RÉPUBLIQUE FRANÇAISE
Liberté
Égalité
Fraternité

Extrait du
Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-TVA-CHAMP-10-10-50-20-12/09/2012
Date de publication : 12/09/2012

TVA - Champ d'application et territorialité - Opérations imposables en raison de leur nature - Locations de logements meublés ou garnis à usage d'habitation

Positionnement du document dans le plan :

TVA - Taxe sur la valeur ajoutée
Champ d'application et territorialité
Titre 1 : Opérations imposables
Chapitre 1 : Opérations imposables en raison de leur nature
Section 5 : Application des principes aux activités commerciales, industrielles ou artisanales
Sous-section 2 : Locations de logements meublés ou garnis à usage d'habitation

Sommaire :

I. Prestations d'hébergement à caractère hôtelier ou para-hôtelier
A. Les prestations d'hébergement fournies dans les hôtels et les résidences de tourisme classés
B. Les prestations d'hébergement fournies dans des conditions proches de l'hôtellerie
1. Définition de l'activité para-hôtelière
2. Notion d'exploitant
3. Les établissements susceptibles d'être imposables
C. Fourniture de logement dans les terrains de camping
II. Régime des locations de locaux nus, meublés ou garnis consenties par le propriétaire à une personne qui les exploite
III. Régime applicable aux résidences de tourisme classées
A. Définition de la résidence de tourisme classée
B. Insertion du régime des résidences de tourisme dans le dispositif d'ensemble des locations en meublé
C. L'exonération des locations de logements meublés ou garnis à usage d'habitation écartée sous certaines conditions propres aux résidences de tourisme classées
1. La résidence de tourisme classée
2. La résidence de tourisme classée affectée à l'hébergement des touristes
3. La résidence de tourisme classée louée à un ou plusieurs exploitants par un contrat d'une durée d'au moins neuf ans
a. Résidence de tourisme classée appartenant à une seule personne physique ou morale
b. Résidence de tourisme classée placée sous le statut de la copropriété ou sous le régime des sociétés d'attribution d'immeubles en jouissance à temps partagé

4. Souscription par l'exploitant d'un engagement de promotion touristique à l'étranger
a. Nature de l'engagement
1° Dépenses de recherche de la clientèle étrangère
2° Conclusion de contrats avec des organisateurs de voyages français ou étrangers
b. Modalités de conclusion de l'engagement
D. Cessation de l'imposition des locations consenties dans les résidences de tourisme classées
1. Cas de cessation de l'imposition des locations effectués dans les résidences de tourisme classées
a. Déclassement de la résidence de tourisme
b. Non affectation de la résidence de tourisme à l'hébergement de touristes ou diminution de la capacité d'accueil
c. Interruption du contrat initial de location de neuf ans
d. Inexécution de l'engagement de promotion touristique à l'étranger
2. Conséquences de la cessation de l'imposition des locations effectuées dans les résidences de tourisme classées
IV. Villages de vacances classés ou agréés
V. Villages résidentiels de tourisme

1

Le 4° de l'article 261 D du code général des impôts (CGI) exonère de la TVA sans possibilité d'option les locations de logements meublés ou garnis à usage d'habitation.

Cette exonération comporte des exceptions.

Toutes les locations de locaux dont la destination finale est le logement meublé sont soumises au même régime de TVA que la prestation d'hébergement (taxation ou exonération).

Le régime des locations en meublé ou garnis exonérées est examiné ci-après au BOI-TVA-CHAMP-30-10-50.

Les développements ci-dessous sont consacrés aux cas dans lesquels l'exonération ne trouve pas à s'appliquer.

I. Prestations d'hébergement à caractère hôtelier ou para-hôtelier

10

Il résulte du 4°-a et b de l'article 261 D du CGI, que l'exonération ne s'applique pas aux prestations hôtelières ou para-hôtelières fournies dans des établissements d'hébergement qui font l'objet d'une exploitation professionnelle.

