



fiscablog.fr
Informer-Documenter-Former

La Lettre de Mars 2022

JURISPRUDENCE

L'option (par immeuble ou par local) pour la TVA sur les loyers de locaux professionnels

Arrêt du Conseil d'Etat du 9 septembre 2020, n° 439143, min. c/ SCI EMO

Et

Réponse ministérielle Grau, AN du 16 novembre 2021, n° 38369

Sources :

Légifrance : [Arrêt du Conseil d'Etat du 9 septembre 2020, n° 439143](#)

Assemblée Nationale : [Réponse ministérielle Grau, AN du 16 novembre 2021, n° 38269](#)

NB : le bon fonctionnement des liens hypertextes (soulignés et en bleu) nécessite que votre application PDF prenne en charge la détection automatique des liens.

Introduction :

Le **Conseil d'Etat** juge que les **dispositions** du 2° de l'article 260 du CGI et de l'article 193 de l'annexe II à ce code, interprétées conformément à celles des articles 135 et 137 de la directive du 28 novembre 2006 qu'elles transposent, **permettent** à un contribuable **d'opter** pour la soumission à la taxe sur la valeur ajoutée (**TVA**) de la **location** de **certains seulement** des **locaux** qu'il exploite dans un **même bâtiment**. (**1^{ère} partie**).

Par une **réponse** à une question d'un **parlementaire** à l'Assemblée Nationale, le **ministre prend acte** de cette décision, qui venait contredire la doctrine administrative, et **apporte des précisions** sur les modalités pratiques de sa mise en œuvre (**2^{ème} partie**).

1^{ère} Partie

L'arrêt du Conseil d'Etat du 9 septembre 2020, n° 439143, min. c/ SCI EMO

Le **Conseil d'Etat interprète** les articles 260 et 261 D du CGI ainsi que l'article 193 de l'annexe II à ce code à la lumière de la **directive communautaire** du 28 novembre 2006 et de la jurisprudence de la CJUE.

Il en conclut que **les Etats membres** ont la **liberté d'inclure** dans leur droit national des **règles** relatives au **droit d'option** pour la **TVA** sur les loyers immobiliers, mais **pas la faculté de restreindre l'exonération** attachée à la **location** des locaux nus.

Par conséquent, il juge que **l'option ouverte** aux bailleurs de locaux professionnels nus pour soumettre à la TVA les loyers correspondants **peut s'exercer** pour **certains seulement des locaux** au sein d'un **même immeuble**.

Résumé Légifrance :

« 1) Il résulte des articles 135 et 137 de la directive 2006/112/CE du 28 novembre 2006, éclairés par la jurisprudence de la Cour de justice de l'Union européenne que, dans la mesure où l'article 137 ne précise pas à quelles conditions et selon quelles modalités la portée du droit d'opter pour la taxation des opérations de location et d'affermage de biens immeubles peut être restreinte, il appartient à chaque État membre de préciser, dans son droit national, la portée du droit d'option et d'édicter les règles en vertu desquelles certains assujettis peuvent bénéficier de ce droit. Toutefois, ces dispositions ne confèrent pas aux États membres la faculté de subordonner à des conditions ou de restreindre de quelque manière que ce soit les exonérations prévues par le 1 de l'article 135, mais leur réserve simplement la faculté d'ouvrir, dans une mesure plus ou moins large, aux bénéficiaires de ces exonérations, la possibilité d'opter eux-mêmes pour la taxation, s'ils estiment que tel est leur intérêt... », 2) Interprétées conformément à celles de l'article 137 de la directive du 28 novembre 2006 qu'elles transposent, il résulte ainsi des dispositions du 2° de l'article 260 du code général des impôts (CGI) et de l'article 193 de l'annexe II à ce code, qu'elles

permettent à un contribuable d'opter pour la soumission à la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) de la location de certains seulement des locaux qu'il exploite dans un même bâtiment. Si elles lui permettent également d'opter pour l'imposition de l'ensemble des locations qu'il réalise dans ce bâtiment, et si dans ce cas, seules celles de ces locations qui portent sur des locaux n'ouvrant pas droit à option restent, le cas échéant, exonérées de TVA, elles ne lui en font pas obligation. L'option exercée en vue de la soumission à la TVA de la location de certains seulement des locaux d'un même bâtiment n'a pas pour effet de soumettre à cette taxe la location des autres locaux.».

