

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

**DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES**

Identifiant juridique : BOI-IR-DOMIC-10-20-20-40-12/08/2014

Date de publication : 12/08/2014

Date de fin de publication : 06/03/2017

**IR - Situations particulières liées au domicile - Application du droit interne en l'absence de conventions fiscales internationales - Retenue applicable sur les gains de source française provenant de dispositifs d'actionnariat salarié - Modalités pratiques**

---

**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 4 : Retenue applicable sur les gains de source française provenant de dispositifs d'actionnariat salarié (modalités pratiques)

**Sommaire :**

I. Redevable, paiement et déclaration de la retenue à la source

A. Redevable

1. En présence de dispositifs légaux d'actionnariat salarié

2. En présence de rabais excédentaire, de plans non qualifiés et de dispositifs innommés

3. Mise en œuvre

B. Paiement et déclaration de la retenue à la source

1. Paiement et déclaration

2. Sanctions

a. Pénalités fiscales

b. Sanctions pénales

II. Imputation et régularisation de la retenue

A. Dispositifs légaux d'actionnariat salarié imposés aux taux proportionnels

1. Actions gratuites attribuées jusqu'au 27 septembre 2012

2. Options sur titres attribuées jusqu'au 27 septembre 2012

a. Principe

b. Option « ex post » pour l'imposition selon les règles des traitements et salaires

3. Bons de souscriptions de parts de créateurs d'entreprises

B. Gains imposés au tarif prévu pour les traitements et salaires

1. Caractère partiellement libératoire de la retenue à la source

2. Régularisation de la retenue à la source

3. Imputation et restitution de la retenue à la source

III. Incidence des conventions internationales

## I. Redevable, paiement et déclaration de la retenue à la source

### A. Redevable

---

1

En application de l'article 1671 A du code général des impôts (CGI), la retenue prévue à l'article 182 A ter du CGI est opérée par la personne mentionnée au IV de l'article 182 A ter du CGI qui définit le redevable (ou débiteur) de cette retenue.

#### 1. En présence de dispositifs légaux d'actionnariat salarié

---

10

Lorsque les titres ont été attribués dans le cadre de plans qualifiés - options sur titres à l'exception du rabais excédentaire (cf. II § 140), actions gratuites et BSPCE, le redevable de la retenue à la source est, quelle que soit la date d'attribution de ces titres, la personne qui verse au contribuable les sommes issues de la cession des titres acquis grâce, selon le cas, à l'option, à l'attribution d'action gratuite ou au bon.

20

Il peut s'agir de l'employeur du bénéficiaire s'il gère le plan en interne, de l'établissement teneur des comptes titres, de l'établissement auquel l'entreprise a dévolu la gestion de ses plans d'actionnariat salarié ou de celui dans lequel le salarié a transféré ses titres. Dans le cas particulier où les titres sont détenus directement par le bénéficiaire sans intermédiaire ou établissement financier, le débiteur est l'acheteur des titres en cas de vente de gré à gré.

#### 2. En présence de rabais excédentaire, de plans non qualifiés et de dispositifs innommés

---

30

Le redevable de la retenue à la source est :

- pour le rabais excédentaire consenti dans le cadre d'un plan qualifié d'options sur titres : la personne, en principe l'employeur du bénéficiaire, qui constate l'avantage qui a été accordé au bénéficiaire, au même titre que les autres avantages en nature accordés à son salarié ;

- pour les avantages salariaux sous forme de titres résultant de plans non qualifiés ou de dispositifs innommés : la personne qui constate l'avantage salarial : il peut s'agir, selon les cas, de l'entreprise

ou de l'établissement teneur du compte qui assure le transfert au bénéficiaire de la propriété du titre lors de son inscription en compte.

### 3. Mise en œuvre

---

#### 40

La retenue doit être opérée même si le débiteur est établi ou domicilié à l'étranger.

#### 50

Lorsque le redevable de la retenue à la source n'est pas l'employeur ou l'entreprise qui a procédé à l'attribution des avantages salariaux sous forme de titres à des conditions préférentielles, il lui appartient de se faire communiquer par cet employeur et par le bénéficiaire les informations nécessaires pour établir et prélever la retenue.

Pour les dispositifs légaux d'actionnariat salarié (options sur titres, actions gratuites, BSPCE), les obligations déclaratives prévoient une information des établissements teneurs du compte sur lequel sont inscrits les titres afin que le redevable dispose des informations nécessaires pour effectuer la retenue à la source.

