RÉPUBLIQUE FRANÇAISE
Liberté
Égalité
Fraternité

Extrait du
Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-TVA-CHAMP-50-10-20120912
Date de publication : 12/09/2012
Date de fin de publication : 04/04/2014

TVA - Champ d'application et territorialité - Opérations imposables sur option - Personnes effectuant des locations immobilières

Positionnement du document dans le plan :

TVA - Taxe sur la valeur ajoutée
Champ d'application et territorialité
Titre 5 : Opérations imposables sur option
Chapitre 1 : Personnes effectuant des locations immobilières

Sommaire :

I. Personnes et locaux concernés par l'option
A. Régime général
1. Locaux nus donnés en location pour les besoins de l'activité d'un preneur assujetti ou d'un preneur non assujetti
2. Nécessité d'un accord entre le bailleur et le preneur non assujetti
B. Cas particulier des locaux nus destinés à la fourniture de logement en meublé
II. Portée de l'option
A. Locaux concernés
B. Location de plusieurs immeubles ou ensembles d'immeubles
C. Conséquences au regard du droit à déduction
1. Principes
2. Précisions en cas de location partielle des locaux à usage professionnel au moment de l'exercice de l'option ou postérieurement à celui-ci
D. Cas particulier de la location de locaux nus affectés au logement du personnel chargé de la surveillance ou de la sécurité des locaux affectés à un usage professionnel
III. Modalités de l'option
A. Forme de l'option
B. Exercice de l'option
C. Dénonciation de l'option
D. Conséquences de l'option
IV. Conséquences d'un changement de la situation locative intervenant pendant la durée de l'option
A. Changement d'utilisation des locaux
B. Changement de locataire
C. Renouvellement de bail sans changement de locataire
D. Régularisation de la TVA en cas de cessation d'opérations imposables

1

L'article 260-2° du code général des impôts (CGI) permet, sous certaines conditions, aux personnes qui donnent en location des locaux nus, d'acquitter la TVA sur leur demande.

L'option s'applique dans les conditions définies aux articles 193 à 195 de l'annexe II au CGI.

I. Personnes et locaux concernés par l'option

A. Régime général

10

L'option est possible si les locaux nus sont donnés en location pour les besoins de l'activité d'un preneur assujetti, ou d'un preneur non assujetti à la condition que le bail fasse mention expresse de l'option par le bailleur.

L'option ne peut pas être exercée si les locaux nus donnés en location sont destinés à l'habitation ou à un usage agricole.

20

Par un arrêt rendu le 23 décembre 2011 (n° 323189, 9ème et 10ème s.-s., SNC Mercedes c./Ministre), le Conseil d'État a jugé que l'opération par laquelle une société donne en sous-location un immeuble nu dont elle dispose en vertu d'un contrat de crédit-bail immobilier, dans des conditions similaires à celles d'une location d'immeubles nus, est assimilable à une location de locaux nus pour l'application du 2° de l'article 261 D du CGI.

Aussi, l'option prévue par l'article 260 du CGI doit faire l'objet d'une déclaration expresse à l'administration et distincte pour chaque immeuble ou ensemble d'immeubles. Si elle peut être exercée à l'occasion de la déclaration d'existence, cette dernière doit comporter des indications suffisamment précises pour identifier le ou les immeubles auxquels elle se rapporte.

Nota :

***1.** La sous-location par le crédit-preneur de locaux nus pris en crédit-bail est exonérée de la T.V.A. en application du 2° de l'article 261 D du CGI.*

***2.** L'option peut être exercée par une simple lettre adressée au service des impôts territorialement compétent, formalisant l'intention de son auteur de soumettre à la T.V.A. son activité de location de locaux nus à usage professionnel (cf. III-A), avec toutefois la référence de l'immeuble ou des locaux loués en cas de pluralité d'immeubles.*

***3.** L'option à la TVA ne peut résulter du seul fait que le contribuable ait facturé la taxe (CE 16 novembre 2005, n° 257532, 9ème et 10ème s.-s., SCI Genty immobilier).*

***4.** Le fait que la taxe facturée aux sous-locataires ait été versée au Trésor ne confère au crédit-preneur aucun droit à déduction.*

1. Locaux nus donnés en location pour les besoins de l'activité d'un preneur assujetti ou d'un preneur non assujetti

30

L'article 260-2° du CGI autorise l'exercice de l'option quelle que soit la qualité d'assujetti ou de non-assujetti du preneur au regard de la TVA dès lors que celui-ci utilise le local nu pour les besoins de son activité.

