

**Extrait du
Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts**

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-BIC-PROV-30-20-30-10/12/2014

Date de publication : 10/12/2014

**BIC - Autres provisions pour charges - Provisions comptabilisées dans
le cadre de plans d'options d'achat d'actions et de plans d'attribution
d'actions gratuites existantes**

Positionnement du document dans le plan :

BIC - Bénéfices industriels et commerciaux

Provisions

Titre 3 : Provisions pour risques et charges

Chapitre 2 : Provisions pour charges

Section 3 : Provisions comptabilisées dans le cadre de plans d'options d'achat d'actions et de plans d'attribution d'actions gratuites existantes

Sommaire :

I. Règles comptables applicables depuis 2008

II. Traitement fiscal

1

Des règles de comptabilisation et d'évaluation des opérations relatives aux plans d'options d'achat d'actions et aux plans d'attribution d'actions gratuites existantes ont été définies par le Comité de la réglementation comptable (CRC) dans son [règlement n° 2008-15 du 4 décembre 2008](#) homologué par un [arrêté interministériel du 29 décembre 2008](#).

(10)

I. Règles comptables applicables depuis 2008

20

Avant l'adoption du [règlement du CRC n° 2008-15 du 4 décembre 2008](#), le plan comptable général ne prévoyait pas de règle imposant la comptabilisation systématique d'une charge en cas de remise d'actions aux employés d'une société dans le cadre de plans d'attribution d'actions gratuites ou de

plans d'options d'achat d'actions. Désormais, la société a l'obligation d'enregistrer une provision dès la décision d'attribution d'actions gratuites existantes ou d'options d'achat d'actions.

Remarque : Le terme « employés » désigne les bénéficiaires du plan d'attribution gratuite ou d'option d'achat d'actions : les salariés et mandataires sociaux ([code de commerce \[C. com.\]](#), [art. L. 225-179 et suivants](#) et [C. com.](#), [art. L. 225-197-1](#)).

En revanche, lorsque l'attribution porte sur des actions gratuites à émettre ou des options de souscription d'actions, la société n'étant exposée à aucune sortie de ressources, aucune provision ne doit être comptabilisée.

30

L'attribution des actions étant toujours subordonnée à une contrepartie passée, présente ou future qui a été, est ou sera fournie par l'employé, le montant de la provision est déterminé en fonction des services déjà rendus par l'employé.

Ainsi, lorsque l'attribution des actions ou des options d'achat n'est pas subordonnée au fait que l'employé reste au service de la société pendant une période future déterminée, la contrepartie a déjà été fournie. Dans ce cas, la provision comptabilisée à la suite de la décision d'attribution couvre la totalité de la sortie de ressources évaluée à la clôture de l'exercice.

Lorsque l'attribution est au contraire subordonnée au fait que l'employé reste au service de la société pendant une période future déterminée, une contrepartie demeure à fournir qui diminue progressivement au fur et à mesure que les services sont rendus. La comptabilisation de la provision est alors étalée linéairement sur cette période.

40

La provision comptabilisée à chaque clôture évolue en fonction du coût probable d'achat des actions et du nombre d'actions devant être attribuées compte tenu des critères d'attribution, tels que des critères liés à la présence ou à la performance.

50

Que la provision fasse ou non l'objet d'une comptabilisation étalée, son montant est évalué à la clôture de l'exercice comme le produit du coût des actions par le nombre d'actions qui devrait être attribué compte tenu des dispositions du plan d'attribution.

Le coût des actions doit être déterminé sur le plan comptable comme suit (n° 4 de l'annexe au [règlement du CRC n° 2008-15 du 4 décembre 2008](#)) :

- lorsque les actions ont déjà été acquises par la société, le coût des actions correspond à leur coût d'entrée à la date de leur affectation au plan d'attribution, minoré du prix d'exercice à acquitter par les employés pour les options d'achat et de l'éventuel prix symbolique pour les attributions d'actions gratuites existantes. Lorsque les actions sont affectées au service du plan dès leur acquisition, le coût d'entrée s'entend du coût d'achat des actions, comprenant, le cas échéant, les éventuelles primes d'options payées pour racheter ces actions. Lorsque les actions sont affectées au plan postérieurement à leur acquisition, le coût d'entrée s'entend de la valeur nette comptable des actions à la date de leur affectation au plan ;

- lorsque les actions ne sont pas encore acquises à la clôture de l'exercice, le coût des actions correspond à leur coût d'achat à cette date, c'est-à-dire au cours de l'action à la clôture de l'exercice en cas d'action cotée ou à sa valeur estimée à cette date en l'absence de cotation.

