

Extrait du Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-RSA-ES-20-10-20-30-20140812

Date de publication : 12/08/2014

RSA - Actionnariat salarié - Options de souscription ou d'achat d'actions - Régime fiscal au regard des bénéficiaires - Régime fiscal du gain de levée d'options attribuées jusqu'au 27 septembre 2012 en cas de non respect des conditions fixées au I de l'article 163 bis C du CGI

Positionnement du document dans le plan :

RSA - Revenus salariaux et assimilés

Épargne salariale et actionnariat salarié

Titre 2 : Actionnariat salarié

Chapitre 1 : Options de souscription ou d'achat d'actions

Section 2 : régime fiscal au regard des bénéficiaires

Sous-section 3 : Régime fiscal des gains de levée d'options en cas de non respect des conditions fixées au I de l'article 163 bis C du CGI

Sommaire :

I. Détermination du montant imposable de l'avantage

II. Modalités de calcul de l'impôt

1

Les commentaires qui suivent ne s'appliquent qu'aux options attribuées jusqu'au 27 septembre 2012.

La période d'indisponibilité de quatre années (cinq années pour les options attribuées avant le 27 avril 2000) court à compter de la date d'attribution de l'option.

Lorsqu'avant l'expiration de cette période d'indisponibilité, les actions sont converties au porteur, mise en location ou cédées (à titre gratuit ou à titre onéreux), l'avantage correspondant à la différence entre la valeur réelle des actions à la date de levée des options et le prix de souscription ou d'acquisition (gain de levée d'options) est imposé selon les règles des traitements et salaires au titre de l'année au cours de laquelle les actions sont converties au porteur, cédées, ou louées.

Remarques :

La location d'actions est régie par l'article L. 239-1 du code de commerce, l'article L. 239-2 du code de commerce, l'article L. 239-3 du code de commerce, l'article L. 239-4 du code de commerce et l'article L. 239-5 du code de commerce.

La valeur des titres à la date de levée de l'option est déterminée comme au I-A § 20 du BOI-RSA-ES-20-10-20-20.

Le gain de levée d'options est assujéti aux cotisations sociales, ainsi qu'à la CSG et à la CRDS au titre des revenus d'activité.

I. Détermination du montant imposable de l'avantage

10

Tout d'abord, il est précisé que la fraction du rabais déjà taxée ([BOI-RSA-ES-20-10-20-10](#)) peut être déduite du montant de l'avantage.

20

Par ailleurs, lorsque le contribuable cède ses titres pour un prix inférieur au cours de bourse ou à leur valeur réelle au jour de la levée de l'option, la différence entre ce cours ou cette valeur et le prix de cession est déductible du montant de l'avantage défini à [l'article 80 bis du code général des impôts \(CGI\)](#) lorsque ce dernier est imposable.

La déduction s'effectue toutefois dans la limite du montant de l'avantage ([CGI, art. 163 bis C, II \[abrogé au 28 septembre 2012\]](#)). La prise en compte de la perte peut donc annuler l'avantage, mais lorsque les actions sont cédées pour un prix inférieur à celui auquel elles ont été acquises, l'excédent de la perte sur l'avantage ne peut constituer un déficit imputable sur les salaires ou autres revenus imposables.

Il peut néanmoins être compensé, dans les conditions prévues au 11 de [l'article 150-0 D du CGI](#), avec des plus-values de cession de valeurs mobilières entrant dans le champ d'application de l'impôt.

30

En cas de mobilité internationale, il convient de se reporter au [BOI-RSA-ES-20-10-20-60](#).

II. Modalités de calcul de l'impôt

40

Pour le calcul de l'impôt dû à raison du gain de levée d'options, le II de [l'article 163 bis C du CGI \(abrogé au 28 septembre 2012\)](#) prévoit un mécanisme de quotient.

Ce dernier mécanisme est applicable sans que le contribuable ait à le demander.

50

Le montant net de l'avantage est divisé par le nombre d'années entières ayant couru entre la date d'attribution de l'option et la date de la cession des titres ou celle de leur conversion au porteur (cf. exemple au [II § 60](#)).

Le résultat est ajouté à la somme des autres revenus nets imposables. L'impôt correspondant à l'avantage est égal au produit de la différence entre la cotisation calculée après et avant cette addition, par le nombre d'années utilisé pour déterminer le quotient (cf. exemple au [II § 60](#)).

Si le revenu net global -abstraction faite de l'avantage- est négatif, il est compensé à due concurrence avec le montant net de l'avantage. L'excédent éventuel de ce montant est imposé selon les règles énoncées à l'alinéa précédent.

60

Exemple :

Un salarié, marié sans enfant cède, le 15 décembre 2010, 1 000 actions admises en négociation sur un marché réglementé, acquises à la suite de la levée le 15 décembre 2009 d'options qui lui avaient été attribuées le 1^{er} mars 2008.

Prix unitaire de souscription fixé : 100 €.

Moyenne des cours des vingt séances de bourse précédentes : 110 €.

Valeur unitaire d'un titre à la date de la levée de l'option : 130 €.

Prix de cession unitaire : 140 €.

Le prix d'achat des actions étant inférieur à 95 % de la moyenne des 20 derniers cours de bourse précédant la date d'attribution, le rabais excédentaire ([BOI-RSA-ES-20-10-20-10](#)) qui est imposable comme un complément de salaire, dans les conditions de droit commun, au titre de l'année 2009 s'établit à : $(110 \text{ €} \times 0,95 - 100 \text{ €}) \times 1\,000 = 4\,500 \text{ €}$.

Les titres étant cédés le 15 décembre 2010, le délai d'indisponibilité n'a pas été respecté. L'avantage défini au I de l'[article 80 bis du CGI](#) est imposé, au titre de l'année 2010, dans la catégorie des traitements et salaires, selon le mécanisme du quotient, sous déduction du rabais déjà taxé en 2009.

Montant de l'avantage net taxable :

$[(130 \text{ €} - 100 \text{ €}) \times 1\,000] - 4\,500 \text{ €} = 25\,500 \text{ €}$.

10 % (frais professionnels) = - 2 550 €.

Montant net taxable = 22 950 €.

Quotient : $22\,950 \text{ €} / 2 = 11\,475 \text{ €}$.

Le revenu net imposable de ce contribuable, en dehors de cet avantage, s'établit à 50 000 €.

Soit, compte tenu du barème IR applicable aux revenus de 2010 :

Droits simples correspondant à une base de 50 000 € = 4 322 €.

Droits simples correspondant à une base de 61 475 € = 7 310 €.

Droits simples dus au titre du gain de levée d'option :

$(7\,310 \text{ €} - 4\,322 \text{ €}) \times 2 = 5\,976 \text{ €}$.

Droits simples dus au titre de l'année 2010 :

$4\,322 \text{ €} + 5\,976 \text{ €} = 10\,298 \text{ €}$.

Remarque : La plus-value de cession égale à 10 000 € ($140\,000 \text{ €} - 130\,000 \text{ €}$) est imposable au titre de l'année 2010 selon le régime des plus-values sur cession de valeurs mobilières ou de droits sociaux.