RÉPUBLIQUE FRANÇAISE
Liberté
Égalité
Fraternité

Extrait du
Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-RSA-ES-20-10-20-60-20140812
Date de publication : 12/08/2014

RSA - Actionnariat salarié - Options de souscription ou d'achat d'actions - Régime fiscal au regard des bénéficiaires - Imposition des gains issus de la levée d'options sur titres réalisés par des salariés ou dirigeants migrants

Positionnement du document dans le plan :

RSA - Revenus salariaux et assimiles
Epargne 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 6 : Imposition des gains issus de la levée d'options sur titres réalisés par des salariés ou dirigeants migrants

Sommaire :

I. Détermination de la part du gain de levée d'option imposable dans chaque État
A. Détermination de l'activité justifiant l'attribution des options sur titres
1. Options attribuées se rapportant à des services futurs
2. Options attribuées en récompense de services passés
B. Modalités de répartition de l'imposition du gain de levée d'option
C. Opérations d'échanges en cas de restructuration de l'entreprise
1. Traitement des opérations intercalaires en droit interne
a. Avant la levée de l'option
b. Après la levée de l'option
2. Recommandations de l'OCDE
II. Modalités d'imposition des gains de levée d'options réalises par les salariés ou dirigeants migrants
A. Cas d'un plan qualifié
1. Cas d'un résident de France dont le gain de levée d'option se rapporte en tout ou partie a une activité exercée a l'étranger
2. Cas d'un non-résident de France dont le gain de levée d'option se rapporte en tout ou partie à l'exercice d'une activité en France
B. Cas d'un plan non-qualifié
1. Cas d'un résident de France dont le gain de levée d'option se rapporte en tout ou partie a une activité exercée à l'étranger
2. Cas d'un non résident de France dont le gain de levée d'options se rapporte en tout ou partie à l'exercice d'une activité en France

1

L'attribution d'options de souscription ou d'achat d'actions (options sur titres ou « stock-options ») comme mode de rémunération des salariés, conjuguée à la mobilité internationale des bénéficiaires, a soulevé des difficultés quant à l'imposition des gains correspondants, du fait de l'existence de disparités entre les législations internes et d'interprétations divergentes des clauses des conventions fiscales. Ces questions ont été examinées dans le cadre des travaux de l'Organisation de coopération et de développement économiques (OCDE) sur les conventions fiscales et ont abouti à l'approbation le 16 juin 2004 par son Comité des affaires fiscales d'un rapport visant à modifier les commentaires du modèle de convention OCDE.

Désormais, selon ces commentaires, tout avantage découlant de l'exercice, de la vente ou de l'aliénation, d'options d'achat de titres à des conditions préférentielles consenties en contrepartie de l'exercice d'une activité salariée constitue un revenu d'emploi auquel l'article 15 du modèle de convention OCDE s'applique.

Ce rapport est conforme à l'approche de la France, selon laquelle les gains de levée d'options, correspondant à la différence entre la valeur réelle de l'action à la date de levée de l'option et le prix de souscription ou d'achat de l'action, ont la nature d'un revenu d'emploi et non pas d'un gain en capital.

> *Le principe général consacré par l'OCDE et par le Conseil d'État (CE 8ème 9ème ss-sections, arrêt du17 mars 2010, n° 315831) est celui d'une répartition de l'imposition des gains précités entre les différents États au prorata des périodes d'activité salariée exercées dans chacun d'eux.*

Dès lors, les gains résultant de l'attribution de titres à des conditions préférentielles consenties en contrepartie d'une activité salariée, notamment les gains de levée d'options sur titres, réalisés par des résidents de France, n'ont pas à être imposés en France lorsqu'ils se rattachent à une activité exercée antérieurement par les bénéficiaires dans un État ayant conclu avec la France une convention fiscale.

Inversement, ces mêmes gains réalisés par des non-résidents de France sont imposés en France lorsqu'ils se rattachent à une activité exercée antérieurement en France par les bénéficiaires.

La convergence de vues entre l'ensemble des États membres de l'OCDE sur ce point est de nature à assurer une plus grande sécurité juridique aux salariés migrants et à éviter les situations de double imposition.

