

Annexe II à la circulaire no 37 du 22 juillet 2013

Exemples

Exemple 1: Généralités sur l'imposition des options de collaborateur dans le contexte international

Situation:

X est employé dans une société mère étrangère et reçoit, le 1^{er} janvier 2013, à titre gratuit des options de collaborateur, pour lesquelles l'acquisition du droit naît à la fin de la période de vesting de cinq ans. Au moment où il reçoit ces options, X habite et travaille dans le pays A. Deux ans plus tard, le 1^{er} janvier 2015, X est envoyé en Suisse pour travailler dans la filiale qui s'y trouve. X y travaille pendant plus de trois ans, jusqu'au 31 décembre 2018. Il pourrait donc exercer les options de collaborateur en Suisse. Parce qu'à son avis le cours des actions n'est pas encore assez élevé, il attend toutefois quelque temps avant de les exercer. Ce n'est qu'au cours de la septième année, soit en 2019, qu'il exerce ses options de collaborateur. A ce moment, il n'habite toutefois plus en Suisse mais dans le pays B depuis le 1^{er} janvier 2019 et travaille pour une autre filiale de la maison mère. L'avantage appréciable en argent réalisé s'élève à 50 francs par option.

- a) Quand l'imposition a-t-elle lieu?
- b) Une imposition proportionnelle au sens de l'article 17d LIFD s'applique-t-elle ? Si oui, quel est le montant de l'impôt en Suisse ?

Solution:

- a) Les options de collaborateur sont imposées au moment de leur exercice car elles ne sont ni librement disponibles, ni cotées en bourse.
- b) X a mérité les options de collaborateur pendant les cinq premières années. X n'ayant travaillé que trois ans en Suisse pendant cette période, la Suisse, en vertu de l'article 17d LIFD, n'impose l'avantage appréciable en argent réalisé que proportionnellement, à concurrence du 3/5^e, respectivement de 30 francs par option.

Résidence	Du	au	Période de vesting en jours (2013-17)	Part	Avantage appréciable en argent par option
Pays A	01.01.2013	31.12.2014	730	= 2/5	20 (=2/5)
Suisse	01.01.2015	31.12.2018	1'096	= 3/5	30 (=3/5)
Pays B	01.01.2019				
Total			1'826	= 5/5	50 (=5/5)

Etant donné que X n'est plus domicilié en Suisse au moment de la réalisation du gain, la filiale suisse doit livrer la part imposable en Suisse de l'avantage appréciable en argent de 30 francs par option sous la forme d'un impôt à la source à l'autorité fiscale compétente du canton où elle est située. En vertu de l'article 97a, alinéa 2, LIFD, l'impôt fédéral direct s'élève à 11,5 % de la part de l'avantage appréciable en argent, respectivement à 3,45 francs par option.

Exemple 2: Calcul du revenu imposable de l'activité lucrative provenant d'options de collaborateur importées (non méritées en Suisse)

Situation:

Le 15 janvier 2013, X reçoit des options de collaborateur. La période de vesting se termine le 1^{er} janvier 2016. En juillet 2016, X réalise un avantage appréciable en argent de 90'000 francs. Du 1^{er} janvier 2013 au 31 mars 2016, X a habité et travaillé aux Emirats Arabes Unis (EAU) pour le groupe Z. Depuis le 1^{er} avril 2016, X habite et travaille en Suisse pour le groupe Z.

Une imposition proportionnelle au sens de l'article 17d LIFD s'applique-t-elle en Suisse et si oui, quel est le montant de l'impôt en Suisse ?

Solution:

La période de vesting dure 1'081 jours (du 15 janvier 2013 au 1^{er} janvier 2016). Sur cette durée, X n'a réalisé aucun jour de travail en Suisse, c'est pourquoi la Suisse ne dispose pas d'un droit d'imposition sur le bénéfice réalisé. Par conséquent, les 90'000 francs sont pris en considération pour la période fiscale 2016 uniquement dans le cadre de la progressivité du taux.

Durée période de vesting	Date
Début (distribution)	15.01.2013
Fin (expiration délai)	01.01.2016
Total durée en jours	1'081

Pays de résidence	Du	au	Total durée en jours
EAU	01.01.2013	31.03.2016	1'186
Suisse (pro memoria)	01.04.2016	-	0

Exemple 3: Calcul du revenu imposable de l'activité lucrative provenant d'options de collaborateur importées (méritées en partie en Suisse)

Situation:

X reçoit des options de collaborateur le 15 janvier 2013. La période de vesting prend fin le 1^{er} janvier 2016. En juillet 2016, X réalise un avantage appréciable en argent de 90'000 francs. Du 1^{er} janvier 2013 au 10 décembre 2013, X habite dans les EAU et y travaille pour le groupe Z; du 11 décembre 2013 au 20 octobre 2014, il habite au Brésil et y travaille pour le groupe Z. Depuis le 21 octobre 2014, il habite en Suisse et y travaille pour le groupe Z.

Une imposition proportionnelle au sens de l'article 17d LIFD s'applique-t-elle en Suisse et, si oui, quel est le montant de l'impôt en Suisse ?