#### 60

Pour le calcul de la retenue à la source, chaque débiteur applique le taux ou le tarif correspondant au montant total des avantages ou gains de source française pour lesquels il est redevable de la taxe en application du IV de l'article 182 A ter du CGI au cours de l'année.

**Exemple :** si un contribuable procède, au cours de la même année, à plusieurs cessions de titres issus d'options inscrits sur des comptes gérés par un même redevable, ce dernier doit assurer le suivi au cours de l'année civile des opérations réalisées sur ces comptes afin de prélever la retenue au taux majoré si le seuil de 152 500 € est franchi ou, en cas d'option pour les traitements et salaires, appliquer le barème progressif prévu au III de l'article 182 A du CGI (BOI-IR-DOMIC-10-20-20-30).

De même, l'option « ex ante » ou l'absence d'option pour l'imposition à la retenue selon les règles des traitements et salaires s'applique pour l'année entière. Le redevable doit donc assurer un suivi du choix effectué par le contribuable lors de la première cession soumise à la retenue en cas de nouvelle opération imposable au cours de l'année.

## B. Paiement et déclaration de la retenue à la source

---

### 1. Paiement et déclaration

---

#### 70

En application de l'article 1671 A du CGI, la retenue à la source prévue à l'article 182 A ter du CGI est remise par le redevable au service des impôts dont il relève, accompagnée d'une déclaration conforme au modèle fixé par l'administration, au plus tard le 15 du mois suivant celui du fait générateur.

## 80

Il appartient au débiteur de la retenue à la source d'en prélever le montant et de le verser au Trésor. Si le prélèvement n'a pas été effectué, le débiteur peut exercer un recours contre le bénéficiaire.

## 90

La déclaration mentionnée au **I-B-1 § 70**, modèle **n° 2494 bis** (CERFA n° 14373), disponible sur internet sur le site [www.impots.gouv.fr](http://www.impots.gouv.fr) à la rubrique "[Recherche de formulaires](#)", précise notamment, pour le mois précédent, l'identité et le domicile fiscal des bénéficiaires, les taux applicables et les montants nets des gains soumis à la retenue à la source.

Le service des impôts compétent est selon les cas : celui du lieu du domicile fiscal, du siège ou de l'établissement du débiteur en France ou, lorsque le débiteur n'a pas d'établissement ou son domicile fiscal en France, le service des impôts des non-résidents ([CGI, ann. IV, art. 01](#) et [CGI, ann. IV, art. 23 ter](#)).

## 100

En application des deuxième et troisième alinéas de l'[article 1671 A du CGI](#), la retenue à la source prévue à l'[article 182 A ter du CGI](#) n'est ni opérée, ni versée au service des impôts lorsque son montant n'excède pas 8 € par mois pour un même bénéficiaire (franchise).

Lorsque la franchise s'applique pour un bénéficiaire, le redevable est dispensé de toute déclaration à son égard et n'a pas à mentionner ces opérations sur la déclaration qu'il peut être amené à souscrire par ailleurs.

## 2. Sanctions

---

### a. Pénalités fiscales

---

## 110

L'absence ou l'insuffisance de retenue à la source et le défaut ou le retard dans le paiement de la retenue donnent lieu à l'application de l'intérêt de retard et des pénalités de droit commun prévues à l'[article 1727 du CGI](#) et à l'[article 1731 du CGI](#).

### b. Sanctions pénales

---

## 120

En application de l'[article 1771 du CGI](#), toute personne, physique ou morale, qui n'a pas effectué dans les délais prescrits le versement des retenues opérées au titre de l'impôt sur le revenu, et notamment de la retenue à la source prévue à l'[article 182 A ter du CGI](#), ou qui n'a effectué que des versements insuffisants est passible, si le retard excède un mois, de sanction pénale.

Ce défaut de versement de la retenue à la source prévue à l'[article 182 A ter du CGI](#) est puni, au maximum, d'une amende pénale de 9 000 € et d'un emprisonnement de cinq ans.