Les opérations suivantes demeurent ainsi imposables.

A. Les prestations d'hébergement fournies dans les hôtels et les résidences de tourisme classés

20

Tous les établissements hôteliers qui ont fait l'objet d'un classement dans les conditions fixées par les articles D321-3 et suivants du code de tourisme restent soumis à la TVA dans les conditions de droit commun.

B. Les prestations d'hébergement fournies dans des conditions proches de l'hôtellerie

30

L'activité des exploitants qui offrent des prestations para-hôtelières est imposable à la TVA.

Le 4°-b de l'article 261 D du CGI précise que l'exonération ne s'applique pas aux prestations de mise à disposition d'un local meublé ou garni effectuées à titre onéreux et de manière habituelle.

En application de la jurisprudence communautaire et interne, il est précisé que le caractère onéreux suppose l'existence d'un lien direct entre le service rendu et la contre-valeur reçue ; il convient donc de rechercher si ce service procure un avantage direct au client et si le prix est en relation avec l'avantage reçu (cf. sur l'application de ces conditions, BOI-TVA-CHAMP-10-10-10).

1. Définition de l'activité para-hôtelière

40

L'activité para-hôtelière est caractérisée par l'offre en sus de l'hébergement d'au moins trois des services suivants parmi les quatre qui sont cités au 4°-b de l'article 261 D du CGI :

- l'exploitant dispose des moyens nécessaires pour être en mesure, si besoin, de fournir le petit déjeuner à l'ensemble des locataires ; celui-ci doit être fourni selon les usages professionnels, c'est-à-dire au choix de l'exploitant, soit dans les chambres ou appartements, soit dans un local aménagé permettant la consommation sur place des denrées, situé dans l'immeuble ou l'ensemble immobilier ;

- le nettoyage des locaux est effectué de manière régulière. Cette condition sera considérée comme établie lorsque, bien que ne fournissant pas effectivement un service régulier de nettoyage, l'exploitant dispose des moyens lui permettant de proposer un tel service au client durant son séjour, selon une périodicité régulière. En revanche, elle devra être considérée comme non satisfaite si l'exploitant se contente d'un nettoyage au début et en fin de séjour ;

- l'exploitant dispose des moyens nécessaires pour être en mesure de fournir pendant le séjour le linge de maison à l'ensemble des locataires ;

- l'exploitant dispose durant la période de location des moyens nécessaires pour être en mesure de proposer un service de réception même non personnalisé de la clientèle. Cet accueil peut être confié à un mandataire qui l'assure en un lieu unique différent du local loué lui-même.

> **Exemple** : Un mandataire assure un service d'accueil situé à l'entrée d'un village, d'un local meublé situé dans ce village.

De la même façon, un système d'accueil électronique suffit.

Enfin, il est rappelé que le local meublé doit comporter tous les éléments mobiliers indispensables pour une occupation normale par le locataire.

Il n’est en revanche pas exigé que l’exploitant soit immatriculé au registre du commerce et des sociétés.

Les exploitants qui fournissent ainsi au moins trois des services ci-dessus énumérés, sont soumis à la TVA au titre de leur activité de loueur en meublé, sous réserve des indications exposées ci-dessus et sous réserve, bien entendu de l’application de la franchise en base (article 293 B du CGI).

2. Notion d'exploitant

50

L'exploitant est celui qui assume personnellement tous les risques de l'entreprise et qui est responsable vis-à-vis des clients, ce qui implique qu'il agisse en son nom propre à leur égard.

Le recours à un intermédiaire agissant au nom et pour le compte de l'exploitant à l'égard des clients (mandataire) ne fait pas perdre au mandant sa qualité d'exploitant.

En revanche, si le « mandataire » ou le simple prestataire de services chargé de la gestion de l'établissement assume en fait les risques de l'exploitation ou agit en son nom propre à l'égard de la clientèle, il est considéré comme l'exploitant réel de l'établissement.