LES FAITS

La **société Emo** donnait à **bail** à plusieurs preneurs, pour les besoins de leurs activités respectives, **différents locaux** nus situés dans un **même bâtiment**.

Elle a soumis à la **TVA** les **seuls loyers** facturés à raison des parties de ce bâtiment au titre desquelles elle estimait **avoir opté** pour une soumission à cette taxe.

L'**administration fiscale** a considéré que l'**option** ainsi exercée avait eu pour effet de soumettre à la taxe l'**ensemble des locations** consenties par la société Emo dans le **même bâtiment**, et a procédé aux rappels de taxe correspondants pour la période du 1er janvier 2012 au 30 novembre 2015.

Sa réclamation contre les rappels mis en recouvrement ayant été rejetée par l'administration, la SCI EMO a porté le litige devant le **Tribunal Administratif** de Châlons-en-Champagne, qui a **rejeté sa requête**.

La **Cour Administrative d'Appel** de Nancy, sur l'appel de la société, a **annulé ce jugement** et prononcé la décharge des rappels de TVA.

Le **ministre** de l'action et des comptes publics se **pourvoit en cassation** contre cet arrêt, qu'elle demande au Conseil d'Etat d'annuler.

LE DROIT

En premier lieu, le **Conseil d'Etat** cite les dispositions des articles **261 D** et **260** du CGI, et de l'**article 193** de l'**annexe II** au CGI :

[Article 261 D](#)

" Sont exonérées de la taxe sur la valeur ajoutée : (...)

2° Les locations de terrains non aménagés et de locaux nus, à l'exception des emplacements pour le stationnement des véhicules (...) "

[Article 260](#)

" Peuvent sur leur demande acquitter la taxe sur la valeur ajoutée : (...)

2° Les personnes qui donnent en location des locaux nus pour les besoins de l'activité d'un preneur assujetti à la taxe sur la valeur ajoutée ou, si le bail est conclu à compter du 1er janvier 1991, pour les besoins de l'activité d'un preneur non assujetti."

[Article 193 de l'annexe II](#)

" Les personnes qui donnent en location plusieurs immeubles ou ensembles d'immeubles doivent exercer une option distincte pour chaque immeuble ou ensemble d'immeubles.

Dans les immeubles ou ensembles d'immeubles comprenant à la fois des locaux nus donnés en location ouvrant droit à l'option en application du 2° de l'article 260 du code général des impôts 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. "

Le Conseil d'Etat évoque **également** les articles **135 et 137** de la **directive 2006/112/CE du 28 novembre 2006** relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée :

[Article 135](#)

" 1. Les États membres exonèrent les opérations suivantes : (...)

l) l'affermage et la location de biens immeubles.

2. Sont exclues de l'exonération prévue au paragraphe 1, point l), les opérations suivantes : (...)

b) les locations d'emplacements pour le stationnement des véhicules ; (...)

Les États membres peuvent prévoir des exclusions supplémentaires au champ d'application de l'exonération prévue au paragraphe 1, point l). "

[Article 137](#)

" 1. Les États membres peuvent accorder à leurs assujettis le droit d'opter pour la taxation des opérations suivantes : (...)

d) l'affermage et la location de biens immeubles.