L'option peut donc porter sur des locaux que les preneurs utilisent pour les besoins de leurs activités situées dans le champ d'application de la TVA, que ces activités soient imposées ou exonérées, comme de celles qui sont situées hors du champ d'application de la TVA.

En pratique, est concerné l'ensemble des activités économiques (y compris les activités économiques des personnes physiques placées hors du champ d'application en raison de l'existence d'un lien de dépendance) que peuvent exercer des personnes de droit privé ou de droit public, ainsi que les activités administratives exercées par les personnes de droit public ou certains organismes qui interviennent dans des conditions similaires.

Exemples :

- locaux à usage de bureaux donnés en location à une commune qui les utilise pour des activités non soumises à la TVA en application de l'article 256 B du CGI ;

- local à usage de bureau donné en location à un représentant de commerce statutaire pour les besoins de son activité professionnelle.

40

En revanche, l'option n'est pas possible en ce qui concerne les locaux nus que leurs preneurs utilisent pour des besoins autres que ceux de leur activité économique ou administrative (par exemple, locaux utilisés pour des besoins privés, locaux à usage d'habitation).

Remarque : La location d'un emplacement pour le stationnement des véhicules étroitement liée à la location d'un local nu, même conclue par bail séparé, est imposable lorsque la location principale est elle-même soumise à la TVA.

2. Nécessité d'un accord entre le bailleur et le preneur non assujetti

50

Le b de l'article 260-2° du CGI subordonne en ce qui concerne les preneurs non assujettis, l'exercice de l'option à la condition que le bail fasse mention expresse de l'option par le bailleur.

Cette disposition impose de prévoir une clause particulière dans le contrat de bail. Cette clause traduit l'accord exprès du bailleur et du preneur non assujetti sur le paiement de la TVA.

B. Cas particulier des locaux nus destinés à la fourniture de logement en meublé

60

L'article 260 D du CGI dispose que les locations de locaux nus ou meublés dont la destination finale est le logement meublé sont toujours considérées comme une opération de fourniture de logement meublé.

70

Selon l'article 261 D-4° du CGI, les locations de logements meublés ou garnis à usage d'habitation sont soit taxées (cf. BOI-TVA-CHAMP-10-10-50-20) ou exonérées (cf. BOI-TVA-CHAMP-30-10-50-II-A).

Il en résulte que les locations de locaux nus destinés à la fourniture de logement en meublé ou à l'habitation sont soit soumises de plein droit à la TVA, soit exonérées. Elles ne peuvent donc en aucun cas faire l'objet de l'option prévue à l'article 260-2° du CGI.

II. Portée de l'option

A. Locaux concernés

80

Il est rappelé que la location d'un fonds de commerce ou de certains de ses éléments, et celles de locaux pourvus d'un mobilier ou d'un agencement professionnel, entrent de plein droit dans le champ d'application de la TVA. Il en est de même, aux termes de l'article 261 D-2° du CGI, lorsque les locations constituent pour le bailleur le moyen de poursuivre sous une autre forme l'exploitation d'un actif commercial ou d'accroître ses débouchés ou lorsque le bailleur participe aux résultats de l'entreprise locataire (cf. BOI-TVA-CHAMP-10-10-30-IV-A).

90

L'option ne concerne donc que les locations d'immeubles nus exonérées par l'article 261 D-2° du CGI et consenties pour les besoins de l'activité d'un preneur assujetti à la TVA ou, si le bail est conclu à compter du 1er janvier 1991, pour les besoins de l'activité d'un preneur non assujetti ; mais dans ce dernier cas, le bail doit faire expressément mention de l'option par le bailleur.