L'exploitant qui fait appel à un tiers pour l'exécution de tout ou partie de ces prestations (traiteur, entreprise de nettoyage) est redevable de la TVA dès lors qu'il est seul responsable vis-à-vis des clients de la prestation hôtelière fournie et qu'il en perçoit directement la totalité du prix au moyen d'une note établie sous son nom commercial.

Dans le cas contraire, c'est-à-dire lorsque des professionnels distincts assurent, chacun sous leur responsabilité, la fourniture de logements meublés ou garnis à usage d'habitation, d'une part, et tout ou partie des prestations annexes d'autre part, la fourniture de logement meublé est exonérée de la TVA.

Enfin, on peut considérer en pratique que le fait pour un exploitant d'offrir ces services rend imposables toutes les locations meublées qu'il consent dans un même immeuble ou ensemble immobilier.

3. Les établissements susceptibles d'être imposables

60

Sur la base de ces critères, l'imposition est susceptible de s'appliquer notamment à l'exploitation des établissements suivants :

- hôtels autres que les hôtels de tourisme classés ;

- villages de vacances ;

- maisons familiales de vacances ;

- terrains de camping, camps de tourisme et camps de loisirs classés ;

- foyers-hôtels ;

- résidences pour étudiants ou jeunes travailleurs ;

- chambres d'hôtes ;

- maisons ou appartements meublés ;

- pensions de famille ;

- maisons de retraite ;

> **Remarque** : Le fait que les résidents des maisons de retraite autorisées, conformément à l'article L313-1 du code de l'action sociale et des familles, puissent faire ôter les meubles de l'exploitant et les remplacer par leurs propres meubles qu'ils apportent ne suffit pas en soi à rendre non imposables ces opérations.

- maisons d'enfants ;

- etc.

70

Par ailleurs, la réquisition d'établissement appartenant aux hôteliers, restaurateurs, garagistes, etc. est assimilée à une location d'établissement commercial ou industriel muni du mobilier ou du matériel nécessaire à l'exploitation. Par suite, les indemnités perçues en contrepartie de cette réquisition sont imposables à la TVA alors même qu'elles seraient inférieures à la valeur réelle de location des locaux ou établissements réquisitionnés.

80

Décision du Conseil d'État du 5 février 2009, n° 307077, 8ème et 3ème s.-s., S.A.R.L Distex c./ Ministre.

T.V.A. - champ d'application - exonération - location de logements garnis ou meublés à usage d'habitation - résidence pour étudiants.

Le Conseil d'État a jugé que les dispositions du 4°-b de l'article 261 D du code général des impôts (CGI), dans leur rédaction applicable antérieurement à l'entrée en vigueur de l'article 18 de la loi de finances rectificative du 30 décembre 2002, demeuraient compatibles avec les objectifs de l'article 13 de la de la 6ème directive du Conseil n° 77/388/CEE du 17 mai 1977 modifiée (devenu l'article 135 de la directive 2006/112/CE du 26 novembre 2006) en tant qu'elles excluent de l'exonération de taxe sur la valeur ajoutée qu'elles prévoient les activités se trouvant dans une situation de concurrence potentielle avec les entreprises hôtelières,

En conséquence, il a déduit des circonstances de l'espèce, appréciées souverainement par les juges du fond, que la société requérante ne fournissait pas à sa clientèle des prestations dans des conditions similaires à celles

proposées par des établissements à caractère hôtelier exploités de manière professionnelle.

Nota :

Cette décision s'inscrit dans le droit fil de la jurisprudence du Conseil d'État (CE 11 juillet 2001 n° 217675, 9ème et 10ème s.-s., Ministre c. / L ; CE 27 février 2006 n° 258807, 8ème et 3ème s.-s., Sté Hôtel de Provence c. / Ministre) qui définit l'activité para-hôtelière par l'offre, en sus de l'hébergement, d'au moins trois des services parmi les quatre cités à l'article 261 D 4°-b du CGI.