10

Les principes applicables dans un contexte international aux gains résultant de l'acquisition de titres à des conditions préférentielles consenties en contrepartie d'une activité salariale ou de fonctions dirigeantes exercées dans plusieurs États par des salariés ou des dirigeants sont étudiés au BOI-INT s'agissant d'une part de la nature des gains de levée d'options et plus ou moins-values de cession au regard de l'impôt sur le revenu et des conventions internationales et, d'autre part, de l'élimination des doubles impositions.

Sont en revanche examinées ci-après les règles de détermination de la part du gain de levée d'option imposable dans chaque État ainsi que les modalités d'imposition des gains de levée d'options réalisés par les salariés ou dirigeants migrants.

I. Détermination de la part du gain de levée d'option imposable dans chaque État

20

Il résulte des principes énoncés dans le IV § 110 du BOI-INT-DG-20-20-40 que les gains de levée d'options sur titres sont imposables dans le ou les États dans lesquels l'activité récompensée par l'attribution de l'option a été exercée.

Pour connaître la part du gain de levée d'options imposable dans chaque État, il convient donc :

- en premier lieu de déterminer l'activité en contrepartie de laquelle les options ont été attribuées ;

- et en second lieu de définir le où les États sur le territoire desquels cette activité a été exercée et de répartir en conséquence l'imposition du gain de levée d'options.

A. Détermination de l'activité justifiant l'attribution des options sur titres

30

L'attribution de titres d'une société à un salarié ou à un dirigeant à des conditions préférentielles, dans le cadre de plans qualifiés ou non, est consentie en contrepartie de l'exercice de l'activité exercée par ce dirigeant ou ce salarié au sein de la société, de sa filiale ou du groupe auquel elle appartient.

40

L'attribution d'options sur titres peut récompenser des services passés, des services futurs ou les deux. Les services auxquels l'attribution d'options se rapporte sont déterminés en fonction des circonstances de l'espèce, notamment des documents contractuels.

En cas de doute, conformément aux commentaires de l'OCDE (commentaires sur l'article 15 du modèle de convention OCDE, en particulier les paragraphes 12.7 à 12.13), il convient de privilégier le fait que les options sur titres sont généralement accordées aux salariés pour les fidéliser et les inciter à améliorer leurs performances. Elles se rapportent donc généralement à des services fournis postérieurement à leur attribution.

50

D'une manière générale, l'activité justifiant l'attribution des options est celle qui est exercée entre la date à laquelle les options sont attribuées et la date à laquelle le bénéficiaire devient propriétaire des options, c'est-à-dire à la date à laquelle le bénéficiaire acquiert définitivement le droit d'exercer l'option (même si l'option n'a pas encore été levée).

Cette période est appelée « période de référence » (« *vesting* » ou, dans le rapport de l'OCDE, « période d'acquisition des droits »). Elle court de l'attribution de l'option au jour où le bénéficiaire acquiert définitivement le droit d'exercer l'option, même si le plan prévoit qu'il perd ce droit dans certaines hypothèses (« caducité de l'option »), ou à l'inverse qu'il ne peut l'exercer immédiatement (« période de blocage »). Dans certains cas, cette « période de référence » correspond au jour d'attribution de l'option (cf. I-A-2 § 110).

60

La notion de période de référence est une notion distincte :

- des périodes de blocage, pendant lesquelles le bénéficiaire de l'option ne peut l'exercer (cf. I-A-2 § 150 à 170) ;

- de la date d'exercice de l'option (cf. I-A-2 § 150) ;

- de la législation applicable qui, dans certains cas, prévoit une période d'indisponibilité (cf. I-A-2 § 160) ;

- des périodes d'activité sans rapport avec celle qui a justifié l'attribution de l'option (cf. I-B § 230) ;

- de la date à laquelle les options sont perdues si elles ne sont pas exercées.

1. Options attribuées se rapportant à des services futurs

70

Lorsque l'acquisition définitive des options est soumise à une condition suspensive, c'est-à-dire lorsqu'au jour de leur attribution, le bénéficiaire n'est pas immédiatement propriétaire des options, il convient de considérer qu'elles récompensent l'activité future du bénéficiaire (cf. exemple 1 au **I-A-2 § 130**).

80

Ainsi, lorsque le salarié doit satisfaire certaines conditions pour acquérir ses options, la période de référence court de la date d'attribution de l'option au jour où ces conditions sont satisfaites.

