



Liberté • Égalité • Fraternité
RÉPUBLIQUE FRANÇAISE

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

INSTRUCTION DU 3 DECEMBRE 2010

3 A-8-10

TVA. LOCATIONS IMMOBILIERES IMPOSABLES SUR OPTION. DATE D'EFFET DE L'OPTION.
DECLARATION PAR ANTICIPATION DE L'OPTION. DENONCIATION DE L'OPTION.

(C.G.I., art. 260.-2°)

NOR : ECE L 10 30021 J

Bureau D 1

PRESENTATION

La présente instruction commente les nouvelles dispositions régissant les modalités de fonctionnement de l'option visée à l'article 260-2° du code général des impôts (CGI) applicable aux locations de locaux nus à usage professionnel telles qu'elles résultent de l'article 2 du décret n° 2010-1075 du 10 septembre 2010.



Section 1 : Situation précédente

1. En application des dispositions de l'article 261 D.2° du CGI, les locations d'immeubles nus à usage professionnel sont en principe exonérées de TVA.
2. Cela étant, l'article 260.2° du CGI prévoit que les personnes qui donnent en location des locaux nus pour les besoins de l'activité d'un preneur assujéti à la taxe, peuvent exercer une option permettant de soumettre à la taxe les loyers afférents à de telles opérations. Cette 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.
3. Conformément aux dispositions combinées des articles 286-I.-1° du CGI et 195 de son annexe II, l'option doit être déclarée dans les quinze jours du commencement de l'assujettissement. Il est admis, pour des raisons de simplification qu'elle prenne effet au premier jour du mois au cours duquel elle est déclarée.
4. L'option couvre obligatoirement une période expirant le 31 décembre de la neuvième année qui suit celle au cours de laquelle elle est exercée. La dénonciation de l'option, pour quelque motif que ce soit (modification d'activité ou refus de la reconduction tacite), ainsi que la déclaration de cessation d'activité doivent être formulées dans les trente jours de l'échéance d'une option précédente ou de l'événement motivant cette déclaration. L'option cesse de plein droit de s'appliquer aux locaux qui ont changé de destination. Lorsque le redevable a obtenu un remboursement de crédit de taxe au cours ou à l'issue d'une période d'option, il ne peut pas, à la fin de cette période, dénoncer l'option : celle-ci est reconduite de plein droit pour une nouvelle période de dix ans¹.
5. L'option peut être exercée avant l'achèvement de l'immeuble. L'option ainsi formulée s'étend obligatoirement jusqu'au 31 décembre de la neuvième année qui suit celle de l'achèvement de l'immeuble.
6. L'option ouvre des droits à déduction à celui qui exerce l'option (Documentation administrative 3 A 5131). Les dépenses d'amont grevées de TVA supportées par le bailleur n'ouvrent droit à déduction qu'à partir du moment où il est établi qu'elles concourent à la réalisation d'opérations imposables, c'est-à-dire en pratique le premier jour du mois au cours duquel l'option a été régulièrement formulée.
7. En matière de fusion ou de dissolution sans liquidation, le bénéficiaire de ces opérations est juridiquement pleinement subrogé aux droits et obligations de l'entité absorbée ou dissoute, et peut, à ce titre, bénéficier du transfert de l'option à la TVA formulée par la personne absorbée ou dissoute au titre d'un immeuble ou d'un ensemble d'immeubles, sur le fondement des dispositions de l'article 260.-2° du CGI.

Section 2 : Nouvelles modalités de l'option

Sous-section 1 : Exercice de l'option

8. L'option prend désormais effet le premier jour du mois suivant celui au cours duquel elle a été formulée. La prise d'effet de l'option n'est donc plus rétroactive au premier jour du mois au cours duquel elle a été formulée.
9. Une fois exercée, l'option s'applique aussi longtemps qu'elle n'a pas été dénoncée. Il n'y a donc plus de renouvellement de l'option par période.
10. L'option pour le paiement de la TVA sur les loyers peut être exercée alors même que celui qui opte n'est pas encore propriétaire² 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.
11. 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 à bail un immeuble. En cas d'exercice par anticipation de l'option, le futur bailleur est tenu, dans la lettre d'option, de désigner l'immeuble affecté à l'activité locative.

¹ Confère l'article 242-0 H de l'annexe II au CGI, abrogé par le décret (n° 2010-1075) du 10 septembre 2010.

² Le transfert du pouvoir de disposer de la chose comme un propriétaire intervient généralement au moment de l'acte notarié (BOI 3 A-3-10).

12. 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.

13. Lors de la transmission d'une universalité totale ou partielle d'une activité locative soumise de plein droit ou sur option à la taxe, 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 renégociation des baux en cours, ou encore en cas de cession de ses droits sur un contrat de crédit-bail immobilier par un crédit-preneur assujéti à la TVA dès lors que 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 deviendraient exigibles et qui auraient incombées au cédant si ce dernier avait continué à exploiter lui-même l'universalité transmise.

14. Dès lors que l'option est exprimée, l'assujéti sera 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 2010 et son représentant exerce le 15 décembre l'option pour l'assujétissement des loyers en désignant les locaux concernés. L'option prend effet le 1^{er} janvier 2011 quand bien même les loyers ne seront soumis à la taxe qu'à compter du 20 janvier 2011 date de signature du contrat d'acquisition. Le bailleur sera fondé à déduire, sans délai, la taxe grevant les frais d'acquisition de l'immeuble dès le mois de décembre

Sous- section 2 : Dénonciation de l'option

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

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

17. Lorsque le redevable a obtenu un remboursement de crédit de taxe³ au cours ou à l'issue d'une période d'option, celle-ci n'est plus reconduite de plein droit. L'option reste dénonçable.

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

³ Conformément aux dispositions des articles 242-0 A à 242-0 D de l'annexe II au CGI.

Section 3 : Entrée en vigueur

19. Les nouvelles règles régissant l'option pour la taxation des loyers afférents à des locations d'immeubles nus à usage professionnel s'appliquent à compter de la date d'entrée en vigueur du décret (n° 2010-1275), le 13 septembre 2010 (lendemain de la publication du dispositif au journal officiel de la République Française).

20. Les commentaires de la présente instruction s'appliquent à compter de sa publication.

DB liée : 3 A 51.

BOI liés : 3 A-6-04, 3 A-4-05, 3 A-2-06.

Rescrits liés : 2006/28, 2006/34, 2005/98.

La Directrice de la législation fiscale

Marie-Christine LEPETIT