Par ailleurs, la Haute assemblée a jugé dans cette espèce que le service vérificateur, qui s'était fondé sur la réalité des prestations offertes par la société sans remettre en cause ni le contenu ni la portée des contrats de résidence conclus avec les locataires, ne pouvait être regardé comme ayant entendu, même implicitement, mettre en œuvre la procédure de répression des abus de droit (CE 21 juillet 1989 n°59970, Plèn., Ministre c/) prévue à l'article L64 du livre des procédures fiscales (LPF).

C. Fourniture de logement dans les terrains de camping

90

La fourniture de caravanes, tentes, mobil-homes et d'habitations légères de loisirs assimilés à des installations fixes, spécialement aménagés et exclusivement réservés à l'habitation est considérée comme une fourniture de logement imposable à la TVA.

Cette prestation peut être soumise au taux réduit sous certaines conditions.

II. Régime des locations de locaux nus, meublés ou garnis consenties par le propriétaire à une personne qui les exploite

100

Selon l'article 260 D du CGI, la location de locaux nus ou meublés dont la destination finale est le logement meublé est toujours considérée comme une opération de fourniture de logement meublé.

En conséquence, les locations de locaux nus, meublés ou garnis consenties à des exploitants d'établissements d'hébergement à caractère hôtelier (visés au 4° a et b de l'article 261 D du CGI) sont taxables de plein droit, à l'exclusion de celles consenties à l'exploitant d'un établissement mentionné à l'article L633-1 du code de la construction et de l'habitation, dont l'activité n'ouvre pas droit à déduction.

Ces locations doivent être taxées quelles que soient les exonérations de TVA dont pourraient bénéficier, à un autre titre, les preneurs pour leurs propres opérations.

Exemple : Le preneur est une association bénéficiant de l'exonération prévue par les dispositions du 7 de l'article 261 du CGI.

De même, le dispositif s'applique lorsque le preneur est non assujetti à la TVA dans les conditions prévues par les dispositions de l'article 256 B du CGI

Exemple : Un centre communal d'action sociale.

110

Cependant, les locations de locaux nus, meublés ou garnis consenties aux exploitants d'établissements mentionnés à l'article L633-1 du code de la construction et de l'habitation dont l'activité n'ouvre pas droit à déduction sont exonérées.

Sont concrètement concernés les exploitants de logements-foyers, c'est-à-dire les établissements destinés au logement collectif à titre de résidence principale de personnes dans des immeubles comportant à la fois des locaux privatifs meublés ou non et des locaux communs affectés à la vie collective, à condition toutefois que les sommes qu'ils perçoivent au titre de leur propre activité de location soient elles-mêmes exonérées de TVA ou placées hors du champ d'application de cette taxe.

Le fait que l'activité de l'exploitant ouvre droit à déduction ou non est apprécié par immeuble ou ensemble d'immeubles formant un secteur distinct d'activité.

III. Régime applicable aux résidences de tourisme classées

120

L'exonération des locations de logements meublés ou garnis à usage d'habitation comporte des exceptions notamment en ce qui concerne les résidences de tourisme classées.

A. Définition de la résidence de tourisme classée

Aux termes de l'article D321-1 du code du tourisme, la résidence de tourisme est un établissement commercial d'hébergement classé, faisant l'objet d'une exploitation permanente ou saisonnière. Elle est constituée d'un ou plusieurs bâtiments d'habitation individuels ou collectifs regroupant, en un ensemble homogène, des locaux d'habitation meublés et des locaux à usage collectif. Les locaux d'habitation meublés sont proposés à une clientèle touristique qui n'y élit pas domicile, pour une occupation à la journée, à la semaine ou au mois. Elle est dotée d'un minimum d'équipements et de services communs. Elle est gérée dans tous les cas par une seule personne physique ou morale.