Ces conditions peuvent être liées à des objectifs professionnels ou prendre la forme d'une condition de présence dans l'emploi, l'entreprise ou le groupe pendant une période déterminée ou jusqu'à une date déterminée.

La condition de présence pendant une durée ou à une date déterminée peut notamment résulter de la combinaison de clauses distinctes qui prises isolément n'ont pas d'incidence sur la période de référence mais qui, lorsqu'elles sont associées, constituent une véritable condition suspensive pour que le bénéficiaire soit propriétaire des options.

Tel est notamment le cas, par exemple, de la combinaison, d'une part, d'une condition selon laquelle le salarié doit exercer les options avant son départ de l'entreprise et, d'autre part, d'une période de « blocage » pendant laquelle le bénéficiaire de l'option ne peut l'exercer.

90

Si les options attribuées sont assorties de conditions suspensives à échéances successives (« *vesting* » échelonné), la période de référence doit être appréciée distinctement pour chaque option (cf. exemple 2 au **I-A-2 § 140**).

100

Enfin, si l'option est attribuée à l'occasion de l'accession à de nouvelles fonctions qui seront exercées pendant une période déterminée, il est considéré que cette option se rapporte à ces nouvelles fonctions et que la période de référence correspond à la période d'exercice des nouvelles fonctions et ce, même si le bénéficiaire de l'option acquiert immédiatement le droit de l'exercer.

> **Remarque :** Pour plus de précisions, il convient de se reporter au paragraphe 12.10 des commentaires sur l'article 15 du modèle de convention OCDE.

2. Options attribuées en récompense de services passés

110

Lorsque le bénéficiaire est propriétaire de l'option au jour de son attribution, elle est en règle générale réputée rémunérer ses performances passées. La « période de référence » correspond alors au jour d'attribution de l'option.

Remarque : La circonstance que le bénéficiaire ait exercé son activité dans différents États avant l'attribution de l'option est sans incidence sur la période de référence.

120

Il en est ainsi lorsque l'option est accordée sans condition :

- même si le bénéficiaire ne peut l'exercer qu'à l'issue d'un délai (« période de blocage »). Le salarié est en effet alors immédiatement propriétaire de l'option, le respect d'une période de blocage n'étant qu'une modalité d'exercice de l'option ;

- et même si l'option initialement acquise peut devenir caduque. Tel est le cas de plans prévoyant que le bénéficiaire peut exercer l'option immédiatement, mais comportant des clauses indiquant que l'option doit être exercée avant une certaine date ou avant que le salarié quitte l'entreprise.

Remarque : En cas de cessation de l'emploi, l'option ne pourra être exercée et la question de la répartition du droit d'imposer ne se posera pas.

130

Exemple 1 : Le 1er janvier de l'année N, une option d'achat est attribuée à un salarié. Le droit d'exercer cette option est soumis à la condition de réalisation d'un chiffre d'affaires d'un montant de 100 000 € avant le 1er janvier N+3. Ce chiffre d'affaire est atteint le 1er avril N+2.

Dans ce cas, l'option est attribuée en contrepartie des services accomplis après son attribution. La période de référence court de l'attribution de l'option jusqu'au jour où le salarié réalise l'objectif fixé, c'est-à-dire du 1er janvier N au 1er avril N+2.

140

Exemple 2 : Le 1er janvier de l'année N, un salarié bénéficie de vingt options sur titres. Le droit d'exercer ses options est subordonné à sa présence dans l'entreprise jusqu'au 1er janvier N+3 pour les dix premières et jusqu'au 1er janvier N+5 pour les dix autres. En d'autres termes, si le salarié quitte l'entreprise avant le 1er janvier N+3, il perd toutes ses options, s'il la quitte entre le 1 er janvier N+3 et le 1er janvier N+5 il perd ses dix dernières options.

Dans ce cas, les options sont attribuées en contrepartie des services accomplis après leur attribution. La période de référence court, pour les dix premières options, du 1er janvier N au 1er janvier N+3 et, pour les dix autres, du 1er janvier N au 1er janvier N+5.

