'actionnariat salarié :

- il y a lieu d'appliquer le tarif annuel au montant du gain de source française, quelle que soit la durée d'activité en France pendant la période de référence ;
- le cas échéant, le taux applicable est déterminé par le débiteur en tenant compte de l'ensemble des gains déjà réalisés et soumis à la retenue à la source au cours de la même année ;
- pour les gains réalisés depuis le 1^{er} avril 2011, le tarif prévu au III de l'article 182 A du CGI est rappelé au [III § 180 du BOI-IR-DOMIC-10-20-20-10](#).

520

Exemple : Soit un contribuable qui a bénéficié d'une attribution de 10 000 options sur titres en août de l'année N. En août N+4, il procède à la levée des 10 000 options et cède immédiatement 5 000 actions issues de ces options (« levée-vendu ») lorsqu'il est domicilié hors de France. Il procède en décembre N+4 à la cession du solde des actions sans constater de moins-value.

Le gain de levée d'option est de 4 € par titre. Il peut bénéficier du régime d'imposition prévue au I de l'[article 163 bis C du CGI](#) ([abrogé au 28 septembre 2012](#)).

La période de référence à laquelle se rattache le gain réalisé est de 360 jours ouvrables, dont 180 jours correspondent à l'exercice en France de l'activité.

Le contribuable souhaite opter pour l'application du tarif prévu pour les traitements et salaires.

Calcul de la retenue.

1) Retenue due au titre du mois d'août N+4.

Le gain de levée d'option provenant de la levée-cession des 5 000 options est de 20 000 € (4 x 5 000).

Le montant du gain de source française soumis à la retenue prévue à l'article 182 A ter du CGI est de 10 000 € (20 000 x 180 / 360). Le montant, après déduction forfaitaire de 10 %, soumis à la retenue au tarif prévu au III de l'article 182 A du CGI est de 10 000 - 10 % = 9 000 €.

Le tarif annuel est appliqué à ce gain total.

Aucune retenue n'est due, le montant du gain (9 000 €) étant inférieur à la limite de la 1^{ère} tranche du barème.

2) Retenue due au titre du mois de décembre N+4.

Le gain de levée d'option provenant de la cession des 5 000 options est de 20 000 € (4 x 5 000).

Le montant du gain de source française soumis à la retenue prévue à l'article 182 A ter du CGI est de 10 000 € (20 000 x 180 / 360). Le montant, après déduction forfaitaire de 10 %, soumis à la retenue au tarif prévu au III de l'article 182 A du CGI est de 10 000 - 10 % = 9 000 €.

Pour l'application du tarif annuel prévu au III de l'article 182 A du CGI, le montant du gain net déjà soumis à la retenue en août N+4 est pris en compte pour déterminer la tranche d'imposition du nouveau gain.

La retenue est donc égale à :

$9\,000 - (14\,461 - 9\,000) = 3\,539 \times 12\% = 424,68$ arrondi à 425 € (calcul effectué à partir des seuils applicables aux revenus 2017).

2° Options sur titres et actions gratuites attribuées à compter du 28 septembre 2012

525

Pour les options sur titres et les actions gratuites attribuées à compter du 28 septembre 2012, les taux de la retenue à la source sont identiques à ceux applicables aux options sur titres et aux actions gratuites attribuées jusqu'au 27 septembre 2012 (cf. **II-A-3-b-1° § 500** et **BOI-IR-DOMIC-10-20-20-10 au III § 180**).

Ces tarifs s'appliquent :

- en matière d'options sur titres, pour le rabais excédentaire éventuellement constaté et pour le gain de levée d'option ;
- en matière d'actions gratuites, pour le gain d'acquisition.

B. Dispositifs innommés et plans non qualifiés d'actionnariat salarié

1. Options sur titres et actions gratuites attribuées jusqu'au 27 septembre 2012

a. Fait générateur

530

Le fait générateur de la retenue à la source sur les gains de source française provenant de dispositifs innommés et de plans non qualifiés d'actionnariat salarié est constitué par la remise des titres, c'est-à-dire par l'acquisition définitive des titres par le bénéficiaire de l'attribution.

Il s'agit donc en règle générale de la date du transfert de la propriété des titres au profit du bénéficiaire.

b. Base

540

L'assiette de la retenue pour les gains de source française provenant de dispositifs innommés et de plans non qualifiés correspond au montant net de l'avantage résultant de l'attribution préférentielle des titres.

Il s'agit donc, sous réserve des situations particulières qui pourraient être prévues par chaque dispositif, de la différence entre la valeur réelle des titres au jour de leur acquisition définitive et le prix payé par le bénéficiaire. La moins-value éventuelle constatée lors de la cession des titres n'est pas imputable sur cet avantage.

Ce montant est diminué de la déduction forfaitaire pour frais professionnels de 10 %. Aucune déduction au titre des frais réels et justifiés ne peut être pratiquée ([CGI, art. 182 A ter](#)).

c. Taux

550

Pour ces dispositifs, la retenue à la source est en principe calculée en appliquant le tarif prévu au III de l'[article 182 A du CGI](#) en application du 2 du III de l'[article 182 A ter du CGI](#).

Les taux et les modalités de calcul de la retenue à la source sont ainsi ceux applicables aux salaires de source française versés à des personnes domiciliées hors de France.

Enfin, le taux de la retenue à la source est majoré lorsque les avantages ou gains soumis à la retenue à la source sont réalisés par des personnes domiciliées dans un État ou un territoire non coopératif au sens de l'[article 238-0 A du CGI](#) (pour la définition, il convient de se reporter au [I § 20 et suivants du BOI-INT-DG-20-50](#)).

Le taux majoré est fixé à 50 % pour les avantages ou gains imposables entre le 1^{er} mars 2010 et le 31 décembre 2012. Ce taux est porté à 75 % pour les avantages et gains imposables à compter du 1^{er} janvier 2013.

2. Options sur titres et actions gratuites attribuées à compter du 28 septembre 2012

560

Le fait générateur de la retenue à la source sur les gains de source française provenant de dispositifs innommés et de plans non qualifiés d'actionnariat salarié attribués à compter du 28 septembre 2012 est constitué par la souscription ou l'acquisition des titres ([CGI, art. 182 A ter](#)).

La base et les taux de cette retenue à la source sont identiques à ceux applicables aux dispositifs d'actionnariat innommés attribués jusqu'au 27 septembre 2012 (**II-B-1-b à c § 540 à 550**).