100

L'article 193, al. 1 de l'annexe II au CGI prévoit que l'option peut être formulée même lorsque l'immeuble n'est pas achevé.

B. Location de plusieurs immeubles ou ensembles d'immeubles

110

Les personnes qui donnent en location plusieurs immeubles ou ensembles d'immeubles doivent exercer une option distincte pour chaque immeuble ou ensemble d'immeubles (article 193, al. 2 de l'annexe II au CGI).

Dans les immeubles ou ensembles d'immeubles comprenant à la fois des locaux nus donnés en location ouvrant droit à l'option en application de l'article 260-2° du CGI, et d'autres locaux, l'option ne s'étend pas à ces derniers mais elle s'applique globalement à l'ensemble des locaux de la première catégorie.

Par ensemble immobilier, il faut entendre non seulement un groupe de bâtiments ayant fait l'objet d'un même plan de masse, d'un permis de construire unique, ou d'un même programme de construction, réalisé sur un terrain appartenant à une même personne, mais également deux ou plusieurs immeubles construits sur un même terrain et destinés à l'exercice d'une seule et même activité par le preneur.

120

L'option exercée par ces personnes couvre obligatoirement tous les locaux non exclus de son champ d'application qu'un bailleur possède dans un immeuble donné.

L'option s'exerce donc en pratique immeuble par immeuble. Mais elle ne s'étend pas aux locaux loués à des personnes morales de droit public exerçant une activité située hors du champ d'application de la TVA et dont le contrat de bail ne mentionne pas l'option.

C. Conséquences au regard du droit à déduction

1. Principes

130

Au regard du droit à déduction, chaque immeuble ou ensemble d'immeubles ayant fait l'objet d'une option constitue un secteur d'activité distinct pour l'application de l'article 209-I-2° de l'annexe II au CGI.

En conséquence, les loueurs, qui ont exercé les options afférentes à plusieurs immeubles, sont tenus de suivre distinctement les déductions propres à chaque immeuble. De même, les loueurs qui exercent par ailleurs des activités passibles de la TVA sont tenus de séparer les deux catégories d'activité.

140

Enfin, en application de l'article 209-I-2° de l'annexe II au CGI, l'obligation de constituer un secteur d'activité s'étend à tout redevable de la TVA qui, en sus de son activité taxable, loue un ou plusieurs immeubles ou ensemble d'immeubles dont la location n'est pas soumise à la TVA (par exemple : immeuble nu à usage exclusif d'habitation ou immeuble nu à usage professionnel n'ayant pas fait l'objet d'une option pour le paiement de la TVA).

150

En ce qui concerne les conséquences d'un changement de la situation locative intervenant pendant la durée de l'option, cf. IV-A.

2. Précisions en cas de location partielle des locaux à usage professionnel au moment de l'exercice de l'option ou postérieurement à celui-ci

160

L'option visée à l'article 260-2° du CGI s'applique globalement à l'ensemble des locaux nus à usage professionnel qui sont situés dans l'immeuble ou l'ensemble d'immeubles au titre duquel l'option a été formulée, à l'exception des autres locaux (article 193, al. 3 de l'annexe II au CGI).

Ainsi, lorsque l'immeuble ou l'ensemble d'immeubles, au titre duquel une option a été formulée, regroupe à la fois des locaux couverts par cette option conformément aux dispositions de l'article 260-2° du CGI et des locaux non couverts par une telle option (locaux à usage d'habitation ou à usage agricole, locaux donnés en location pour les besoins de l'activité de preneurs non assujettis à la TVA dont le bail ne fait pas mention expresse de l'option par le bailleur, locaux à usage professionnel non encore effectivement loués), la TVA afférente à la construction ou l'acquisition de l'immeuble ou de l'ensemble d'immeubles concerné n'est déductible qu'à concurrence de la surface des locaux

effectivement couverts par l'option.