150

Exemple 3 : Le 1er janvier N, une option d'achat est attribuée à un dirigeant. Le droit d'exercer cette option est soumis à la condition qu'il exerce ses fonctions au sein de la société jusqu'au 1er janvier N+3 mais n'est ouvert qu'au terme d'une période de blocage de quatre ans débutant le 1er janvier N+3. Il ne pourra donc éventuellement exercer son option qu'après le 1er janvier N+7. Le dirigeant exerce effectivement son option le 1er janvier de l'année N+8.

Dans ce cas, l'option est considérée comme acquise au 1er janvier N+3, date à partir de laquelle le salarié détenait effectivement son option. La période de blocage ultérieure et la date effective de levée d'option sont sans incidence sur la période de référence.

160

Exemple 4 : Le 1er janvier de l'année N, une option d'achat est attribuée à un dirigeant. Il n'en sera propriétaire qu'à la condition qu'il soit toujours salarié de la société le 1er janvier N+4 mais, en raison de la législation commerciale applicable, ne pourra l'exercer qu'à compter du 1er janvier N+6 (par exemple, en France, lorsque le conseil d'administration ou, selon le cas, de surveillance décide que les options ne peuvent être levées par les dirigeants avant la cessation de leurs fonctions en application de l'article L. 225-185 du code de commerce).

Dans ce cas, l'option se rattache aux services accomplis entre le 1er janvier N et le 1er janvier N+4 puisque, à cette date, le droit du dirigeant d'exercer son option ne peut plus être remis en cause.

170

Exemple 5 : Le 1er janvier de l'année N, une option d'achat est attribuée à un salarié. Il ne pourra toutefois l'exercer qu'à l'issue d'un délai de 2 ans (période de blocage) mais n'a pas à être présent dans l'entreprise pour l'exercer.

Dans ce cas, l'option est acquise au jour de son attribution puisque le salarié est certain, à cette date, de pouvoir l'exercer à l'issue de la période de blocage. La période de référence correspond à la date d'attribution de l'option, c'est-à-dire au 1er janvier N.

180

Exemple 6 : Le 1er janvier de l'année N, une option d'achat est attribuée à un salarié à la seule condition qu'il soit présent dans l'entreprise au jour où il l'exercera.

Dans ce cas, l'option est acquise dès son attribution puisque le salarié peut l'exercer immédiatement. S'il quitte l'entreprise, il perd son option et la question de la répartition du droit d'imposer ne se pose pas. La période de référence correspond au 1er janvier N.

190

Exemple 7 : Le 1er janvier de l'année N, une option d'achat est attribuée à un salarié. L'option sera acquise à condition qu'il soit toujours salarié de la société le 1er janvier N+3 mais il ne pourra l'exercer qu'à compter du 1er janvier N+6 à condition qu'il soit toujours salarié de la société à cette date.

Dans ce cas, l'option se rattache aux services accomplis entre le 1er janvier N et le 1er janvier N+6 puisqu'il ne peut pas exercer l'option et perd ce droit s'il quitte la société avant cette date.

B. Modalités de répartition de l'imposition du gain de levée d'option

200

En application des principes de l'OCDE, le gain de levée d'option constitue un revenu d'emploi imposable dans le ou les États dans lesquels le salarié a exercé l'activité justifiant l'attribution de l'option sous réserve que la rémunération perçue au titre de cette activité soit imposable dans l'État d'exercice de l'activité en application des dispositions conventionnelles (et sous réserve que la convention fiscale applicable ne prévoit de règles particulières, BOI-INT-DG-20-20-40).

Lorsque, pendant la période de référence, le salarié a exercé cette activité dans plusieurs États et que les rémunérations correspondantes y sont imposables, l'imposition du gain de levée d'option doit donc être répartie entre eux au prorata du nombre de jours pendant lesquels les services auxquels se rapportent les options ont été fournis dans chacun d'eux.

A l'inverse, lorsque le salarié n'a, au cours de cette période, exercé son activité que dans un seul État (ou dans plusieurs États mais que les rémunérations perçues au titre de l'activité ne sont taxables que dans un seul État), le gain de levée d'option y est exclusivement imposable. Par suite, le droit d'imposer appartient en principe à cet État (dans lequel il exerçait ses fonctions au jour de l'attribution). A cet égard, le fait que le salarié quitte cet État avant d'avoir exercé ses options, par exemple suite à un départ en retraite, est sans incidence.