2. Les États membres déterminent les modalités de l'exercice du droit d'option prévu au paragraphe 1.

Les États membres peuvent restreindre la portée de ce droit. "

APPLICATION DES PRINCIPES AUX FAITS

Le **Conseil d'Etat** tire de la lecture de l'article 137, et à la lumière de la jurisprudence communautaire, que, dans la mesure où ses dispositions ne précisent pas à quelles conditions et selon quelles modalités la portée du droit d'opter pour la taxation des opérations de location d'immeubles peut être restreinte, il **appartient à chaque État membre de préciser**, dans son droit national, la **portée du droit d'option** et d'édicter les règles en vertu desquelles certains assujettis peuvent bénéficier de ce droit :

« Les Etats membres peuvent accorder ... le droit d'opter..

Les États membres déterminent les modalités de l'exercice du droit d'option..

Les États membres peuvent restreindre la portée de ce droit ».

Il en conclut que ces **dispositions** réservent ainsi aux Etats membres la **faculté d'ouvrir**, dans une **mesure plus ou moins large**, la possibilité **d'opter** pour la taxation (si les bénéficiaires de l'exonération estiment avoir un intérêt à cette option), mais qu'elles ne **confèrent pas** à ces Etats la **faculté de restreindre** ou conditionner **les exonérations** prévues par l'article 135 (« *les Etats membres exonèrent les locations de biens immeubles* »).

Le Conseil d'Etat inscrit dans ce **cadre** les dispositions du 2° de l'article 260 et de l'article 193 de l'annexe II : elles doivent **permettre** au contribuable d'opter pour la soumission à la **TVA** indifféremment **pour l'ensemble** des locations réalisées dans un bâtiment ou **pour certains locaux** seulement au sein du même bâtiment.

En d'autres termes, les Etats membres peuvent **restreindre le droit d'opter**, mais **pas l'exonération**. Or, obliger le contribuable à opter pour l'ensemble des locations au sein du même bâtiment aurait pour effet de restreindre son droit à l'exonération.

Par conséquent, **l'option** exercée en vue de la soumission à la taxe sur la valeur ajoutée de la **location de certains** seulement des locaux d'un même bâtiment **n'a pas pour effet de soumettre** à cette taxe la location des **autres locaux**.

La Cour Administrative d'Appel, dans son arrêt attaqué par le ministre ([CAA de Paris du 27 décembre 2019, n° 18NC02185](#)), avait elle aussi jugé, sans convoquer les dispositions communautaires, que, dès lors que la **SCI EMO avait désigné sans équivoque** les **locations** qu'elle entendait soumettre à la **taxe sur la valeur ajoutée**, cette **option n'avait pas eu pour effet** de soumettre également à la taxe **les autres locations** réalisées par la société intéressée dans le même bâtiment.

Le Conseil d'Etat juge donc que la **Cour a fait une exacte application** des dispositions des 2° et 3° alinéas de l'article 193 de l'annexe II au CGI.

LA DECISION

Le Conseil d'Etat **rejette le pourvoi du ministre** de l'action et des comptes publics.

2ème Partie

[La Réponse ministérielle Grau, AN du 16 novembre 2021, n° 38269](#)

Dans une question écrite publiée au JO le 20 avril 2021, M. Romain **Grau**, député des Pyrénées-Orientales, interpellait le ministre de l'économie, des finances et de la relance sur **plusieurs interrogations** que soulevait l'arrêt du Conseil d'Etat du 9 septembre 2020 dans l'affaire SCI EMO.

Les questions posées

Le parlementaire, après avoir synthétisé les conclusions de l'arrêt, soulignait que les commentaires publiés au **BOFIP** le 4 avril 2014 sous la référence [BOI-TVA-CHAMP-50-10](#) (ndlr : au § 120) prévoyaient, quant à eux, que l'**option** exercée couvre **obligatoirement tous les locaux** non exclus de son champ d'application qu'un bailleur possède dans un immeuble donné.

