

BULLETIN OFFICIEL DES IMPÔTS

N° 49 DU 3 JUIN 2011

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

5 F-11-11

INSTRUCTION DU 25 MAI 2011

CONTRIBUTION SALARIALE SUR LES GAINS DE LEVÉE D'OPTIONS SUR TITRES
ET D'ACQUISITION D' ACTIONS GRATUITES.
COMMENTAIRES DE L'ARTICLE 13 DE LA LOI DE FINANCEMENT DE LA SECURITE SOCIALE POUR 2008
(N° 2007-1786 DU 19 DECEMBRE 2007) ET DE L'ARTICLE 11 DE LA LOI DE FINANCEMENT DE LA SECURITE SOCIALE
POUR 2011 (N° 2010-1594 DU 20 DECEMBRE 2010)

(CSS, art. L. 137-14)

NOR : ECE L 11 20410 J

Bureau C 1

PRESENTATION

L'article 13 de la loi de financement de la sécurité sociale pour 2008 (n° 2007-1786 du 19 décembre 2007) institue une contribution salariale assise sur les avantages définis aux 6 et 6 bis de l'article 200 A du code général des impôts, c'est-à-dire sur les gains de levée d'options sur titres (« stock-options ») et les gains d'acquisition d'actions gratuites. Le produit de cette contribution est affecté au financement des régimes obligatoires d'assurance maladie.

Cette contribution salariale, codifiée sous l'article L. 137-14 du code de la sécurité sociale, est due par les bénéficiaires d'options sur titres ou d'actions gratuites dont les gains de levée d'options ou d'acquisition sont imposés dans les conditions prévues aux 6 et 6 bis de l'article 200 A du code général des impôts et qui sont affiliés à un régime obligatoire d'assurance maladie.

Elle est due au titre de l'année de cession des actions.

Son taux, initialement fixé à 2,5 % a été porté à 8 % par l'article 11 de la loi de financement de la sécurité sociale pour 2011 (n° 2010-1594 du 20 décembre 2010). Toutefois, ce taux reste fixé à 2,5 % pour les gains d'acquisition d'actions gratuites dont le montant est inférieur à la moitié du plafond annuel de la sécurité sociale.

Elle est établie, recouvrée et contrôlée dans les mêmes conditions et selon les mêmes modalités que la contribution sociale généralisée (CSG) sur les revenus du patrimoine, qui sont prévues au III de l'article L. 136-6 du code de la sécurité sociale.

Cette contribution est applicable aux gains de levée d'options et aux gains d'acquisition réalisés à raison des options sur titres et des actions gratuites attribuées depuis le 16 octobre 2007. Le taux de 8 % s'applique pour les cessions réalisées à compter du 1^{er} janvier 2011.



SOMMAIRE

| | |
|--|-----------|
| INTRODUCTION | 1 |
| Section 1 : Champ d'application de la contribution salariale | 7 |
| A. BENEFICIAIRES D'OPTIONS SUR TITRES OU D' ACTIONS GRATUITES ... | 8 |
| B. IMPOSES DANS LES CONDITIONS PREVUES AU 6 OU 6 <i>BIS</i> DE L'ARTICLE 200 A DU CGI ... | 9 |
| C. ... ET AFFILIES A UN REGIME OBLIGATOIRE D'ASSURANCE MALADIE | 11 |
| Section 2 : Modalités d'imposition | 13 |
| A. FAIT GENERATEUR | 14 |
| B. ASSIETTE | 16 |
| I. En matière d'options sur titres | 16 |
| II. En matière d'actions gratuites | 20 |
| C. TAUX | 24 |
| Section 3 : Déclaration, recouvrement et contrôle | 26 |
| Section 4 : Régime de la contribution salariale au regard de l'impôt sur le revenu et du droit à restitution des impositions directes en fonction du revenu (« bouclier fiscal ») | 29 |
| Section 5 : Entrée en vigueur | 31 |
| Annexe : Article L. 137-14 du code de la sécurité social dans sa rédaction issue de l'article 13 de la loi n° 2007-1786 du 19 décembre 2007 de financement de la sécurité sociale pour 2008 et dans sa rédaction issue de l'article 11 de la loi n° 2010-1594 du 20 décembre 2010 de financement de la sécurité sociale pour 2011 | |