210

En outre, dans le cas où le salarié, au cours de la période de référence, exerce son activité dans un État sans que sa rémunération y soit imposable en application des dispositions conventionnelles, cette période d'activité doit être prise en compte dans l'État auquel est attribué le droit d'imposer la rémunération correspondante.

Il s'agit principalement du cas où la convention contient la clause dite de « mobilité temporaire » prévue par le 2 de l'article 15 du modèle de convention OCDE qui, par exception au principe de l'imposition dans l'État d'exercice de l'activité, maintient l'imposition du revenu d'emploi dans l'autre État.

Il peut également s'agir des cas de mise en œuvre du régime frontalier, figurant dans certaines conventions conclues par la France, qui, par exception au principe général précité, maintient l'imposition du revenu d'emploi dans l'État de résidence, ou encore des cas d'application des clauses spécifiques au transport international qui maintiennent l'imposition du revenu d'emploi des personnels navigants dans l'État où le siège de direction effective de l'entreprise est situé.

220

Il convient de déterminer, durant la période de référence, le nombre de jours travaillés dans chaque État.

En pratique, ce calcul s'effectue selon un décompte calendaire (365 jours par an) en se référant à la date de prise d'effet de l'affectation d'un salarié dans l'État considéré (y compris donc les jours non travaillés).

Ainsi, la fraction du gain imposable dans un État est déterminée au prorata du nombre de jours d'activité exercée dans l'État considéré pendant la période de référence, en appliquant la formule suivante :

Montant total du gain réalisé

x

(nombre de jours au cours duquel le salarié est affecté dans l'état considéré correspondant à l'activité rémunérée par l'attribution des titres à des conditions préférentielles exercée dans l'État considéré [ou exercée dans un autre État mais restée taxable dans l'État considéré]

/

nombre total de jours correspondant à la période de référence [activité rémunérée par l'attribution])

Pour le calcul de ce rapport, les jours non travaillés (y compris les jours fériés et les congés quelle qu'en soit la cause, etc.) sont donc pris en compte au numérateur et au dénominateur quel que soit le lieu où se trouvait le bénéficiaire au cours de ces périodes.

Toutefois, lorsque le salarié exerce son activité simultanément dans plusieurs États, il garde la possibilité de démontrer que cette méthode ne correspond pas à la réalité de la répartition de son activité et de déterminer le nombre de jours effectivement travaillés dans chaque État. Dans le cas où

l'application des conventions fiscales conduit néanmoins à l'imposition de la totalité du gain de levée d'option dans chaque État dans lequel l'activité à laquelle se rapporte l'option a été exercée, l'élimination des doubles impositions est effectuée selon les règles détaillées au BOI-INT-DG-20-20-100.

Remarque : Dans ce cas, pour la détermination du nombre de jours effectivement travaillés, les jours non travaillés tels que les jours fériés, les week-end ou les jours de congés (quelle qu'en soit la cause) ne doivent pas être pris en compte.

230

Exemple 1 : Un salarié est résident d'un État A le 1er janvier N. A cette date, il travaille dans une société appartenant à un groupe international et bénéficie de l'attribution d'une option d'achat d'actions. L'acquisition définitive du droit d'exercer cette option est soumise à la condition qu'il occupe encore un emploi au sein du groupe au 1er janvier N+3. A compter du 31 décembre N+1, il est affecté et part travailler à l'étranger dans une autre société du même groupe. Il devient résident de l'État B. Il exerce l'option le 1er juillet N+3 et vend immédiatement l'action correspondante.

Dans ce cas, la période de référence court du 1er janvier N, date d'attribution de l'option, au 1er janvier N+3, date à laquelle le salarié est devenu propriétaire de l'option.

Le nombre de jours à prendre en compte pour le plan d'options d'achat d'actions est égal à 1 095 (3 x 365). Pendant cette période, le salarié a exercé son activité pendant 729 jours (364 + 365) dans l'État A et 366 jours dans l'État B.

Le gain de levée d'option est imposable au prorata de l'activité exercée sur son territoire pendant la période de référence, soit à hauteur de 67 % (729 jours sur 1095) dans l'État A et à hauteur de 33 % (366 jours sur 1095) dans l'État B.