La détermination du nombre d'actions résulte d'une appréciation à chaque cas d'espèce, mais qui doit procéder d'une analyse à la clôture de l'exercice d'éléments objectifs, tels que :

- la valeur des actions à la clôture de l'exercice qui détermine, pour les plans d'options d'achat d'actions, l'intérêt des employés à lever leur option compte tenu du prix d'exercice qu'ils auront à acquitter ;

- la satisfaction des conditions de présence en fonction de la rotation du personnel et des conditions de performance éventuellement prévues par le plan d'attribution gratuite d'actions ou d'options d'achat d'actions.

60

Cas particulier des plans de groupe.

Lorsque les actions d'une société sont attribuées au personnel d'une société liée (au sens de l'[article L. 225-197-2 du code de commerce](#) et de l'[article L. 225-180 du code de commerce](#)) -filiale, sœur ou mère- cette dernière doit constater un passif, dans les conditions citées au I § 20 à 50, lorsqu'il existe une convention de refacturation liant la société attributrice des actions et sa filiale, sœur ou mère.

70

Le [règlement du CRC n° 2008-15 du 4 décembre 2008](#) prévoit également la création d'un sous-compte dédié permettant de suivre les actions affectées aux plans d'attribution d'actions gratuites et aux plans d'options d'achat d'actions : le sous-compte 502-1 « Actions destinées à être attribuées aux employés et affectées à des plans déterminés ». Les actions sont inscrites dans ce sous-compte à leur coût d'entrée et ne font l'objet d'aucune dépréciation à compter de leur date d'inscription dans ce sous-compte en fonction de leur valeur de marché. Le nombre d'actions inscrites dans ce sous-compte doit être cohérent avec les hypothèses retenues pour l'évaluation de la provision. Par ailleurs, tout reclassement des actions propres d'un compte ou sous-compte à un autre compte ou sous-compte, tel que le reclassement du sous-compte 502-1 « Actions destinées à être attribuées aux employés et affectées à des plans déterminés » au sous-compte 502-2 « Actions disponibles pour être attribuées aux employés ou pour la régularisation du cours de bourse », est effectué à la valeur nette comptable des actions à la date du reclassement.

II. Traitement fiscal

80

Conformément aux dispositions du 5° du 1 de l'[article 39 du code général des impôts](#), les provisions constituées en application de ces règles comptables seront déductibles du bénéfice imposable sous réserve que la charge correspondant aux moins-values futures résultant soit de l'attribution d'actions gratuites aux employés de l'entreprise en application de l'[article L. 225-197-1 du code de commerce](#), l'[article L. 225-197-2 du code de commerce](#) et l'[article L. 225-197-3 du code de commerce](#), soit de la levée d'options d'achat d'actions consenties aux employés en application de l'[article L. 225-179 du code de commerce](#), soit rendue probable par des événements en cours à la clôture de l'exercice et

estimée de manière nettement précise.

90

La provision prévue par les règles comptables exposées au [I § 20 et suivants](#) ne pourra être admise en déduction qu'à compter de l'exercice au cours duquel l'entreprise s'est engagée à attribuer gratuitement des actions existantes ou des options d'achat d'actions. Lorsque l'assemblée générale extraordinaire n'a pas précisé dans sa décision d'attribution d'actions gratuites la nature des actions qui seront remises aux employés (actions existantes ou actions à émettre), les événements suivants pourront néanmoins être considérés comme conférant un caractère probable à la moins-value : l'existence d'une communication des dirigeants sur la nature des actions qui seront remises ou la pratique antérieure de l'entreprise laquelle peut, par exemple, consister à éviter la dilution des actionnaires existants.

100

La moins-value future sera considérée comme estimée de manière suffisamment précise si elle est évaluée conformément aux règles comptables du [I § 50](#).

110

Cas particulier des plans de groupe.