Elle peut être placée sous le statut de copropriété des immeubles bâtis fixé par la loi n° 65-557 du 10 juillet 1965 modifiée ou sous le régime des sociétés d'attribution d'immeubles en jouissance à temps partagé défini par la loi n° 86-18 du 6 janvier 1986 relative aux sociétés d'attribution d'immeubles en jouissance à temps partagé sous certaines conditions fixées par l'article D 321-2 du code du tourisme.

B. Insertion du régime des résidences de tourisme dans le dispositif d'ensemble des locations en meublé

130

Le 4° de l'article 261 D du CGI exonère de la TVA, sans possibilité d'option, les locations de logements meublés ou garnis à usage d'habitation.

Sous réserve des exceptions précisées ci-après, cette exonération s'applique aux locations effectuées dans les résidences de tourisme quel que soit leur statut (propriétaire unique, copropriété, attribution par fractions divises).

140

Toutefois, cette exonération n'est pas appliquée :

- lorsque l'exploitation d'une résidence de tourisme répond aux conditions fixées par le 4°-b de l'article 261 D du CGI pour l'ensemble des locations de locaux meublés (cf. I-B-1 jusqu'au § 60) ;

- lorsque la résidence de tourisme est classée et que son exploitation répond aux conditions fixées par l'article 261 D, 4°-a du CGI.

L'exonération est par ailleurs écartée en ce qui concerne les locations de locaux nus, meublés ou garnis consenties par le ou les propriétaires des locaux à l'exploitant de la résidence de tourisme classée lorsque l'exploitation répond aux conditions de l'article 261 D, 4°-a ou b du CGI (article 260 D du CGI ; cf. II § 100).

C. L'exonération des locations de logements meublés ou garnis à usage d'habitation écartée sous certaines conditions propres aux résidences de tourisme classées

1. La résidence de tourisme classée

150

La décision de classement est prise par le représentant de l'État dans le département, lorsque la résidence de tourisme répond aux critères fixés par le tableau de classement figurant en annexe I de l'arrêté du 4 juin 2010 fixant les normes et la procédure de classement des résidences de tourisme.

2. La résidence de tourisme classée affectée à l'hébergement des touristes

160

Cette condition est en principe remplie dès lors que la résidence de tourisme a fait l'objet d'une décision de classement.

Il n'est pas fait de distinction entre le tourisme de loisirs (ex : vacanciers), le tourisme de santé (ex : curistes) et le tourisme d'affaires (ex : participants à des congrès, foires, salons et expositions).

Néanmoins, nonobstant leur classement, certaines résidences de tourisme accueillent une clientèle non touristique. Si cet accueil est effectué de manière habituelle et dans des conditions (durée des

séjours, qualité des résidents, par exemple : étudiants, stagiaires travailleurs saisonniers, etc.) qui excluent tout caractère touristique, l'activité de la résidence de tourisme cesse de relever des dispositions spécifiques du 4°-a de l'article 261 D du CGI et s'analyse comme une activité de location de logements meublés ou garnis à usage d'habitation exonérée de TVA.

170

Dans certaines résidences de tourisme classées placées sous le statut de la copropriété ou sous le régime des sociétés d'attribution d'immeubles en jouissance à temps partagé, les copropriétaires ou les associés des sociétés d'attribution se réservent des périodes de séjour dans les locaux qu'ils donnent en location à l'exploitant de la résidence de tourisme en exerçant leur droit de réservation prioritaire prévu par l'article D321-2 du code du tourisme.