Puis, il indiquait qu'il souhaitait connaître la **position du Gouvernement** sur les questions suivantes :

- ⇒ une telle **option** s'opère-t-elle par **désignation**, dans la lettre d'option, des **locaux** concernés ou par désignation des baux, et ceci **sans** qu'il soit nécessaire de procéder à une **division juridique** de l'immeuble ?
- ⇒ lorsque l'immeuble est donné en location à un **seul locataire**, est-il possible d'opter pour une **partie** des locaux **seulement**, de sorte que le bail soit soumis à deux régimes de TVA distincts ?
- ⇒ le **principe** demeure-t-il celui énoncé par l'article **209, I-2° de l'annexe II** au CGI, à savoir que, pour les besoins des **droits à déduction**, l'immeuble au sein duquel sont exploités les locaux constitue, dans son intégralité, un **secteur d'activité distinct** ?
- ⇒ la réponse est-elle **identique** lorsque l'immeuble **contient** des locaux n'ouvrant **pas droit à option**, hormis le cas des logements sociaux ?
- ⇒ s'agissant des **options** exercées par bâtiment **avant la décision** SCI EMO, est-il possible de **restreindre l'option initialement** exercée à certains locaux seulement, **sans attendre le 1er janvier** de la neuvième année civile qui suit celle au cours de laquelle l'option initiale a été exercée et **sans que** cette **modification** ne fasse partir un **nouveau délai** ?

Les réponses à ces questions

La réponse ministérielle a été **publiée** au JO le 16 novembre 2021.

En premier lieu, le ministre **prend acte** de la décision du Conseil d'Etat, et entérine ses conséquences.

Puis il **répond** point par point aux questions posées par le parlementaire :

- ⇒ il est **loisible** au bailleur, lors de l'exercice de son **option**, de mentionner, de **façon expresse, précise et non équivoque**, les **locaux nus** à usage professionnel situés dans l'immeuble ou ensemble d'immeubles concernés pour lesquels il **entend soumettre** à la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) les loyers. Ce choix **ne dépend pas** de l'existence d'une **division juridique** de l'immeuble et de ses locaux **mais** peut s'apprécier par **opération de location**,
- ⇒ lorsqu'un **même contrat de bail** concerne des locaux nus à usage professionnel situés dans un **même immeuble**, le bailleur peut **soit** exercer l'**option pour l'ensemble** de ces locaux, **soit écarter l'option** au titre de ces mêmes locaux,
- ⇒ l'arrêt du Conseil d'État (CE) **ne remet pas en cause** la règle selon laquelle, pour le calcul de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) déductible, chaque immeuble ou ensemble d'immeubles ayant fait l'objet d'une option constitue un **secteur d'activité** au sens de l'article 209 de l'annexe II au code général des impôts (CGI). Ainsi, en cas d'option, le dénominateur du calcul du **coefficient de taxation** forfaitaire prévu au 3 du III de l'article 206 de l'annexe II au code général des impôts (CGI) applicable à un tel secteur peut donc, selon les situations, comprendre **du chiffre d'affaires exonéré** n'ouvrant pas droit à déduction (par exemple au titre des locations de locaux d'habitation exclus de l'option ou des locations des locaux couverts par l'option mais pour lesquels le bailleur n'a pas entendu opter) et du **chiffre d'affaires taxé**, de plein droit ou sur option,
- ⇒ la **jurisprudence** du Conseil d'État (CE) **est sans incidence** sur le régime applicable à des **locaux non couverts par l'option**, que leur location soit exonérée sans possibilité d'option (locaux à usage d'habitation) ou que cette location soit soumise de plein droit à la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) (par exemple, les locations de locaux meublés à usage d'habitation assorties de prestations para-hôtelières mentionnées au 4° de l'article 261 D du CGI),
- ⇒ pour **les options en cours** à la date de l'arrêt du Conseil d'État, pour lesquelles court la période de neuf années civiles mentionnées à l'article 194 de l'annexe II au code général des impôts (CGI), **les bailleurs** sont fondés, sous réserve d'en **informer l'administration**, à **en limiter la portée** dans le respect des principes rappelés ci-dessus **sans que** cette limitation n'ait une **incidence** sur le **décompte** et le **terme** de cette période.