240

Exemple 2 : Un salarié est résident de l'État A le 1er janvier N et y travaille. Il se voit attribuer une option d'achat d'actions le 1er janvier N. Le plan prévoit qu'il ne pourra acquérir définitivement le droit d'exercer l'option que s'il occupe cet emploi jusqu'au 1er janvier N+3. Il est affecté dans l'État B à compter du 31 décembre N+1. Du fait de son mauvais état de santé, il quitte son emploi le 30 juin N+2, mais est autorisé à conserver l'option. Il exerce cette option le 1er janvier N+3.

Dans ce cas, dès lors que le salarié a quitté son emploi le 30 juin N+2, la période de référence court du 1er janvier N au 30 juin N+2, soit 911 jours ([2 x 365] + 181).

Le gain de levée d'option est imposable à hauteur de 80 % dans l'État A (729 / 911) et à hauteur de 20 % dans l'État B.

250

Exemple 3 : Un salarié est résident de l'État A et y travaille. Le 1er janvier N, il se voit attribuer une option d'achat d'actions qu'il ne pourra exercer que le 1er janvier N+3. Il est affecté dans une autre société du même groupe à compter du 31 décembre N+1 et devient résident fiscal de l'État B.

Dans ce cas, dès lors que l'option est immédiatement acquise au salarié et peut être considérée comme attribuée en récompense de services passés, la période de référence correspond au jour de l'attribution de l'option. Par suite, le droit d'imposer le gain de levée d'option est attribué en totalité à l'État A et ce, même si le salarié a travaillé dans plusieurs États avant l'attribution (cf. I-A-2 § 110).

C. Opérations d’échanges en cas de restructuration de l’entreprise

260

Après une fusion ou une acquisition, il est possible que les options sur titres d'une société absorbée ou acquise soient remplacées par des options sur les actions de la société qui lui succède ou qui l'acquiert.

1. Traitement des opérations intercalaires en droit interne

a. Avant la levée de l’option

270

Il est admis que les opérations de fusion et de scission réalisées en France ou dans un État ou territoire ayant conclu avec la France une convention fiscale contenant une clause d’assistance administrative en vue de lutter contre la fraude et l’évasion fiscales sont considérées comme des opérations intercalaires au regard du décompte du délai d’indisponibilité en cas d’échange d’option (BOI-RSA-ES-20-10-20-20 au III-E-3 § 430 à 560).

b. Après la levée de l’option

280

Il n’est pas considéré comme une cession au regard du régime des options sur titres l’échange sans soulte de titres sous option résultant d’une opération d’offre publique, de fusion, de scission, de division, de regroupement ou d'apport à une société créée dans les conditions prévues à l'article 220 nonies du code général des impôts [CGI] (CGI, art. 163 bis C, I bis [abrogé au 28 septembre 2012] pour les options attribuées jusqu'au 27 septembre 2012, CGI, art. 80 bis pour les options attribuées à compter du 28 septembre 2012).

En cas de réalisation de l'une des opérations précitées, les conditions tenant au caractère nominatif et à l’indisponibilité continuent à être applicables aux actions reçues en échange.

Pour plus de précisions, il convient de se référer au III-E-3 § 430 à 560 du BOI-RSA-ES-20-10-20-20.

2. Recommandations de l’OCDE

290

Les opérations intercalaires sont susceptibles d’être appréciées de manière différente par l’État de résidence du bénéficiaire et par l’État dans lequel l’activité à laquelle se rapportent les options est ou a été exercée, ce qui pourrait aboutir à un décalage dans le temps pour l'élimination de la double imposition.

L’OCDE recommande donc que chaque État considère que l'impôt payé à l'autre État au titre de l'avantage lié à l'emploi qui se rapporte soit à l'option initiale, soit à la nouvelle option ou à l'option modifiée, est un impôt payé sur la même option.

300

L'administration française souscrit aux principes énoncés par l'OCDE et considère que les problèmes éventuels d'application pourront être examinés dans le cadre des procédures amiables prévues par les conventions fiscales.

II. Modalités d'imposition des gains de levée d'options réalises par les salariés ou dirigeants migrants

310

Cette partie précise les modalités d'imposition des gains de levée d'options réalisés par les salariés migrants, dans le cas de plans qualifiés et de plans non qualifiés, compte tenu du droit interne et des principes exposés au I § 20 et suivants. Deux situations doivent, pour chaque type de plan, être envisagées :

- celle d'une personne résidente de France au jour du fait générateur en droit interne de l'imposition et qui a exercé tout ou partie de son activité à l'étranger pendant la période de référence ;

- celle d'une personne non résidente de France au jour du fait générateur en droit interne de l'imposition et qui a exercé tout ou partie de son activité en France pendant la période de référence.