Le régime d'imposition à la TVA reste applicable à ces résidences dans les conditions suivantes :

- les copropriétaires ou les associés des sociétés d'attribution acquittent à l'exploitant de la résidence, qui doit le soumettre à la TVA, le prix normal de leurs séjours. Pour tenir compte du fait que pour ces séjours, l'exploitant de la résidence n'engage aucuns frais de commercialisation, le prix du séjour sera considéré comme normal s'il est au moins égal à 75 % du prix public ;

> **Remarque** : Le règlement du prix des séjours dû par le copropriétaire ou l'associé de la société d'attribution à l'exploitant de la résidence est souvent effectué par compensation avec les loyers que l'exploitant doit de son côté au même propriétaire ou multipropriétaire au titre de la location des locaux. Dans ce cas, comme il est de règle en matière d'échange de services, c'est la valeur totale de chacune des deux opérations qui doit être soumise à la TVA.

- les droits de séjour des copropriétaires ou des associés des sociétés d'attribution n'excèdent pas pour leur totalité 182 jours dans une année.

3. La résidence de tourisme classée louée à un ou plusieurs exploitants par un contrat d'une durée d'au moins neuf ans

a. Résidence de tourisme classée appartenant à une seule personne physique ou morale

180

Lorsque le propriétaire unique et l'exploitant de la résidence sont des personnes physiques ou morales distinctes, il doit exister entre ces deux personnes un contrat de location d'une durée au moins égale à neuf ans.

Lorsque le propriétaire unique d'une résidence de tourisme est également l'exploitant, la condition de location par un contrat d'une durée d'au moins neuf ans est sans objet et doit être considérée comme remplie.

Il en est de même lorsque le propriétaire unique exploite sous son nom et sous sa responsabilité commerciale la résidence de tourisme classée par l'intermédiaire d'un mandataire agissant pour son compte en vertu d'un contrat de mandat.

b. Résidence de tourisme classée placée sous le statut de la copropriété ou sous le régime des sociétés d'attribution d'immeubles en jouissance à temps partagé

190

Les copropriétaires ou les associés des sociétés d'attribution de résidences de tourisme classées dotées de l'un de ces statuts doivent avoir conclu avec l'exploitant de la résidence un contrat de location d'une durée d'au moins neuf ans.

Cette condition légale s'apprécie strictement.

L'activité de l'exploitant de la résidence de tourisme classée doit être regardée comme une fourniture de logements meublés à usage d'habitation exonérée de la TVA, lorsque ses relations avec les copropriétaires ou les associés des sociétés d'attribution des locaux sont simplement régies par un contrat de mandat.

Il en est de même lorsque les copropriétaires et les associés des sociétés d'attribution procèdent eux-mêmes à la location, y compris à des touristes, de ces logements meublés ou garnis à usage d'habitation.

200

Il résulte des termes du 4°-a de l'article 261 D du CGI que l'assujettissement à la TVA ne concerne que les résidences de tourisme qui font en totalité l'objet d'un contrat de location d'une durée d'au moins neuf ans.

En pratique, compte tenu des normes qui sont retenues pour le classement des résidences de tourisme, l'imposition à la TVA sera retenue lorsque les locaux faisant l'objet d'un contrat de location de neuf ans, sont situés dans un même immeuble ou ensemble immobilier classé et qu'ils représentent une capacité d'accueil d'au moins 100 lits (ou en moyenne 25 appartements).

Par ailleurs, bien que tous les locaux de la résidence doivent en principe être loués à l'exploitant par un contrat de neuf ans, il sera admis que le régime d'imposition à la TVA ne soit pas remis en cause lorsque 70 % au moins des locaux qui composent l'immeuble ou l'ensemble immobilier ayant obtenu le classement font l'objet d'un tel contrat de location .

> **Remarque :** Certains établissements, d'une capacité d'accueil inférieure à 100 lits, ont pu être classés en résidence de tourisme par dérogation. Dans ce cas, la totalité des locaux doit faire l'objet d'un contrat de location de neuf ans.

Cette règle doit être retenue tant à l'origine qu'au cours de l'exploitation de la résidence.

Dans ce dernier cas, elle détermine éventuellement la cessation de l'assujettissement à la TVA de l'ensemble des copropriétaires ou des associés des sociétés d'attribution et de l'exploitant.