INTRODUCTION

1. L'article 13 de la loi de financement de la sécurité sociale pour 2008 (n° 2007-1786 du 19 décembre 2007) institue une contribution salariale assise sur les avantages définis aux 6 et 6 *bis* de l'article 200 A du code général des impôts, c'est-à-dire sur les gains de levée d'options sur titres (« stock-options ») et les gains d'acquisition d'actions gratuites¹. Le produit de cette contribution est affecté au financement des régimes obligatoires français d'assurance maladie.
2. Cette contribution salariale, codifiée sous l'article L. 137-14 du code de la sécurité sociale, est due par les bénéficiaires d'options sur titres ou d'actions gratuites dont les gains de levée d'options ou d'acquisition sont imposés dans les conditions prévues aux 6 et 6 *bis* de l'article 200 A du code général des impôts et qui sont affiliés à un régime obligatoire d'assurance maladie.
3. Elle est due au titre de l'année de cession des actions. Elle s'ajoute à l'impôt sur le revenu et aux autres prélèvements sociaux dus par les bénéficiaires des options sur titres ou des actions gratuites. Son taux, initialement fixé à 2,5 %, a été porté à 8 % par l'article 11 de la loi de financement de la sécurité sociale pour 2011 (n°2010-1594 du 20 décembre 2010). Toutefois, ce taux reste fixé à 2,5 % pour les gains d'acquisition d'actions gratuites dont le montant est inférieur à la moitié du plafond annuel de la sécurité sociale.
4. Elle est établie, recouvrée et contrôlée dans les mêmes conditions et selon les mêmes modalités que la contribution sociale généralisée (CSG) sur les revenus du patrimoine, qui sont prévues au III de l'article L. 136-6 du code de la sécurité sociale.
5. Cette contribution est applicable aux gains de levée d'options et aux gains d'acquisition réalisés à raison des options sur titres et des actions gratuites attribuées depuis le 16 octobre 2007. Le taux de 8 % s'applique pour les cessions réalisées à compter du 1^{er} janvier 2011.
6. Dans la présente instruction, le code général des impôts et le code de la sécurité sociale sont respectivement désignés par les sigles CGI et CSS.

Section 1. Champ d'application de la contribution salariale

7. Sont redevables de la contribution salariale prévue à l'article L. 137-14 du CSS, les bénéficiaires d'options sur titres et d'actions gratuites dont les gains de levée d'options ou d'acquisition correspondants sont imposés dans les conditions prévues aux 6 et 6 *bis* de l'article 200 A du CGI et qui sont affiliés à un régime obligatoire d'assurance maladie.

A. BÉNÉFICIAIRES D'OPTIONS SUR TITRE OU D' ACTIONS GRATUITES ...

8. La contribution salariale est due par les personnes physiques qui bénéficient :
 - d'options sur titres attribuées dans les conditions prévues aux articles L. 225-177 à L. 225-186 du code de commerce par une société dont le siège social est situé en France ou attribuées dans les mêmes conditions au sens du III de l'article 80 *bis* du CGI par une société dont le siège social est situé à l'étranger et qui est mère ou filiale de l'entreprise dans laquelle le bénéficiaire exerce son activité ;
 - d'actions gratuites attribuées dans les conditions prévues aux articles L. 225-197-1 à L. 225-197-3 du code de commerce par une société dont le siège est situé en France ou attribuées dans les mêmes conditions au sens du II de l'article 80 *quaterdecies* du CGI par une société dont le siège est situé à l'étranger et qui est mère ou filiale de l'entreprise dans laquelle le bénéficiaire exerce son activité.

B. ... IMPOSES DANS LES CONDITIONS PREVUES AUX 6 OU 6 *BIS* DE L'ARTICLE 200 A DU CGI ...

9. La contribution salariale est due par les personnes physiques qui, pour les options sur titres ou les actions gratuites qui leur ont été attribuées, bénéficient du régime fiscal prévu, selon le cas, aux 6 ou 6 *bis* de l'article 200 A du CGI.

¹ L'article 13 de la loi de financement de la sécurité sociale pour 2008 a également institué une contribution patronale sur les attributions d'options sur titres et d'actions gratuites consenties depuis le 16 octobre 2007. Cette contribution à la charge des employeurs, codifiée sous l'article L. 137-13 du code de la sécurité sociale, a fait l'objet de commentaires dans la circulaire de la Direction de la sécurité sociale n° DSS/5B/2008/119 du 8 avril 2008.

Elle est ainsi due, que l'avantage défini au 6 ou au 6 *bis* de l'article 200 A soit imposé à un taux forfaitaire ou qu'il soit imposé sur option, selon les règles de droit commun des traitements et salaires.

10. A contrario, ne sont pas redevables de la contribution salariale les personnes physiques qui bénéficient d'options sur titres ou d'actions gratuites qui ne remplissent pas les conditions prévues au I de l'article 163 *bis* C du CGI ou au premier alinéa du I de l'article 80 *quaterdecies* du même code. Sont ainsi concernés :

- les options sur titres ou actions gratuites qui ne sont pas attribuées dans des conditions conformes au code de commerce (« plans non qualifiés »);

- les gains de levée d'option et d'acquisition qui correspondent à des titres cédés, convertis au porteur ou loués avant l'achèvement, selon le cas, de la période d'indisponibilité de quatre ans qui court à compter de l'attribution de l'option ou de la période de conservation juridique ou d'indisponibilité fiscale, si celle-ci est plus élevée, qui court à compter de l'attribution définitive de l'action gratuite.