Solution:

La période de vesting dure 1'081 jours (du 15 janvier 2013 au 1^{er} janvier 2016). Pendant cette période, X a travaillé 437 jours en Suisse (du 21 octobre 2014 au 1^{er} janvier 2016).

L'imposition proportionnelle au sens de l'article 17d LIFD se calcule comme suit:

90'000 francs * 437 jours de travail : 1'081 jours. La Suisse impose donc 36'383 francs au taux qui serait applicable à 90'000 francs.

Durée période de vesting	Date
Début (distribution)	15.01.2013
Fin (expiration délai)	01.01.2016
Total durée en jours	1'081

Pays de résidence	Du	au	Période de vesting en jours (2013-16)	En % de 1'081 jours	Avantage appréciable en argent en francs
EAU	01.01.2013	10.12.2013	330	30.527	27'475
Brésil	11.12.2013	20.10.2014	314	29.047	26'142
Suisse	21.10.2014	01.01.2016	437	40.426	36'383
Durée totale			1'081		

Il faut préciser que l'employeur doit tenir compte de la totalité de l'avantage appréciable en argent de 90'000 francs au chiffre 5 du certificat de salaire. X peut porter les 53'617 francs (parts EAU et Brésil) en déduction dans sa déclaration d'impôt au titre de revenus étrangers non imposables en Suisse.

Exemple 4: Calcul du revenu imposable de l'activité lucrative provenant d'options de collaborateur exportées (entièrement méritées en Suisse)

Situation:

Le 15 janvier 2013, X reçoit des options de collaborateur. La période de vesting se termine le 1^{er} janvier 2016. En juillet 2016, X réalise un avantage appréciable en argent de 90'000 francs. Du 1^{er} janvier 2013 au 31 mars 2016, X a habité et travaillé en Suisse pour le groupe Z. Depuis le 1^{er} avril 2016, X habite et travaille au Brésil pour le groupe Z.

Une imposition proportionnelle au sens de l'article 17d LIFD s'applique-t-elle en Suisse et, si oui, quel est le montant de l'impôt en Suisse ?

Solution:

La période de vesting dure 1'081 jours (du 15 janvier 2013 au 1^{er} janvier 2016). Pendant cette période, X a travaillé l'entier des 1'081 jours en Suisse. Ainsi, la Suisse dispose d'un droit total d'imposer le bénéfice réalisé. Par conséquent, la Suisse impose les 90'000 francs sur la période fiscale 2016.

Durée période de vesting	
	Date
Début (distribution)	15.01.2013
Fin (expiration du délai)	01.01.2016
Total période de vesting en jours	1'081

Pays de résidence	Du	au	Période de vesting en jours (2013-16)	En % de 1'081 jours	Avantage appréciable en argent en francs
Suisse	01.01.2013	31.03.2016	1'081	100%	90'000
Brésil (pro memoria)	01.04.2016	-	-		

Etant donné que X n'est plus domicilié en Suisse au moment de la réalisation du gain, la filiale suisse doit livrer l'avantage appréciable en argent de 90'000 francs imposable en Suisse sous la forme d'un impôt à la source à l'autorité fiscale compétente du canton où elle est située. En vertu de l'article 97a, alinéa 2, LIFD, l'impôt fédéral direct s'élève à 11,5 % de la part de l'avantage appréciable en argent, c'est à dire 10'350 francs.

Exemple 5: Calcul du revenu imposable de l'activité lucrative provenant d'options de collaborateur exportées (méritées en partie en Suisse)

Situation:

X reçoit des options de collaborateur le 15 janvier 2013. La période de vesting prend fin le 1^{er} janvier 2016. En juillet 2016, X réalise un avantage appréciable en argent de 90'000 francs. Du 1^{er} janvier 2013 au 10 décembre 2013, X habite en Suisse et y travaille pour le groupe Z. Du 11 décembre 2013 au 20 octobre 2014, il habite aux EAU et y travaille pour le groupe Z. Depuis le 21 octobre 2014, il habite au Brésil et y travaille pour le groupe Z.

Une imposition proportionnelle au sens de l'article 17d LIFD s'applique-t-elle en Suisse et, si oui, quel est le montant de l'impôt en Suisse ?

Solution:

La période de vesting dure 1'081 jours (du 15 janvier 2013 au 1^{er} janvier 2016). Pendant cette période, X a travaillé 330 jours en Suisse (du 15 janvier 2013 au 10 décembre 2013). L'imposition proportionnelle au sens de l'article 17d LIFD se calcule comme suit: 90'000 francs * 330 jours de travail : 1'081 jours. La Suisse impose donc 27'475 francs.