170

Cela étant, en ce qui concerne l'exercice du droit à déduction, il est admis que dès lors qu'une option a été formulée en bonne et due forme par le bailleur, cette dernière produit ses effets sur les locaux nus à usage professionnel non effectivement donnés en location par le bailleur mais dont il peut être établi, par des éléments objectifs, qu'il les offre à la location.

Pour ce faire, les conditions suivantes doivent être réunies :

- des mandats conclus par le bailleur ou toute autre démarche initiée par ce dernier attestent des efforts déployés par celui-ci dans la recherche active de locataires pour les locaux nus à usage professionnel restés vacants ;

- les locaux nus à usage professionnel qui ne font pas encore l'objet d'un bail ou d'une promesse de bail au moment de la formulation de l'option représentent une faible superficie du total des locaux nus à usage professionnel de l'immeuble concerné.

En tout état de cause, cette dernière condition doit être réputée satisfaite si la vacance de ces locaux est justifiée par des circonstances économiques indépendantes de la volonté du bailleur (début d'activité, conjoncture du marché immobilier, sinistre, etc.).

180

De même, aucune régularisation n'est exigible sur le fondement de l'article 207 de l'annexe II au CGI dans les situations où pendant la durée de l'option, il est constaté une vacance temporaire des locaux nus à usage professionnel précisément justifiée par des circonstances économiques étrangères à la volonté du bailleur telles que décrites au **II-C-2**.

Il en est ainsi, par exemple, en cas de changement de locataire, pendant la période au cours de laquelle le bailleur effectue les diligences nécessaires à la recherche d'un nouveau locataire.

Bien entendu, si le bailleur se trouve dans une situation où la vacance de ces locaux perdure et aboutit, en définitive, à une cessation de son activité imposable de location d'immeuble nu à usage professionnel (refus de reconduction tacite, cessation des effets de l'option, cessation d'activité...), il est alors tenu de procéder, sur la déclaration de taxes sur le chiffre d'affaires déposée au titre de cette cessation, en application de l'article 207 de l'annexe II au CGI, à la régularisation de la taxe antérieurement déduite lorsque la cessation des opérations imposables intervient avant le commencement de la dix-neuvième année qui suit celle de la date d'ouverture des droits à déduction.

Ces régularisations correspondent au montant de la TVA antérieurement déduite diminué d'un vingtième par année ou fraction d'année écoulée depuis la date à laquelle l'immeuble a été acquis ou achevé.

D. Cas particulier de la location de locaux nus affectés au logement du personnel chargé de la surveillance ou de la sécurité des locaux affectés à un usage professionnel

190

Dans un arrêt du 18 mars 1987 (SCI Préalpes, req. n° 50768), le Conseil d'État a jugé que l'option porte sur l'ensemble des locaux nécessaires à l'exercice de l'activité professionnelle et, notamment, sur les locaux affectés à l'hébergement

des membres du personnel qui sont chargés de fonctions permanentes de surveillance ou de sécurité .

En conséquence, les propriétaires qui ont exercé l'option pour le paiement de la TVA doivent comprendre, dans leur base d'imposition, les loyers se rapportant aux logements affectés à l'hébergement du personnel chargé de fonctions permanentes de surveillance et de sécurité.

200

RES N° 2010/73 (TVA) :

Etendue de l'option visée à l'article 260-2° du CGI aux locaux à usage d'habitation occupés par le personnel astreint à résider de manière permanente sur les lieux de son travail.

Question :

L'option visée à l'article 260-2° du CGI peut elle s'étendre aux locaux à usage d'habitation affectés à l'hébergement du personnel dont les fonctions impliquent qu'il réside en permanence sur le lieu de son travail ?

Réponse :

Les locations de locaux nus sont en principe exonérées de TVA en application des dispositions de l'article 261 D du CGI. Le législateur a toutefois prévu que les locations de locaux nus à usage professionnel peuvent faire l'objet d'une taxation sur option du bailleur dans les conditions et selon les modalités prévues par l'article 260-2° du CGI. Cette option, qui s'apprécie par immeuble ou ensemble d'immeuble, ne s'étend pas aux locations à usage d'habitation qui restent exonérées de TVA.