4. Souscription par l'exploitant d'un engagement de promotion touristique à l'étranger

210

L'engagement de promotion touristique à l'étranger doit être souscrit dans tous les cas, y compris lorsque le propriétaire exploite lui-même ou par l'intermédiaire d'un mandataire la résidence de tourisme.

Les conditions dans lesquelles l'exploitant de la résidence de tourisme ou son mandataire souscrit l'engagement et réalise les dépenses de promotion touristique à l'étranger sont fixées par les articles 176 de l'annexe II au CGI et 177 de l'annexe II au CGI.

a. Nature de l'engagement

220

L'exploitant de la résidence doit s'engager pendant les vingt-quatre premiers mois d'exploitation :

- soit à dépenser une somme au moins égale à 1,5 % des recettes d'exploitation perçues au titre de la résidence pour la recherche de la clientèle étrangère ; cette condition s'apprécie résidence par résidence ;

- soit à conclure avec des organisateurs de voyages ou de séjours des contrats de mise à disposition, tels que 20 % au moins des unités d'hébergement de la résidence soient réservées à des touristes étrangers.

Lorsqu'une même personne physique ou morale exploite plusieurs résidences de tourisme classées, il est admis que l'appréciation du volume des dépenses de promotion à l'étranger et du pourcentage des unités d'hébergement réservées à des touristes étrangers soit effectuée globalement pour l'ensemble des résidences exploitées.

Le respect de cet engagement s'apprécie à l'expiration de la période de référence.

1° Dépenses de recherche de la clientèle étrangère

230

Il s'agit de toutes les dépenses engagées pour assurer la venue d'une clientèle étrangère dans l'ensemble de la résidence.

Á titre d'exemple, on peut citer :

- les dépenses engagées pour implanter des bureaux de représentation à l'étranger ;

- les dépenses de publicité par annonces ou brochures dans les publications diffusées à l'étranger ;

- les cotisations ou participations versées à des organismes ayant pour vocation la promotion touristique à l'étranger.

2° Conclusion de contrats avec des organisateurs de voyages français ou étrangers

240

Dans cette hypothèse un pourcentage minimum de 20 % des lits de la résidence de tourisme concernée doit, sur les deux premières années d'exploitation, avoir fait l'objet de contrats avec des organisateurs de voyages (ou d'autres intermédiaires, etc.) en vue d'une occupation par des touristes étrangers.

Il n'est pas exigé que les contrats de mise à disposition soient des contrats fermes ; il peut s'agir de simples contrats de contingentement qui permettent à l'agent de voyage de rétrocéder à l'exploitant, à une certaine date, des lits « invendus » aux étrangers.

b. Modalités de conclusion de l'engagement

250

L'engagement est souscrit par l'exploitant de la résidence. Il est formulé sur papier libre adressé avant le début de l'exploitation de la résidence au service des impôts compétent. L'engagement consiste en une simple déclaration rédigée sur le modèle suivant :

« Je soussigné, M , gestionnaire de la société , exploitant de la résidence de tourisme classée, m'engage à réaliser la promotion touristique à l'étranger prévue par l'article 176 de l'annexe II au CGI ».

Une copie de l'attestation d'engagement adressée au service des impôts est remise par l'exploitant aux propriétaires des locaux de telle sorte que ces derniers puissent justifier de l'application de la TVA aux locations qu'ils consentent.

D. Cessation de l'imposition des locations consenties dans les résidences de tourisme classées

260

Lorsque l'ensemble ou simplement l'une des conditions prévues au 4-a de l'article 261 D du CGI ne sont plus remplies, les locations de locaux meublés ou garnis à usage d'habitation effectuées dans les résidences de tourisme sont replacées sous le régime d'exonération défini au 4° de ce même article (sous réserve de la situation décrite au III-B premier tiret du § 130).