Durée période de vesting	
	Date
Début (distribution)	15.01.2013
Fin (expiration du délai)	01.01.2016
Total période de vesting en jours	1'081

Pays de résidence	Du	Au	Période de vesting en jours (2013-16)	En % de 1'081 jours	Avantage appréciable en argent en francs
Suisse	01.01.2013	10.12.2013	330	30.527	27'475
EAU	11.12.2013	20.10.2014	314	29.047	26'142
Brésil	21.10.2014	01.01.2016	437	40.426	36'383
Durée totale			1'081		

Etant donné que X n'est plus domicilié en Suisse au moment de la réalisation du gain, la filiale suisse doit livrer la part imposable en Suisse de l'avantage appréciable en argent de 27'475 francs sous la forme d'un impôt à la source à l'autorité fiscale compétente du canton où elle est située. En vertu de l'article 97a, alinéa 2, LIFD, l'impôt fédéral direct s'élève à 11,5 % de la part de l'avantage appréciable en argent, respectivement à 3'160 francs.

Exemple 6: Calcul du revenu imposable de l'activité lucrative provenant d'options de collaborateur exportées, puis réimportées

Situation:

X reçoit des options de collaborateur le 15 janvier 2013. La période de vesting prend fin le 1^{er} janvier 2016. En juillet 2016, X réalise un avantage appréciable en argent de 90'000 francs. Du 1^{er} janvier 2013 au 10 décembre 2013, X habite en Suisse et y travaille pour le groupe Z. Du 11 décembre 2013 au 20 octobre 2014, il habite aux EAU et y travaille pour le groupe Z. Depuis le 21 octobre 2014, il habite à nouveau en Suisse et y travaille pour le groupe Z.

Une imposition proportionnelle au sens de l'article 17d LIFD s'applique-t-elle en Suisse et, si oui, quel est le montant de l'impôt en Suisse ?

Solution:

La période de vesting dure 1'081 jours (du 15 janvier 2013 au 1^{er} janvier 2016). Pendant cette période, X a travaillé 767 jours en Suisse (du 15 janvier 2013 au 10 décembre 2013 et du 21 octobre 2014 au 1^{er} janvier 2016). L'imposition proportionnelle au sens de l'article 17d LIFD se calcule comme suit: 90'000 francs * 767 jours de travail : 1'081 jours. La Suisse impose donc 63'858 francs au taux applicable de 90'000 francs.

Durée période de vesting	Date
Début (distribution)	15.01.2013
Fin (expiration du délai)	01.01.2016
Total période de vesting en jours	1'081

Pays de résidence	Du	au	Période de vesting en jours (2013-16)	En % de 1'081 jours	Avantage appréciable en argent en francs
Suisse	01.01.2013	10.12.2013	330	30.527	27'475
EAU	11.12.2013	20.10.2014	314	29.047	26'142
Suisse	21.10.2014	01.01.2016	437	40.426	36'383
Durée totale			1'081		

Il faut préciser que l'employeur doit tenir compte de la totalité de l'avantage appréciable en argent de 90'000 francs au chiffre 5 du certificat de salaire. X peut porter les 26'142 francs en déduction dans sa déclaration d'impôt au titre de revenus étrangers non imposables en Suisse.

Exemple 7: Calcul du revenu imposable de l'activité lucrative provenant d'options de collaborateur importées, puis réexportées

Situation:

X reçoit des options de collaborateur le 15 janvier 2013. La période de vesting prend fin le 1^{er} janvier 2016. En juillet 2016, X réalise un avantage appréciable en argent de 90'000 francs. Du 1^{er} janvier 2013 au 10 décembre 2013, X habite aux EAU et y travaille pour le groupe Z. Du 11 décembre 2013 au 20 octobre 2014, il habite en Suisse et y travaille pour le groupe Z. Depuis le 21 octobre 2014, il habite au Brésil et y travaille pour le groupe Z.

Une imposition proportionnelle au sens de l'article 17d LIFD s'applique-t-elle en Suisse et, si oui, quel est le montant de l'impôt en Suisse ?

Solution:

La période de vesting dure 1'081 jours (du 15 janvier 2013 au 1^{er} janvier 2016). Pendant cette période, X a travaillé 314 jours en Suisse (du 11 décembre 2013 au 20 octobre 2014). L'imposition proportionnelle au sens de l'article 17d LIFD se calcule comme suit: 90'000 francs * 314 jours de travail : 1'081 jours. La Suisse impose donc 26'142 francs.

Durée période de vesting	Date
Début (distribution)	15.01.2013
Fin (expiration délai)	01.01.2016
Total durée en jours	1'081

Résidence lors du vesting	Du	Au	Période de vesting en jours (2013-16)	En % de 1'081 jours	Avantage appréciable en argent en francs
EAU	01.01.2013	10.12.2013	330	30.527	27'475
Suisse	11.12.2013	20.10.2014	314	29.047	26'142
Brésil	21.10.2014	01.01.2016	437	40.426	36'383
Durée totale			1'081		

Etant donné que X n'est plus domicilié en Suisse au moment de la réalisation de l'avantage appréciable en argent, la filiale suisse doit livrer la part imposable en Suisse de l'avantage appréciable en argent de 26'142 francs, imposable en Suisse, sous la forme d'un impôt à la source à l'autorité fiscale compétente du canton où elle est située. En vertu de l'article 97a, alinéa 2, LIFD, l'impôt fédéral direct s'élève à 11,5 % de l'avantage appréciable en argent proportionnel, respectivement à 3'006 francs.