COMMENTAIRES

L'arrêt du **Conseil d'Etat** dans l'affaire SCI EMO **vient bouleverser**, sur ce point particulier de l'option pour la TVA ouverte aux bailleurs de locaux professionnel, **des principes** qui semblaient jusqu'alors bien **établis**.

Si cette modalité d'**option, plus libre** qu'auparavant, n'a pas ou peu d'effets sur le cas le plus fréquent des SCI créées par le dirigeant ou les associés d'une entreprise pour détenir les locaux de la société d'exploitation, elle revêt une **certaine importance** pour les bailleurs qui possèdent un **immeuble loué par lots** à des entreprises dont le régime d'assujettissement à la TVA peut être différent.

C'était le cas pour la **SCI EMO** qui, au sein du **même immeuble**, donnait à bail des locaux de bureaux à une société d'expertise comptable (**activité soumise à la TVA**) et à un cabinet d'assurances (**activité non soumise à la TVA**). Cela pourrait également être le cas, par exemple, si les locaux d'exercice d'un avocat cohabitaient au sein d'un même bâtiment avec ceux d'un médecin, etc...

L'obligation **antérieure** d'une **option globale** pouvait avoir pour effet :

- ⇒ **soit, en cas d'option, de renchérir le loyer** de 20% pour les **locataires non soumis** à la TVA,
- ⇒ **soit de priver totalement** du droit à **déduction** le bailleur s'il **renonçait à l'option**.

Désormais, le bailleur aura, s'il le souhaite, la **liberté** d'exercer l'**option au cas par cas** en fonction de la situation de son locataire au regard de la taxe.

Naturellement, et comme le rappelle la réponse du ministre, cette option différenciée aura des **conséquences** sur son propre **droit à déduction**.

Les locations exonérées et celles imposées du fait de l'option constitueront en effet des **secteurs d'activité distincts** au sens de [l'article 209 de l'annexe II du CGI](#).

Par conséquent, les dépenses afférentes au **secteur taxable** ouvriront droit à **déduction** pour le bailleurs, **au contraire** de celles affectées au secteur **non taxable**.

La TVA déductible sur les **dépenses** afférentes à l'**ensemble de l'immeuble** sera quant à elle déterminée selon un **coefficient de déduction** ([III de l'article 206 de l'annexe II](#)).

(voir aussi sur ce point le BOFIP sous la référence [BOI-TVA-DED-20-20](#)).

On observera par ailleurs que la **réponse** du ministre n'apporte **aucune réserve** à l'**application** pleine et entière du **principe** dégagé par le **Conseil d'Etat**.

Ainsi, même pour les **baux en cours**, et sans que l'option initiale soit modifiée dans ses autres effets (notamment le décompte et le terme de la période d'option), les **bailleurs peuvent**, depuis la **publication de la réponse** au JO, et **sans attendre le terme** de leur option **actuelle**, en **limiter la portée** en respectant les principes exposés ci-avant. Cela conduira naturellement à établir des avenants aux baux consentis initialement sous le régime de la TVA, que le bailleur entendrait sortir de ce régime.

Cela n'aura **pas d'incidence** pour le **passé**, sauf à être dans la situation particulière de la SCI EMO qui, dès l'origine, avait exprimé son option local par local.

Enfin, l'administration aura à tirer les conséquences de la réponse ministérielle en procédant à une **nouvelle écriture des textes**.

Il ne sera **pas** nécessairement **utile** de **modifier** l'article **193 de l'annexe II**.

Rappel :

" Les personnes qui donnent en location plusieurs immeubles ou ensembles d'immeubles doivent exercer une option distincte pour chaque immeuble ou ensemble d'immeubles.

Dans les immeubles ou ensembles d'immeubles comprenant à la fois des locaux nus donnés en location ouvrant droit à l'option en application du 2° de l'article 260 du code général des impôts 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. "

En effet, le **Conseil d'Etat** n'a fait **qu'interpréter ces dispositions** au regard de la directive communautaire, et on peut considérer que, même s'il devient ambigu, le terme « **immeubles** » peut tout aussi bien désigner un **local individuel** qu'un immeuble bâti pris dans son ensemble.