Dans ces cas, en effet, les avantages en résultant constituent un complément de salaire soumis à l'impôt sur le revenu selon les règles de droit commun des traitements et salaires et, par suite, aux cotisations et prélèvements sociaux dus au titre des revenus d'activité.

C. ... ET AFFILIES A UN REGIME OBLIGATOIRE D'ASSURANCE MALADIE

11. Seuls les bénéficiaires d'options sur titres et d'actions gratuites relevant d'un régime obligatoire français d'assurance maladie sont redevables de la contribution.

12. Cette condition s'apprécie au jour du fait générateur de la contribution, c'est-à-dire au jour de la cession des titres.

Dès lors, un bénéficiaire qui, au jour de la cession des titres, n'est plus affilié à un régime obligatoire français d'assurance maladie n'est pas redevable de la contribution salariale.

Section 2. Modalités d'imposition

13. La contribution salariale est assise sur les avantages définis aux 6 et 6 *bis* de l'article 200 A, c'est-à-dire sur les gains de levée d'options sur titres et les gains d'acquisition d'actions gratuites imposés dans les conditions prévues à cet article.

A. FAIT GENERATEUR

14. La contribution est due au jour de l'imposition du gain d'acquisition ou de levée d'option, c'est-à-dire au jour de la cession à titre gratuit ou à titre onéreux des titres acquis grâce à l'option ou à l'attribution gratuite.

15. Elle est due quel que soit le montant annuel des cessions de valeurs mobilières et de droit sociaux réalisées par le foyer fiscal.

B. ASSIETTE

I. En matière d'options sur titres

16. L'assiette de la contribution salariale est constituée par l'avantage défini au 6 de l'article 200 A du CGI c'est-à-dire par le gain de levée d'option, qui correspond à 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 excédentaire².

17. Le montant brut de l'avantage est réduit, le cas échéant, de la moins-value constatée lors de la cession des actions issues de la levée d'options.

18. En revanche, les moins-values constatées lors de la cession d'autres valeurs mobilières ne sont jamais imputables sur le gain de levée d'option.

² Soumis aux cotisations sociales et aux prélèvements sociaux dus sur les revenus d'activité au titre de l'année de levée de l'option.

Précision : Options sur titres levées au moyen des avoirs indisponibles d'un plan d'épargne d'entreprise.

19. L'avantage réalisé lors de la levée des options sur titres au moyen des avoirs d'un plan d'épargne d'entreprise (PEE) en application de l'article L. 3332-25 du code du travail est soumis à la contribution salariale lors de la cession des actions inscrites au PEE.

II. En matière d'actions gratuites

20. L'assiette de la contribution salariale est constituée par l'avantage défini au 6 bis de l'article 200 A du CGI c'est-à-dire par la valeur, nette le cas échéant de la participation symbolique exigée des bénéficiaires, des actions à leur date d'attribution définitive.

21. En application du deuxième alinéa du même 6 bis, cet avantage est, le cas échéant, réduit de la moins-value constatée lors de la cession des actions attribuées gratuitement.

22. En revanche, les moins-values résultant de la cession d'autres valeurs mobilières ne sont jamais imputables sur cet avantage.

Précision : Actions gratuites inscrites dans un PEE en application de l'article L. 3332-14 du code du travail.

23. L'avantage résultant de l'acquisition définitive d'actions gratuites placées dans un PEE en application de l'article L. 3332-14 du code du travail est soumis à la contribution salariale lors de la cession des actions gratuites versées dans le PEE et soumises au délai d'indisponibilité de cinq ans.

C. TAUX

24. Le taux de la contribution salariale est fixé à :

- 2,5 % pour les gains de levée d'options et les gains d'acquisition d'actions gratuites correspondant à des titres cédés avant le 1^{er} janvier 2011 ;

- 8 % pour les gains de levée d'options et les gains d'acquisition d'actions gratuites correspondant à des titres cédés à compter du 1^{er} janvier 2011.

25. Toutefois, pour les gains d'acquisition d'actions gratuites réalisés à compter du 1^{er} janvier 2011, le taux de la contribution est maintenu à 2,5% lorsqu'au titre d'une année, le montant total des gains d'acquisition d'actions gratuites imposables est inférieur à la moitié du plafond annuel de la sécurité sociale mentionné à l'article L. 241-3 du CSS, soit 17 676 €³ en 2011.