Cette exonération s'applique alors :

- aux locations effectuées par l'exploitant de la résidence de tourisme aux touristes ; mais les autres prestations rendues (par exemple : nettoyage quotidien, blanchissage du linge personnel etc.), restent soumises à la TVA ;

- aux locations effectuées par le loueur des locaux (propriétaire, copropriétaire ou multipropriétaire) à l'exploitant de la résidence de tourisme.

1. Cas de cessation de l'imposition des locations effectués dans les résidences de tourisme classées

270

Les cas de cessation de l'imposition à la TVA des locations effectuées dans les résidences de tourisme classées sont les suivants.

a. Déclassement de la résidence de tourisme

280

Cette situation n'appelle pas d'observation particulière. La radiation de la liste des établissements classés résidences de tourisme est prononcée par le préfet (article R321-8 du code du tourisme).

b. Non affectation de la résidence de tourisme à l'hébergement de touristes ou diminution de la capacité d'accueil

290

Ces points ont été précisés aux III-C-2 § 160 et III-C-3-b § 200 ci-dessus.

c. Interruption du contrat initial de location de neuf ans

300

L'interruption du contrat de location peut être le fait du bailleur (propriétaire, copropriétaire ou multipropriétaire) ou du preneur des locaux, exploitant de la résidence.

Si elle est le fait du preneur, cette interruption est sans incidence lorsque le nouveau preneur poursuit les engagements du précédent.

Pour le bailleur, plusieurs situations sont à distinguer :

- en cas de décès du bailleur, de cession ou de donation des locaux, l'interruption reste également sans incidence sur l'imposition à la TVA si les ayants droit, le cessionnaire ou le donataire reprennent sans interruption à leur compte les obligations du bailleur, soit dans le cadre d'un nouveau contrat, soit en laissant le contrat initial conclu avec l'exploitant de la résidence de tourisme poursuivre ses effets jusqu'à son terme ;

- dans les autres cas, c'est-à-dire lorsque le local n'est plus donné en location à l'exploitant, l'imposition à la TVA de cette opération est remise en cause depuis l'origine (cf. III-D-2).

d. Inexécution de l'engagement de promotion touristique à l'étranger

310

Le respect de l'engagement s'apprécie au terme des deux premières années d'exploitation. L'exploitant de la résidence de tourisme doit justifier auprès du service des impôts qu'il a rempli son engagement en produisant dans un délai de 3 mois suivant cette période, un état récapitulatif des dépenses qu'il a engagées ou des contrats conclus (article 177 de l'annexe II au CGI).

À défaut, l'imposition à la TVA de la location des locaux de la résidence et de son exploitation est remise en cause depuis l'origine (cf. III-D-2)

2. Conséquences de la cessation de l'imposition des locations effectuées dans les résidences de tourisme classées

320

Lorsqu'une résidence de tourisme cesse d'être exploitée dans des conditions qui déterminent l'imposition des locations consenties dans ces résidences, elle relève d'une activité de location meublée exonérée de la TVA, sauf si elle remplit les conditions mentionnées au premier tiret du **III-B § 140**).

IV. Villages de vacances classés ou agréés

330

L'exonération de TVA prévue au 4°-a de l'article 261 D du CGI ne s'applique pas aux prestations d'hébergement fournies dans les villages de vacances classés ou agréés.

V. Villages résidentiels de tourisme

340

Le 4°-d de l'article 261 D du CGI prévoit que l'exonération de TVA ne s'applique pas aux prestations d'hébergement fournies dans les villages résidentiels de tourisme, lorsque ces derniers sont destinés à l'hébergement des touristes et qu'ils sont loués par un contrat d'une durée d'au moins neuf ans à un exploitant dans des conditions fixées par décret en Conseil d'État.

Ces villages résidentiels de tourisme s'inscrivent dans une opération de réhabilitation de l'immobilier de loisirs définie par l'article L318-5 du code de l'urbanisme.