Le Conseil d'Etat, dans l'arrêt SA La Métairie du 7 septembre 2009, n° 313138 a précisé que le périmètre de l'option de l'article 260-2° du CGI s'étend aux locaux à usage d'habitation dès lors que l'ensemble du bâtiment concerné est nécessaire à l'exercice de l'activité du preneur et que le personnel auquel les locaux sont affectés est chargé de fonctions impliquant par nature et au regard de l'activité exercée par le preneur une résidence permanente sur les lieux mêmes de son travail.

En conséquence, lorsque l'option de l'article 260-2° du CGI est valablement exprimée, elle couvre les locaux nus à usage professionnel et les logements de fonction répondant aux critères dégagés par le Conseil d'État.

III. Modalités de l'option

A. Forme de l'option

210

L'option peut être exercée par lettre simple adressée au service des impôts territorialement compétent, formalisant l'intention de son auteur de soumettre à la TVA son activité de location de locaux nus à usage professionnel.

La validité de l'exercice de l'option par les assujettis n'est pas subordonnée à ce que cette déclaration soit accompagnée d'un bail, d'une promesse de bail ou de tout document analogue. Cependant, l'administration est fondée à rejeter l'option en cas de situation frauduleuse ou abusive.

B. Exercice de l'option

220

L'option prend effet le premier jour du mois suivant celui au cours duquel elle a été formulée. Une fois exercée, l'option s'applique aussi longtemps qu'elle n'a pas été dénoncée.

230

L'option pour le paiement de la TVA sur les loyers peut être exercée alors même que celui qui opte n'est pas encore propriétaire ou n'a pas encore la jouissance de la fraction d'immeuble, de l'immeuble ou de l'ensemble immobilier sur lequel porte l'option.

L'option peut ainsi être formulée dès la première concrétisation d'un projet, par conséquent au stade des avant-contrats (promesse unilatérale ou synallagmatique de vente, vente sous seing privé, projet de traité d'apport n'emportant pas subrogation du bénéficiaire dans les droits et obligations de l'apporteur, projet de bail ou de crédit-bail conclu par un preneur ou crédit-preneur qui entend se livrer à une sous-location d'immeubles nus à usage professionnel) ou même à la constitution d'une société ayant vocation à donner un immeuble à bail. En cas d'exercice de l'option par anticipation, le futur bailleur est tenu, dans la lettre d'option, de désigner l'immeuble affecté à l'activité locative.

240

Dans l'hypothèse d'actes emportant substitutions de détenteurs de l'immeuble, l'option exercée peut être transférée à la personne venant aux droits sur l'immeuble.

Lors de la transmission d'une universalité totale ou partielle d'une activité locative soumise à la taxe de plein droit ou sur option, l'option exercée par le cédant au titre de l'immeuble exploité pourra être transmise au cessionnaire dès lors que ce dernier entend poursuivre une telle activité soumise à la taxe.

Il en est ainsi en cas d'apport d'une universalité de biens suite à une scission d'entreprise, en cas de cessions d'immeubles attachés à une activité de location immobilière avec reprise ou nouvelle négociation des baux en cours, ou encore en cas de cession de ses droits sur un contrat de crédit-bail immobilier par un crédit-preneur assujetti à la TVA. Dès lors, l'acquéreur qui continue la personne du cédant est tenu d'opérer, s'il y a lieu, les régularisations du droit à déduction et les taxations des cessions qui deviendront exigibles et qui auraient incombé au cédant si ce dernier avait continué à exploiter lui-même l'universalité transmise.

250

Dès lors que l'option est exprimée, l'assujetti est fondé à exercer la déduction de la taxe grevant l'acquisition de l'immeuble dans les conditions de droit commun quand bien même les loyers tirés de l'exploitation de l'immeuble ne sont soumis à la taxe qu'à compter du mois suivant.