## (130)

## II. Imputation et régularisation de la retenue

### 140

En application du III de l'[article 182 A ter du CGI](#), la retenue à la source est libératoire de l'impôt sur le revenu pour les gains provenant de dispositifs légaux d'actionnariat salarié imposés selon des règles spécifiques d'imposition (cf. II § 160 et s.) autres que ceux issus de la levée d'options sur titres pour lesquels la retenue s'impute sur le montant de l'impôt sur le revenu établi dans les conditions prévues à l'[article 197 A du CGI](#) (cf. I § 1 à I-A-3 § 60).

En cas d'imposition selon les règles des traitements et salaires, de droit ou sur option, ou lorsque les régimes spécifiques d'imposition ne sont pas applicables (cf. II-B § 260 et suivants), la retenue calculée conformément au tarif prévu au III de l'[article 182 A du CGI](#) est régularisée dans les conditions prévues à l'[article 197 A du CGI](#) et à l'[article 197 B du CGI](#), conformément au 2 du III de l'[article 182 A ter du CGI](#). Elle est libératoire de l'impôt sur le revenu pour la fraction nette imposable des gains qui n'excède pas la limite d'application du taux de 20 % (cf. I-B-1 § 70 et suivants).

#### Sur l'incidence sur les autres revenus et sur la contribution salariale :

### 150

Ces dispositions n'ont pas pour effet de limiter les obligations déclaratives des contribuables qui ne sont pas domiciliés fiscalement en France pour l'établissement de l'impôt sur le revenu sur leurs autres revenus et sont sans incidence sur les obligations relatives aux autres impositions dues par ces contribuables.

Ainsi, lorsque les conditions d'assujettissement à la contribution salariale prévue à l'[article L. 137-14 du code de la sécurité sociale](#) sont remplies et, en particulier, celle qui prévoit que le bénéficiaire est rattaché à un régime français d'assurance maladie, les gains de source française provenant d'actions gratuites ou d'options sur titres réalisés par des personnes non domiciliées fiscalement en France doivent être déclarés par ces personnes pour être soumis à cette contribution.

#### Application d'un taux majoré :

### 160

Lorsque les avantages ou gains sont réalisés par des personnes domiciliées dans un Etat ou territoire non coopératif au sens de l'[article 238-0 A du CGI](#) et soumis à la retenue à la source à un taux majoré.

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

Cette retenue est libératoire de l'impôt sur le revenu et n'est pas remboursable.

## A. Dispositifs légaux d'actionnariat salarié imposés aux taux proportionnels

---

## 1. Actions gratuites attribuées jusqu'au 27 septembre 2012

### 170

La retenue à la source prévue à l'[article 182 A ter du CGI](#) est libératoire de l'impôt sur le revenu lorsqu'elle est opérée sur les gains d'acquisition d'actions gratuites soumis au taux proportionnel de 30 % prévu au 6 bis de l'[article 200 A du CGI](#).

Par suite, l'impôt sur le revenu éventuellement dû par le salarié non domicilié en France sur ses autres revenus de source française ne prend en compte ni ces gains de source française, ni la retenue à la source opérée sur ces gains, qui n'est pas imputable.

En cas d'erreur commise dans le calcul de la retenue à la source, les contribuables peuvent cependant se trouver pénalisés du fait du caractère libératoire de la retenue.

Il est admis dans ce cas que le bénéficiaire peut demander le remboursement du trop perçu de retenue à la source dans le cadre d'une réclamation contentieuse dans les délais prévues à l'[article R\\*. 196-1 du livre des procédures fiscales \(BOI-CTX-PREA-10-40\)](#).

### 180

Par ailleurs, le contribuable bénéficiant de gains provenant d'actions gratuites soumis à une retenue à la source au taux de 30 % peut opter « ex post » pour l'imposition à l'impôt sur le revenu selon les règles applicables aux traitements et salaires.

Pour exercer cette option, il doit déposer une déclaration d'ensemble des revenus au titre de l'année de cession de ces titres au service des impôts des non-résidents en mentionnant dans la case permettant de les imposer selon les règles des traitements et salaires le montant total des gains provenant d'acquisitions d'actions gratuites réalisés au cours de l'année.

Il pourra alors bénéficier du remboursement éventuel de l'excédent de retenue à la source dont le montant est déterminé comme en matière d'options sur titres (cf. [II-B-3 § 260](#)).

