

Musées

I- Principe général

Conformément aux dispositions de l'article 256 B du code général des impôts (CGI), les personnes morales de droit public¹ sont placées hors du champ d'application de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) pour l'activité de leurs services administratifs, sociaux, éducatifs, culturels ou sportifs lorsque leur non-assujettissement n'entraîne pas de distorsion dans les conditions de la concurrence.

A) Opérations non imposables

Un musée n'est pas assujetti à la TVA au titre des activités suivantes :

- les droits d'entrée acquittés par les visiteurs au titre de la visite proprement dite ou pour accéder aux collections permanentes ou à des expositions temporaires dont l'objet culturel ne pourrait être organisé de la même manière par une entreprise du secteur privé ;
- l'organisation de conférences, de colloques ou de cours ouverts au public se rattachant directement à l'activité culturelle du musée ;
- les sommes perçues en contrepartie du droit de filmer, photographier ou reproduire les documents ou objets présentés dans le musée dès lors que la perception de ces sommes se situe dans le prolongement de son activité culturelle.

B) Opérations imposables

Il s'agit des activités qui, bien que réalisées par les personnes morales de droit public, sont par leur nature, leur étendue ou la clientèle à laquelle elles s'adressent en concurrence directe avec des opérateurs privés ou publics qui sont soumis à la TVA lorsqu'ils proposent des services similaires.

Ainsi sont imposables selon les règles de droit commun :

- les livraisons de biens (cartes postales, affiches, CD-Rom, guides et cartes touristiques, livres, catalogues, etc.) ;
- les prestations de services rendues aux partenaires publics ou privés à titre onéreux² ;
- les cessions d'immobilisations ayant ouvert droit à déduction totale ou partielle de la TVA au moment de leur acquisition ;
- les redevances de concession calculées en pourcentage du résultat du concessionnaire : salon de thé, boutiques, etc. ;
- les recettes de parrainage ;
- la mise à disposition de personnels ;
- les recettes qui se rapportent à l'activité d'organisateur de séjours touristiques ;
- les ventes de terrains à bâtir ;
- d'une manière générale, toutes les autres activités qui relèvent du secteur concurrentiel ;
- les subventions qui constituent le complément du prix d'opérations imposées à la taxe quelle qu'en soit l'origine ou les sommes qualifiées de subvention mais qui constituent en réalité la contrepartie directe d'une livraison de bien ou d'une prestation de service imposable à la TVA³ ;
- les sommes qualifiées de dons lorsqu'elles rémunèrent en réalité un service⁴ ;

¹ Cf. BOI-TVA-CHAMP-10-20-10-20120912 et BOI-TVA-CHAMP-10-20-10-20130801.

² Telles les locations d'espaces, de salles aménagées ou de jardins, les mises à disposition de salles du Château des dépendances ou des jardins pour l'organisation de tournages de films cinématographiques commerciaux ou publicitaires

³ Cf. BOI-TVA-BASE-10-10-10-20121112 § 360 à 410 (<http://bofip.impots.gouv.fr/bofip/375-PGP.html?identifiant=BOI-TVA-BASE-10-10-10-20121115>)

- les acquisitions intracommunautaires de biens réalisées par le musée pour les besoins de ses activités imposables à la TVA ou lorsque ces acquisitions concernent les activités placées hors du champ d'application de la taxe et qu'elles excèdent au cours d'une année civile le seuil de 10 000 € (article 256 bis-I du CGI) ;
- les prestations de services acquises à compter du 1er janvier 2010 auprès d'un fournisseur établi dans la communauté européenne (hors de France) pour lesquelles le musée devra « auto-liquider » la TVA sur ses déclarations (article 259 du CGI) ;
- Enfin certaines cessions de biens immobiliers (terrains à bâtir, immeubles achevés depuis moins de cinq ans) ou constructions immobilières sont susceptibles d'être imposables à la TVA en application de l'article 257 du CGI.

