

BULLETIN OFFICIEL DES IMPÔTS

DIRECTION GÉNÉRALE DES IMPÔTS

3 A-6-04

N° 162 du 15 OCTOBRE 2004

TVA. LOCATIONS IMMOBILIERES IMPOSABLES SUR OPTION. LOCAUX CONCERNES PAR L'OPTION.
PORTEE DE L'OPTION.

(CGI, art. 260-2°)

NOR : ECOF 04 30026J

Bureau D 1

P R E S E N T A T I O N

Cette instruction apporte des précisions sur les modalités de récupération de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) afférente aux immeubles à l'égard desquels a été exercée une option pour la taxation des loyers à la TVA sur le fondement de l'article 260-2° du code général des impôts.

A cet égard, elle précise les conséquences de la situation résultant d'une location partielle des locaux à usage professionnel de ces immeubles au moment de l'exercice de l'option ou postérieurement à celui-ci.

L'ensemble des autres règles prévues pour l'application du régime de l'option visé à l'article 260-2° du code général des impôts, précisées dans la documentation administrative 3 A-51 et suivants, demeurent applicables.

•

1. En application des dispositions de l'article 261-D du code général des impôts (CGI), les locations d'immeubles nus sont en principe exonérées de TVA.

2. Toutefois, 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 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 peuvent, sur leur demande, acquitter la TVA. Dans cette dernière situation, le bail doit faire mention de l'option par le bailleur (CGI, article 260 2°.b).

3. L'option doit être formulée par une personne capable d'établir sa qualité de bailleur, notamment par la production d'un bail portant sur tout ou partie de l'immeuble concerné ou par tout document écrit qui, sans prendre la forme d'un bail, permet au bailleur de justifier la réalité des liens juridiques noués avec un preneur à partir d'une date déterminée (Documentation administrative 3 A-513 n°2).

4. L'option visée à l'article 260-2° du CGI s'applique globalement à l'ensemble des locaux nus à usage professionnel pour lesquels la personne qui l'a formulée peut établir sa qualité de bailleur, 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 (CGI, Ann II, art. 193).

5. 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 option¹, la TVA afférente à la construction ou à 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.

6. 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.

7. 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...).

8. De même, aucune régularisation n'est exigible sur le fondement de l'article 210 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 plus haut. 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.

¹ 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.

9. 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 :

- d'une part, de déclarer, le cas échéant, la perte de la qualité d'assujetti réalisant des opérations ouvrant droit à déduction, conformément aux règles décrites dans l'instruction administrative 3 D-4-99 du 28 septembre 1999 ;

- d'autre part, de procéder, sur la déclaration de taxes sur le chiffre d'affaires déposée au titre de cette cessation, en application de l'article 210-I de l'annexe II au CGI, à la régularisation de la taxe antérieurement déduite² lorsque la cessation des opérations imposables intervient avant le commencement de la dix-neuvième année² qui suit celle de la date d'ouverture des droits à déduction.

10. Ces régularisations correspondent au montant de la TVA antérieurement déduite diminué d'un vingtième³ par année ou fraction d'année écoulée depuis la date à laquelle l'immeuble a été acquis ou achevé.

11. La présente instruction s'applique aux contrôles et litiges en cours.

Annoter la DB série 3 A-51 et suivants.

La Directrice de la législation fiscale

Marie-Christine LEPETIT

² Neuvième année jusqu'au 31 décembre 1995.

³ Un dixième pour les immeubles livrés, acquis ou apportés avant le 1er janvier 1996 (cf. BOI 3 D-1-96)