## 2. Options sur titres attribuées jusqu'au 27 septembre 2012

### a. Principe

### 190

En application du deuxième alinéa du 1 du III de l'[article 182 A ter du CGI](#) la retenue à la source opérée sur les gains de levée d'options sur titres attribuées jusqu'au 27 septembre 2012, imposés aux taux prévus au 6 de l'[article 200 A du CGI](#) (18 %, 30 % ou 41 %) n'est pas libératoire de l'impôt sur le revenu, mais s'impute sur le montant de l'impôt sur le revenu établi dans les conditions prévues à l'[article 197 A du CGI](#).

### 200

Ce renvoi à l'[article 197 A du CGI](#) qui précise les modalités d'imposition au barème progressif de l'impôt sur le revenu des revenus de source française des personnes domiciliées hors de France, ne remet pas en cause l'application des taux proportionnels spécifiques aux gains de levée d'options sur

titres ; il a simplement pour objet de prévoir l'obligation de déclarer ces gains à l'impôt sur le revenu.

## 210

Le bénéficiaire porte sur sa déclaration annuelle de revenus n° 2042 (CERFA n° 10330) disponible sur le site [www.impots.gouv.fr](http://www.impots.gouv.fr) à la rubrique "Recherche de formulaires" le montant total des gains de source française provenant d'options sur titres imposés aux taux proportionnels réalisés au cours de l'année ainsi que les autres revenus de source française dont il a disposé au cours de l'année.

La retenue à la source prélevée sur ces gains s'impute sur le montant de l'impôt sur le revenu calculé sur l'ensemble des revenus de source française du contribuable.

## 220

Cette opération est donc, en règle générale, neutre pour le contribuable et ne conduit à aucun prélèvement supplémentaire.

Toutefois, lorsque le montant total des gains réalisés au cours de l'année excède le seuil de 152 500 € prévu au 6 de l'article 200 A du CGI un supplément d'impôt sur le revenu sera constaté.

## 230

En outre, en cas d'erreur commise dans le calcul de la retenue à la source, la déclaration à l'impôt sur le revenu des gains réalisés permet de corriger l'erreur éventuellement constatée. Le cas échéant, l'excédent de retenue à la source pourra être restitué.

### **b. Option « ex post » pour l'imposition selon les règles des traitements et salaires**

---

## 240

Le bénéficiaire peut opter « ex post » pour l'imposition à l'impôt sur le revenu selon les règles applicables aux traitements et salaires.

## 250

Cette option se matérialise sur la déclaration d'ensemble des revenus au titre de l'année de cession des titres, déposée au service des impôts des non-résidents, par la mention, dans la case permettant de les imposer selon les règles des traitements et salaires, du montant total des gains provenant de la levée d'options sur titres réalisés au cours de l'année.

L'impôt sur le revenu au barème progressif est alors établi dans les conditions prévues à l'article 197 A du CGI.

Dans le cas où le montant de la retenue à la source excède le montant de l'impôt sur le revenu ainsi calculé, cet excédent est remboursable dans les conditions prévues à l'article 197 B du CGI.

## **3. Bons de souscriptions de parts de créateurs d'entreprises**

---

## 245

La retenue à la source prévue à l'article 182 A ter du CGI est libératoire de l'impôt sur le revenu lorsqu'elle est opérée sur les gains de bons de souscriptions de parts de créateurs d'entreprise (BSPCE), qui sont soumis aux taux proportionnels de 19 % ou 30 % (CGI, art. 163 bis G).

Par suite, l'impôt sur le revenu éventuellement dû par le salarié non domicilié en France sur ses autres revenus de source française ne prend en compte ni ces gains de source française, ni la retenue à la source opérée sur ces gains, qui n'est pas imputable.

## **B. Gains imposés au tarif prévu pour les traitements et salaires**

---

### **260**

En application du 2 du III de l'article 182 A ter du CGI, la retenue à la source calculée conformément au III de l'article 182 A du CGI est régularisée dans les conditions prévues à l'article 197 A du CGI et à l'article 197 B du CGI.

Sont concernés les avantages ou gains qui ont été soumis à la retenue à la source en appliquant, de plein droit ou sur option du bénéficiaire, le barème de la retenue à la source prévue pour les traitements et salaires (BOI-IR-DOMIC-10-20-20-30), c'est-à-dire :

- les gains et avantages salariaux provenant de dispositifs innommés ou de plans non qualifiés,
- en matière d'options sur titres : le rabais excédentaire éventuellement constaté, le gain de levée d'options attribuées jusqu'au 27 septembre 2012 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 ; ainsi que le gain de levée d'option pour les options sur titres attribuées à compter du 28 septembre 2012,
- en matière d'actions gratuites : le gain d'acquisition des actions gratuites attribuées jusqu'au 27 septembre 2012 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 ; ainsi que le gain d'acquisition des actions gratuites attribuées à compter du 28 septembre 2012.