Lorsque dans le cadre d'un plan mondial ([BOI-RSA-ES-20-20-10-20 au II § 380 et suivants](#)), il existe une convention de refacturation, les provisions comptabilisées par la société liée employant le personnel bénéficiaire (filiale, sœur ou mère), dans les conditions édictées par le [règlement du CRC n° 2008-15 du 4 décembre 2008](#), pour tenir compte de la charge ou moins-value refacturée, sont admises en déduction de son bénéfice imposable dès lors qu'elles respectent les conditions générales de déductibilité des provisions : ces provisions doivent ainsi se rapporter aux seules charges et moins-values relatives à l'attribution d'actions ou d'options d'achat au personnel de cette société liée ([BOI-BIC-PTP-20-70-10 au III-A § 70 et suivants](#)).

S'agissant de la société qui attribue des actions gratuites ou des options d'achat, celle-ci peut déduire de son bénéfice imposable les provisions comptabilisées :

- à raison de son propre personnel bénéficiaire ;
- ainsi que celles constatées à raison du personnel salarié de sociétés ou groupements qui lui sont liés au sens de l'[article L. 225-197-2 du code de commerce](#) sous réserve que la convention de refacturation des charges et moins-values afférentes à l'attribution d'actions ou d'options d'achat au personnel de la société liée entraîne la comptabilisation de produits à recevoir de même montant que la provision correspondant aux attributions d'actions gratuites ou d'options d'achat attribuées aux bénéficiaires de sociétés liées.

Les précisions de l'alinéa précédent ne concernent que les provisions constatées à compter du 10 juin 2014.

Par conséquent, lorsque les entreprises ont comptabilisé à la fois des provisions déductibles et d'autres non déductibles lors de leur constitution, le traitement fiscal de la reprise de ces provisions doit varier en fonction du caractère déductible ou non déductible des provisions initialement constituées.

S'il n'est pas possible d'identifier précisément les provisions réintégrées, les reprises de provisions pour attribution d'actions gratuites à du personnel salarié de sociétés ou groupements liés seront imputées, en priorité, sur les provisions les plus anciennes. En pratique, dans ce cas, les reprises ne seront donc pas imposées jusqu'à épuisement des provisions non admises en déduction lors de leur constitution.

La provision constituée par la société liée -filiale, sœur ou mère- devra être déterminée suivant les mêmes modalités que celles prévues pour une société attribuant ses propres titres : étalement, le cas échéant, de la provision (cf. I § 30), évaluation du coût refacturé en fonction du coût des actions de la société attributrice (cf. I § 50). Toutefois, lorsque la société attributrice des actions ou des options d'achat est une société cotée étrangère dont la législation n'exige pas un suivi particulier des achats et des ventes de ses propres titres et que le volume d'actions rachetées excède celui nécessaire pour couvrir le nombre d'actions à attribuer estimé à la clôture de l'exercice dans le cadre du plan de groupe, le coût d'achat des actions par la société attributrice pourra être déterminé à partir des actions qu'elle a déjà rachetées :

- en retenant le prix moyen payé par la société attributrice pour racheter ses propres titres au cours du mois de clôture de l'exercice de comptabilisation de la provision et en l'absence de rachat d'actions suffisant pendant ce mois pour couvrir le nombre d'actions qui devrait être attribué dans le cadre du plan de groupe, au cours du mois immédiatement précédent et, le cas échéant, des mois antérieurs jusqu'à ce que ce nombre d'actions soit atteint ;

- puis en affectant à la société liée française les titres ainsi retenus pour déterminer le prix moyen de rachat, en fonction du rapport existant entre le nombre d'options ou d'actions dont l'attribution aux salariés de cette société française est estimée à la clôture de l'exercice et le nombre total d'options ou d'actions dont l'attribution au niveau du groupe est estimée à cette même date.

120

Le reclassement de ses propres actions par une société d'un compte ou sous-compte à un autre compte ou sous-compte, tel que prévu par le [règlement du CRC n° 2008-15 du 4 décembre 2008](#), n'a pas d'impact sur le plan fiscal dans la mesure où ces transferts sont effectués à la valeur comptable (cf. I § 70). Comme pour les cessions de titres du portefeuille ([BOI-BIC-PVMV-30-30-10 au II-A § 80 et suiv.](#)), les transferts d'actions du compte 502-2 (« Actions disponibles pour être attribuées aux employés ou pour la régularisation du cours de bourse ») ou d'un compte d'autres immobilisations financières au compte 502-1 (« Actions destinées à être attribuées aux employés et affectées à des plans déterminés ») ou inversement sont réputés porter en priorité sur les actions acquises à la date la plus ancienne.