320

En ce qui concerne les plus-values de cession des titres issus d'options, les règles rappelées au II § 40 du BOI-INT-DG-20-20-40 s'appliquent, en distinguant selon que le bénéficiaire est ou n'est pas résident de France lors de la cession.

A. Cas d'un plan qualifié

330

Lorsque les options ont été attribuées par les sociétés conformément aux dispositions codifiées de l'article L. 225-177 du code de commerce à l'article L. 225-186 du code de commerce ou, pour les sociétés dont le siège social est situé à l'étranger, dans les conditions prévues au III de l'article 80 bis du CGI, l'avantage qui correspond à la différence entre la valeur réelle des titres à la date de la levée et le prix de souscription ou d'achat diminué le cas échéant du rabais excédentaire est imposable au titre de l'année au cours de laquelle intervient la cession des actions ou, le cas échéant, leur conversion au porteur ou leur location.

340

Le cas échéant, le rabais excédentaire est imposable au titre de l'année de levée des options. Il convient dès lors, pour le rabais excédentaire, de se reporter aux modalités d'imposition du gain de levée d'options réalisé dans le cadre d'un plan non qualifié présentées au II-B § 410 à 470.

1. Cas d'un résident de France dont le gain de levée d'option se rapporte en tout ou partie a une activité exercée a l'étranger

350

Sous réserve que la convention en décide autrement, l'avantage issu de la levée d'option réalisée par une personne résidente de France lors du fait générateur de l'imposition et qui se rapporte en tout ou partie à l'exercice d'une activité hors de France, dans un ou plusieurs États ayant conclu avec la France une convention fiscale en vue d'éliminer les doubles impositions, n'est imposable en France

qu'au prorata de l'activité exercée en France pendant la période de référence, conformément au principe d'imposition défini à l'article 15 du modèle de convention OCDE.

360

En ce qui concerne les options attribuées jusqu'au 27 septembre 2012, dès lors que le plan est qualifié et que le délai d'indisponibilité prévu au I de l'article 163 bis C du CGI (abrogé au 28 septembre 2012) est respecté, l'avantage est imposé au titre de l'année de cession des actions selon le régime d'imposition prévu au 6 de l'article 200 A du CGI à hauteur, en principe, de l'avantage imposable en France.

Lorsque les actions sont cédées pour un prix inférieur à leur valeur à la date de la levée des options, la moins-value s'impute à due proportion sur la fraction du gain de levée d'options imposable en France.

En pratique, la fraction de la moins-value imputable sur le gain de levée d'options de source française est déterminée en utilisant le prorata prévu pour le calcul du gain de levée d'option taxable en France selon la règle indiquée au I-B § 220.

La moins-value non imputée sur le gain de levée d'option taxable en France est imputable sur d'autres plus-values de cession de valeurs mobilières au cours de la même année ou des dix années suivantes en application des dispositions du 11 de l'article 150-0 D du CGI.

370

Lorsque les actions issues d'options attribuées jusqu'au 27 septembre 2012 sont cédées (ou, le cas échéant, converties au porteur ou louées) avant la fin du délai d'indisponibilité prévu au I de l'article 163 bis C du CGI (abrogé au 28 septembre 2012), l'avantage imposable en France est imposé selon les règles applicables aux traitements et salaires au titre de l'année au cours de laquelle les actions sont cédées (ou, le cas échéant, converties au porteur ou louées). Le calcul de l'impôt est effectué selon le mécanisme de quotient prévu au II de l'article 163 bis C du CGI et après imputation de la moins-value éventuellement réalisée dans les conditions indiquées au **II-A-1 § 360** (BOI-RSA-ES-20-10-20-30). Le bénéficiaire est soumis aux obligations déclaratives incombant aux contribuables résidents de France dans les conditions de droit commun (BOI-RSA-ES-20-10-20-40).

375

Pour les options attribuées à compter du 28 septembre 2012.