### **1. Caractère partiellement libératoire de la retenue à la source**

---

#### **270**

Dans ces situations, la retenue à la source est libératoire de l'impôt sur le revenu pour la fraction nette imposable des gains et avantages salariaux qui n'excède pas la limite d'application du taux de 20 % (taux réduit à 14,4 % pour les revenus trouvant leur source dans les départements d'outre-mer) prévue au III de l'article 182 A du CGI.

Seule la fraction nette imposable de ces revenus qui excède la limite susvisée est prise en compte pour le calcul de l'impôt sur le revenu et la retenue correspondante est imputable sur l'impôt dû.

### **2. Régularisation de la retenue à la source**

---

#### **280**

Afin d'éviter qu'une même personne ne bénéficie des taux les plus bas de la retenue à la source perçue au tarif prévu au III de l'article 182 A du CGI, la situation du contribuable est régularisée, s'il y a lieu, par voie de rôle.

En pratique, la régularisation concerne essentiellement les gains réalisés au cours de l'année en cas de pluralité de débiteurs, par exemple si des titres provenant d'une même attribution ont été transférés d'un établissement à un autre ou si la personne a également perçu d'autres revenus relevant du tarif prévu au III de l'article 182 A du CGI (par exemple des salaires ou des pensions).

### 3. Imputation et restitution de la retenue à la source

---

#### 290

Le bénéficiaire domicilié hors de France porte sur sa déclaration annuelle de revenus n° 2042 (CERFA n°10330) disponible sur le site [www.impôts.gouv.fr](http://www.impôts.gouv.fr) à la rubrique "Recherche de formulaires" la fraction du montant des gains de source française provenant de dispositifs d'actionnariat salarié qui a été imposée au taux de 20 % (14,4 % dans les DOM) au cours de l'année ainsi que ses autres revenus de source française dont il a disposé au cours de l'année.

La retenue à la source au taux de 20 % (ou 14,4 %) prélevée sur ces gains n'est pas déduite du montant des gains déclarés mais elle s'impute sur le montant de l'impôt sur le revenu calculé sur l'ensemble des revenus de source française du contribuable.

#### 300

En application de l'article 197 A du CGI, l'impôt sur le revenu dû par les contribuables domiciliés hors de France est alors calculé en appliquant le barème progressif de l'impôt sur le revenu de droit commun avec un taux minimum de 20 % (14,4 % dans les DOM).

Toutefois, ce taux minimum n'est pas applicable si le contribuable démontre que l'impôt français sur son revenu global serait inférieur à celui résultant de l'application de ce taux minimum de 20 %.

Lorsque le contribuable justifie que le taux de l'impôt français sur l'ensemble de ses revenus de source française ou étrangère serait inférieur à ce minima, ce taux est applicable à ses revenus de source française.

#### 310

L'excédent éventuel de retenue à la source est remboursable dans les conditions prévues à l'article 197 B du CGI.

#### 320

Dans l'hypothèse où le contribuable domicilié hors de France a reçu au cours de l'année des traitements, salaires ou pensions soumis à la retenue à la source prévue à l'article 182 A du CGI et régularisée dans les conditions prévues à l'article 197 A du CGI et à l'article 197 B du CGI, il convient d'en tenir compte pour la mise en œuvre de ces dispositions.

#### 330

Pour plus de précisions sur les modalités d'application des dispositions de l'[article 197 A du CGI](#) et de l'[article 197 B du CGI](#) et des modalités d'imputation de la retenue à la source sur les salaires, se reporter au [BOI-IR-DOMIC-10-20-20-20](#).

### III. Incidence des conventions internationales

#### 340

Les gains et avantages salariaux, de source française, provenant des dispositifs légaux ou non d'actionnariat salarié dont bénéficient des personnes domiciliées hors de France et résidentes des États ou territoires liés à la France par une convention fiscale au moment du fait générateur de la retenue ne sont imposables à l'impôt sur le revenu et, le cas échéant, à la retenue à la source prévue à l'[article 182 A ter du CGI](#) en France que si la convention ne s'y oppose pas.

#### (350 à 420)