130

Sur le plan comptable, la valeur des actions à la date de leur affectation aux plans d'attribution d'actions gratuites et aux plans d'options d'achat d'actions (actions classées dans le sous-compte dédié 502-1) est figée quelle que soit leur valeur ultérieure. Autrement dit, aucune dépréciation complémentaire ou aucune reprise des dépréciations constatées à la date de transfert au sous-compte 502-1 ne peut être comptabilisée tant que les actions sont inscrites à ce sous-compte. Sur le plan fiscal, le même traitement doit être opéré.

(140)

150

Exemple 1 : Cas où des services futurs doivent être fournis par les employés.

1) En N.

Annonce d'un plan de 1 000 actions devant être rachetées sur le marché pour être attribuées gratuitement en N+3 au terme d'une période d'acquisition de 4 ans à l'issue de laquelle les employés doivent être présents dans l'entreprise.

Cours de bourse à la clôture : 10.

Nombre d'actions devant être attribuées, estimé par la société compte tenu de la rotation du personnel constaté par le passé (appréciation de la condition de présence) : 900.

Évaluation de l'obligation totale : $900 \times 10 = 9\,000$.

Compte tenu d'une période d'acquisition de 4 ans au terme de laquelle les employés doivent être présents, la provision doit être étalée sur cette durée de 4 ans.

Provision comptabilisée à la clôture de l'exercice : $9\,000 / 4$ (durée de 4 ans) = 2 250.

Pas de retraitement extra-comptable : cette dotation aux provisions est admise en déduction du bénéfice imposable de l'entreprise.

2) En N+1.

Achat par l'entreprise de 1 000 actions à un cours de 20. L'entreprise estime que 950 actions seront effectivement attribuées du fait de la rotation du personnel.

Les 1 000 actions sont inscrites à l'actif pour une valeur de 20 000 ($1\,000 \times 20$).

Parmi ces 1 000 actions, 950 sont isolées dans le sous-compte 502-1 « Actions destinées à être attribuées aux employés et affectées à des plans déterminés » pour un montant de 19 000 (950×20).

Évaluation de l'obligation totale : $950 \times 20 = 19\,000$.

Dotation aux provisions comptabilisée à la clôture de l'exercice : ($19\,000 \times 1/2$, correspondant aux 2 années écoulées sur les 4) - 2 250 (provision déjà comptabilisée à la clôture de l'exercice N) = 7 250.

Pas de retraitement extra-comptable : cette dotation aux provisions est admise en déduction du bénéfice imposable de l'entreprise.

3) En N+2.

Le cours de l'action chute à 10. L'entreprise estime que 800 actions seront effectivement attribuées du fait de la rotation du personnel.

Le poste d'actif dédié aux actions propres destinées à être attribuées gratuitement (sous-compte 502-1) est réduit de manière à ne plus contenir que 800 actions valorisées à leur cours d'achat, soit $800 \times 20 = 16\,000$. Aucune provision pour dépréciation n'est comptabilisée.

Les 150 autres actions sont reclassées au sous-compte 502-2 « Actions disponibles pour être attribuées aux employés ou pour la régularisation du cours de bourse » à leur cours d'achat. Une dépréciation est toutefois comptabilisée sur la base du cours de bourse, pour les 200 actions inscrites au sous-compte 502-2, soit une dépréciation égale à $2\,000 [200 \times (20 - 10)]$.

Évaluation de l'obligation totale = $800 \times 20 = 16\,000$.

Dotations aux provisions comptabilisées à la clôture de l'exercice : $(16\,000 \times 3/4, \text{ correspondant aux trois années écoulées sur } 4) - 2\,250$ (provision déjà comptabilisée à la clôture de l'exercice N) - $7\,250$ (provision déjà comptabilisée à la clôture de l'exercice N+1) = $2\,500$.

Pas de retraitement extra-comptable : cette dotation aux provisions est admise en déduction du bénéfice imposable de l'entreprise. Il en est de même de la dépréciation comptabilisée à raison des actions inscrites au sous-compte 502-2, soit $2\,000 [1\,500 + 500]$ (cette dépréciation suit le régime des moins-values à court terme s'agissant de titres de placement).