Pour l'appréciation de ce seuil, il est tenu compte de l'ensemble des gains d'acquisition d'actions gratuites du foyer fiscal assujettis à la contribution salariale au titre d'une année, après imputation éventuelle de la moins-value constatée (cf. n°21).

Lorsque ce seuil est dépassé, le taux de 8 % s'applique à la totalité des gains d'acquisition.

Exemple :

Pour la contribution salariale due au titre des cessions réalisées au cours de l'année 2011 et exigible en 2012, le taux de 2,5% s'applique lorsque le montant total des gains d'acquisition correspondant à des titres cédés en 2011 est inférieur ou égal à 17 676 €.

Lorsque le montant total des gains d'acquisition d'actions gratuites imposables au titre de l'année 2011 est supérieur à ce plafond, le taux de 8 % s'applique à l'intégralité du gain imposable.

Section 3. Déclaration, recouvrement et contrôle

26. Le montant total des gains issus d'options sur titres ou d'actions gratuites soumis à la contribution salariale doit être déclaré sur la case spécifique de la déclaration complémentaire de revenus 2042 C.

27. La contribution salariale est contrôlée, recouvrée et exigible dans les mêmes conditions et est passible des mêmes sanctions que celles applicables à la contribution sociale généralisée sur les revenus du patrimoine (article L. 136-6 du CSS).

³ Soit 35 352 € (montant annuel du plafond de la sécurité sociale en 2011) x 50 % = 17 676 €.

28. Ainsi, il n'est pas procédé à son recouvrement lorsque le montant global, par article de rôle, est inférieur à 61 €.

**Section 4. Régime de la contribution salariale au regard de l'impôt sur le revenu
et du droit à restitution des impositions directes en fonction du revenu (« bouclier fiscal »)**

29. La contribution salariale sur les options sur titres et sur les actions gratuites n'est pas déductible de l'assiette de l'impôt sur le revenu dû par les bénéficiaires.

30. Elle n'est pas prise en compte pour la détermination du droit à restitution prévu à l'article 1 du CGI. En effet, cette contribution ne figure pas au nombre des impositions énumérées au 2 de l'article 1649-0 du même code, qui définit les conditions et les modalités d'application du « bouclier fiscal » retenues pour le calcul du droit à restitution.

Section 5. Entrée en vigueur

31. La contribution salariale s'applique aux gains de levée d'options sur titres et aux gains d'acquisition d'actions gratuites attribuées depuis le 16 octobre 2007.

Les gains de levée d'options sur titres attribuées avant cette date ne sont donc pas soumis à la contribution. Il en est de même des gains d'acquisition d'actions gratuites correspondant à des attributions consenties avant cette date.

Le taux de 8% s'applique aux gains de levée d'options sur titres et aux gains d'acquisition d'actions gratuites attribuées depuis le 16 octobre 2007 et correspondant à des titres cédés, à titre gratuit ou onéreux, à compter du 1^{er} janvier 2011.

DB liée : 5 F 1154

BOI liés : 5 F 1-09 et 5 F 17-06

La Directrice de la Législation Fiscale

Marie-Christine LEPETIT

●

Annexe

I. Article L 137-14 du code de la sécurité sociale issu de l'article 13 de la loi n° 2007-1786 du 19 décembre 2007 de financement de la sécurité sociale pour 2008

Article L. 137-14⁴

Il est institué, au profit des régimes obligatoires d'assurance maladie dont relèvent les bénéficiaires, une contribution salariale de 2,5 % assise sur le montant des avantages définis aux 6 et 6 bis de l'article 200 A du code général des impôts.

Cette contribution est établie, recouvrée et contrôlée dans les conditions et selon les modalités prévues au III de l'article L. 136-6 du présent code.

II. Article L 137-14 du code de la sécurité sociale issu de l'article 11 de la loi n° 2010-1594 du 20 décembre 2010 de financement de la sécurité sociale pour 2011.

Article L 137-14

Il est institué, au profit des régimes obligatoires d'assurance maladie dont relèvent les bénéficiaires, une contribution salariale de 8 % assise sur le montant des avantages définis aux 6 et 6 bis de l'article 200 A du code général des impôts. Toutefois, le taux de cette contribution est fixé à 2,5 % sur le montant des avantages définis au même 6 bis dont la valeur est inférieure à la moitié du plafond annuel mentionné à l'article L. 241-3 du présent code.

Cette contribution est établie, recouvrée et contrôlée dans les conditions et selon les modalités prévues au III de l'article L. 136-6 du présent code.

4 Conformément au II de l'article 13 « Les dispositions du présente article sont applicables aux attributions consenties à compter du 16 octobre 2007 ».