En effet, c'est l'intention d'affecter l'immeuble à une activité ouvrant droit à déduction, manifestée par la déclaration de l'option auprès du service des impôts, qui autorise le bailleur à exercer ses droits à déduction.

L'administration reste en droit d'exiger que l'intention déclarée de commencer une activité locative taxable soit confirmée par des éléments objectifs fournis par le contribuable.

> **Exemple :** Une société est constituée en vue de l'acquisition d'un immeuble rénové le 2 décembre N et son représentant exerce le 15 décembre l'option pour l'assujettissement des loyers en désignant les locaux concernés.

L'option prendra effet le 1er janvier N + 1, quand bien même les loyers ne seront soumis à la taxe qu'à compter du 20 janvier N + 1, date de signature du contrat d'acquisition.

Le bailleur sera fondé à déduire, dès le mois de décembre, la taxe grevant les frais d'acquisition de l'immeuble

C. Dénonciation de l'option

260

L'option peut être dénoncée à partir du 1er janvier de la neuvième année civile qui suit celle au cours de laquelle elle a été exercée.

La dénonciation de l'option prend effet à compter du premier jour du mois suivant celui au cours duquel elle a été formulée.

L'option peut être dénoncée même lorsque le redevable a obtenu un remboursement de crédit de taxe, sur le fondement des dispositions des articles 242-0 A de l'annexe II au CGI à 242-0 D de l'annexe II au CGI, au cours ou à l'issue de la période d'option.

Conformément aux règles régissant les modalités d'exercice du droit à déduction, la dénonciation de l'option rend exigibles, le cas échéant et selon les modalités et conditions prévues à l'article 207 de l'annexe II au CGI, les régularisations de la TVA initialement déduite par l'assujetti.

D. Conséquences de l'option

270

Les personnes, qui se placent ainsi volontairement sous le régime de la TVA sont soumises à l'ensemble des obligations qui incombent aux redevables de cette taxe. Elles sont, notamment au regard des règles de recouvrement et de contentieux de l'impôt, placées dans la même situation que les redevables de plein droit (article 195 A de l'annexe II au CGI).

IV. Conséquences d'un changement de la situation locative intervenant pendant la durée de l'option

A. Changement d'utilisation des locaux

280

Le changement d'utilisation des locaux est sans incidence sur la validité de l'option lorsqu'il s'agit d'un simple changement d'activité. Il en est ainsi, dans le cas d'un preneur assujetti qui change d'activité et devient un non-assujetti, même si le contrat de bail ne mentionne pas l'option du bailleur.

290

En revanche, si le preneur n'utilise plus le local pour son activité économique ou administrative, l'option cesse ses effets de plein droit pour les locaux concernés. Elle devient éventuellement caduque si ce changement affecte l'ensemble des locaux que le bailleur possède dans l'immeuble.

B. Changement de locataire

300

Le changement de locataire n'affecte pas la validité de l'option sous réserve, le cas échéant, que le nouveau bail conclu avec un preneur non assujetti contienne bien la clause indiquant que l'option est exercée par le bailleur.

Au cas où le nouveau preneur non assujetti n'accepte pas l'option, celle-ci cesse ses effets de plein droit pour les locaux concernés.

C. Renouvellement de bail sans changement de locataire

310

L'option continue de produire ses effets, jusqu'à son terme même si, avant cette date, les parties concluent des renouvellements de leur bail et, le cas échéant, cessent d'y insérer la clause qui a initialement répondu aux conditions fixées pour l'exercice de l'option.

D. Régularisation de la TVA en cas de cessation d'opérations imposables

320

En application de l'article 207 de l'annexe II du CGI, les bailleurs doivent procéder à la régularisation de la taxe antérieurement déduite lorsque la cessation des opérations imposables (cessation des effets de l'option, cessation d'activité, etc.) intervient avant le commencement de la dix-neuvième année qui suit celle de la date d'ouverture des droits à déduction. (cf. BOI-TVA-DED-60-20-10-II).