4) En N+3.

Le cours de l'action remonte à 18.

900 actions seront effectivement attribuées au personnel à la fin d'année.

100 actions inscrites au sous-compte 502-2 sont reclassées dans le sous-compte 502-1 dédié aux actions propres destinées à être attribuées gratuitement. Ce reclassement est opéré à la valeur nette comptable des actions à leur date de reclassement, soit $1\,800 (18 \times 100)$. À cet égard, il est précisé que la provision pour dépréciation sur la totalité des actions inscrites au compte 502-2 doit avoir été réajustée préalablement pour tenir compte de la hausse du cours de l'action en N+3, soit une reprise de la provision pour dépréciation de $1\,600 [200 \times (18 - 10)]$.

Le sous-compte 502-1 contient ainsi 900 actions pour un montant total de $17\,800 (800 \text{ actions valorisées à leur coût d'achat de } 20 \text{ et } 100 \text{ actions valorisées à leur valeur nette comptable de } 18 \text{ à la date de leur reclassement})$.

Charge comptabilisée à la clôture de l'exercice correspondant à la moins-value réelle = $17\,800$.

Reprise de la provision = $+ 12\,000 (2\,250 + 7\,250 + 2\,500)$ et de la provision pour dépréciation sur les 100 actions inscrites au cours de l'année au sous-compte 502-1, soit $200 [100 \times (20 - 18)]$.

Pas de retraitement extra-comptable : la moins-value constatée est déductible et les reprises de la provision et de la provision pour dépréciation sont imposables.

160

Exemple 2 : Cas où les employés ont déjà fourni les services à la date de la décision d'attribution.

Les hypothèses de l'exemple 1 au **II § 150** sont reprises mais il est considéré cette fois que l'attribution des actions gratuites n'est soumise à aucune condition de présence des employés au

terme de la période d'acquisition, conduisant ainsi à figer le nombre de bénéficiaires à 1 000 (la rotation du personnel n'ayant plus d'incidence sur ce nombre dès lors que l'attribution n'est plus conditionnée à la présence des salariés).

1) En N.

Cours de bourse à la clôture : 10.

Évaluation de l'obligation totale : $10 \times 1\,000 = 10\,000$.

L'attribution des actions gratuites n'étant pas subordonnée au fait que l'attributaire reste au service de la société pendant la période d'acquisition, la contrepartie attendue de ce dernier a déjà été fournie. En conséquence, la provision comptabilisée à la clôture de l'exercice doit couvrir la totalité de la charge estimée à cette date.

Dotation aux provisions comptabilisée à la clôture de l'exercice : 10 000.

Pas de retraitement extra-comptable : cette dotation aux provisions est admise en déduction du bénéfice imposable de l'entreprise.

2) En N+1.

Achat par l'entreprise de 1 000 actions à un cours de 20.

Ces 1 000 actions sont inscrites à l'actif, au sous-compte 502-1 « Actions destinées à être attribuées aux employés et affectées à des plans déterminés », pour une valeur de 20 000 ($1\,000 \times 20$).

Évaluation de l'obligation totale : $1\,000 \times 20 = 20\,000$.

Le montant de la provision est donc ajusté en conséquence, soit une dotation complémentaire comptabilisée à la clôture de l'exercice à hauteur de : $20\,000 - 10\,000$ (provision comptabilisée à la clôture de l'exercice N) = 10 000.

Pas de retraitement extra-comptable : cette dotation complémentaire de provisions est admise en déduction du bénéfice imposable de l'entreprise.

3) En N+2 et N+3.

Aucune provision pour dépréciation n'est comptabilisée puisque les actions inscrites au sous-compte 502-1 ne peuvent pas être dépréciées, même si le cours de bourse est inférieur à la valeur d'acquisition (10 en N+2 et 18 en N+3).

Évaluation de l'obligation totale : $1\,000 \times 20 = 20\,000$.

Aucune dotation complémentaire de provision n'est comptabilisée à la clôture de l'exercice N+2.

En N+3, la charge correspondant à la moins-value réelle est comptabilisée à la clôture de l'exercice pour un montant de 20 000 et la provision de même montant est reprise.

Pas de retraitement extra-comptable.

(170 à 200)