L'avantage est imposé au titre de l'année de disposition, de cession, de conversion au porteur ou de mise en location des actions selon les règles applicables aux traitements et salaires à hauteur, en principe, de l'avantage imposable en France.

Le calcul de l'imposition est effectué, après imputation de la moins-value éventuellement réalisée, dans les conditions indiquées au BOI-RSA-ES-20-10-20-20. Le bénéficiaire est soumis aux obligations déclaratives incombant aux contribuables résidents de France dans les conditions de droit commun (BOI-RSA-ES-20-10-20-40).

380

Les doubles impositions éventuelles sont éliminées selon les règles présentées au BOI-INT-DG-20-20-100.

2. Cas d'un non-résident de France dont le gain de levée d'option se rapporte en tout ou partie à l'exercice d'une activité en France

390

Sous réserve que la convention en décide autrement, si, lors du fait générateur de l'imposition, le bénéficiaire de l'option n'est pas résident de France, l'avantage est imposable en France sur la fraction qui se rapporte à l'exercice d'une activité en France, en application du deuxième alinéa de l' article 4 A du CGI, de l'article 4 bis du CGI et du d du I de l'article 164 B du CGI relatifs à l'imposition en France des personnes non résidentes.

L'imposition est effectuée, pour les options attribuées jusqu'au 27 septembre 2012, dans les conditions prévues par l'article 163 bis C du CGI (abrogé au 28 septembre 2012) et par le 6 de l'article 200 A du CGI, et, pour les options attribuées à compter du 28 septembre 2012, dans les conditions prévues à l'article 80 bis du CGI. Toutefois, la moins-value éventuellement constatée n'est imputable que dans le pays de résidence du contribuable et n'est pas admise en déduction de la part de l'avantage imposable en France.

400

La fraction de l'avantage imposable en France est susceptible d'être soumise à la retenue à la source spécifique aux dispositifs d'actionnariat salarié prévue à l'article 182 A ter du CGI. Pour plus de précisions sur les modalités d'application de cette retenue à la source ainsi que les conséquences de cette retenue sur l'impôt sur le revenu éventuellement dû par le non-résident, il convient de se reporter au BOI-IR-DOMIC-10-20-20-30 .

B. Cas d'un plan non-qualifié

410

Lorsque les options ont été attribuées dans des conditions qui ne respectent pas celles prévues de l' article L. 225-177 du code de commerce à l'article L. 225-186 du code de commerce, le gain de levée d'option est imposable au titre de l'année au cours de laquelle il est réalisé.

1. Cas d'un résident de France dont le gain de levée d'option se rapporte en tout ou partie a une activité exercée à l'étranger

420

Sous réserve que la convention en décide autrement, seule la part du gain de levée d'option correspondant à l'exercice d'une activité en France est en principe imposable en France.

430

Dès lors que le plan n'est pas qualifié, le gain imposable en France est imposé au titre de l'année de levée des options selon les règles de droit commun des salaires.

440

Les doubles impositions éventuelles sont éliminées selon les règles présentées au BOI-INT-DG-20-20-100.

2. Cas d'un non résident de France dont le gain de levée d'options se rapporte en tout ou partie à l'exercice d'une activité en France

450

Sous réserve que la convention en décide autrement, si, lors du fait générateur de l'imposition, le bénéficiaire de l'option n'est pas résident de France, le gain est imposable en France sur la part qui se rapporte à l'exercice d'une activité en France, en application de l'article 4 bis du CGI et du d du I de l'article 164 B du CGI relatifs à l'imposition en France des personnes non résidentes.

460

La fraction du gain imposable en France est susceptible d'être soumise à la retenue à la source spécifique aux dispositifs d'actionnariat salarié prévue à l'article 182 A ter du CGI. Pour plus de précisions sur les modalités d'application de cette retenue à la source, il convient de se reporter au BOI-IR-DOMIC-10-20-20-30.

470

Les difficultés éventuelles auxquelles est susceptible de donner lieu l'application des dispositions relatives aux modalités d'imposition des gains de levée d'option réalisées par des salariés migrants sont portées à la connaissance de l'administration [Direction générale des finances publiques - Direction de la législation fiscale (DLF) - Sous-direction C - Bureau C1 - 139 rue de Bercy - Télédoc 571 - 75542 Paris Cedex 12 ou bureau.c1-dlf@dgfip.finances.gouv.fr]