En tout état de cause, la modification éventuelle de cet article ne nécessite pas l'inscription dans une Loi de Finances, un décret en Conseil d'Etat étant suffisant pour opérer cette modification.

NB : les annexes au CGI regroupe les textes de mise en application des dispositions insérées à ce code : l'annexe I pour les règlements d'administration publique (catégorie juridique supprimée en 1980), l'annexe II pour les décrets en Conseil d'Etat, l'annexe III pour les décrets simples, et l'annexe IV pour les arrêtés.

Par contre, les **commentaires** publiés au **BOFIP** sous la référence [BOI-TVA-CHAMP-50-10](#) feront **nécessairement** l'objet d'une **modification**, car les §§ 110 et 120 sont dépourvus d'ambiguïté et ne sont **plus conformes** aux principes dégagés par le Conseil d'Etat et confirmés par la réponse ministérielle :

*« § 110 Dans les immeubles ou ensembles d'immeubles comprenant à la fois des locaux nus donnés en location ouvrant droit à l'option en application du 2° de l'article 260 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...*

*§ 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...** ».*

CONCLUSION

Les dispositions de [l'article 261 D du CGI](#) **exonèrent de TVA** « les locations de terrains non aménagés et de **locaux nus**, à l'exception des emplacements pour le stationnement des véhicules ».

NB : l'exonération ne vise donc pas les locaux munis des équipements ou du matériel nécessaires à l'exploitation du locataire.

Il faut toutefois rappeler que « ces **dispositions ne sont pas applicables** lorsque les locations constituent pour le bailleur un **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 ».

Afin de leur permettre d'exercer leur **droit à déduction** à raison des dépenses rendues nécessaires par la location, les **bailleurs** de locaux professionnels nus **peuvent**, sur option, **renoncer à l'exonération** et soumettre les loyers correspondants à la TVA.

Cette option peut s'effectuer par immeuble ou ensemble d'immeubles, mais également désormais **local par local** au sein d'un même immeuble.

Les **modalités** d'option sont décrites dans les commentaires au **BOFIP** sous la référence [BOI-TVA-CHAMP-50-10](#) au § 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. ».

Cependant, il semble **prudent** d'adresser la lettre d'option sous forme d'un **recommandé avec accusé de réception** afin d'éviter tout litige ultérieur.

On ne peut également que **recommander** d'être particulièrement **attentif** lorsqu'une opération fait appel à **plusieurs intervenants** (par exemple un notaire pour la rédaction du bail et un expert-comptable pour les aspects fiscaux) : il faut dans ce cas déterminer avec eux à **qui incombera** la rédaction et l'envoi de la lettre **d'option**.

Par ailleurs, si le bailleur entend ne soumettre à la taxe que **certains locaux** au sein d'un même immeuble, il est indispensable que leur **désignation soit précise et sans équivoque**.

Cette obligation ressort non seulement de la réponse ministérielle, mais également de l'arrêt de la CAA contre lequel était dirigé le pourvoi :

*« ... à condition que son option **identifie de manière expresse, précise et non équivoque**, le ou les baux ainsi que les **locaux concernés** et permette par là-même d'en exclure les autres locaux... ».*

Le bailleur qui entend exercer une **option « différenciée »** devra constituer au sein de sa comptabilité des **secteurs d'activité distincts**, permettant une juste appréciation de la TVA déductible à raison des seules opérations taxables, et appliquer un **prorata de déduction** sur les **dépenses communes** aux deux secteurs d'activité.

Enfin, les **bailleurs** peuvent appliquer ces **nouveaux principes** aux **baux en cours**, sous réserve d'en **informer l'administration**, et limiter ainsi la portée de leur **option initiale** en tenant compte de ces nouvelles modalités, **sans** que cette limitation n'ait une **incidence** sur le **décompte et le terme** de la période couverte par cette option.

0