C) Opérations exonérées

Sont, en revanche, exonérés de TVA :

- les locations de locaux nus à usage professionnel (2 de l'article 261 du CGI) lorsque l'option pour la taxation des loyers n'a pas été formulée (2° de l'article 260 du CGI) ;
- les produits de placements financiers (article 261 C du CGI) ;
- les loyers perçus au titre des logements mis à la disposition des agents du musée pour utilité de service.

Bénéfice possible de la franchise en base

Dans l'hypothèse d'une imposition à la TVA, la collectivité exploitante peut bénéficier de la franchise en base de TVA prévue à l'article 293 B du CGI, si les recettes générées par l'activité ne dépassent pas un certain seuil (32 900 € pour les prestations de services et 82 200 € pour les livraisons de biens, seuils applicables au 1er janvier 2015).

La franchise en base est un dispositif qui dispense du paiement de la TVA l'assujetti qui en bénéficie. Elle a les mêmes effets qu'une exonération : l'assujetti ne peut exercer aucun droit à déduction au titre de la taxe grevant ses dépenses, et la mention de la TVA sur ses factures est interdite. Il est toutefois possible d'y renoncer en optant pour le paiement de la TVA.

II- Modalités d'imposition

A) Base d'imposition

La base d'imposition est constituée par toutes les sommes perçues à raison des activités imposées en application des principes précités (article 266 du CGI).

B) Taux

Chaque opération doit être soumise à la TVA au taux qui lui est propre⁵. Les droits d'entrée relèvent du taux réduit de 10 % (b ter de l'article 279 du CGI).

C) Exigibilité

L'exigibilité se définit comme le droit que le Trésor peut faire valoir auprès du redevable de la TVA, à partir d'un moment donné, pour obtenir le paiement de la taxe. Ainsi, en pratique, l'exigibilité détermine la période au titre de laquelle le montant des opérations imposables et celui de la taxe correspondante doivent faire l'objet d'une déclaration.

⁴ Tel est le cas des sommes versées en contrepartie d'une prestation de publicité ou de parrainage, lorsque le bénéficiaire s'engage à certaines obligations (utilisation d'un nom, d'une raison sociale, de certains équipements, etc.) moyennant, en contrepartie, le versement d'argent ou la remise en nature de biens ou de services (BOI-TVA-BASE-10-10-10-20121112, XII-C § 460).

⁵ A titre d'exemple :

- les locations de salles aménagées, les concessions d'espaces constituent des prestations relevant du taux de 20 % ;
- les ventes de catalogues quand ils répondent à la définition du livre telle que précisée par le § 40 du II du BOI-TVA-LIQ-30-10-40-20130715 sont soumises au taux de réduit de 5,5 % ;
- Les subventions qui constituent la contrepartie directe d'une prestation de service ou d'une livraison de biens imposable ou le complément du prix de ces opérations sont soumises au taux de TVA applicable à ces opérations.

En principe, pour les prestations de services, la TVA est exigible lors de l'encaissement des acomptes, du prix, de la rémunération ou, sur option du redevable, d'après les débits (article 269 du CGI).

Cependant, par mesure de tempérament⁶, les collectivités locales sont réputées avoir été autorisées à acquitter la TVA d'après les débits au titre de leurs opérations pour lesquelles l'exigibilité de la taxe est constituée par l'encaissement. De la sorte, pour l'ensemble de leurs opérations, le montant du chiffre d'affaires imposable à déclarer au titre d'une période déterminée est égal au total des sommes ayant fait l'objet des titres de recettes émis par l'ordonnateur et pris en charge dans les écritures du comptable au cours de cette période.

D) Droit à déduction

L'article 271 du CGI dispose que : « La TVA qui a grevé les éléments du prix d'une opération imposable est déductible de la TVA applicable à cette opération. »

La TVA ayant grevé les biens ou services acquis par un assujetti (TVA en amont d'une opération imposable) est déductible dans la mesure où ces dépenses participent à la réalisation d'opérations imposables ouvrant droit à déduction (TVA en aval).

Lorsque certaines de ces dépenses sont affectées à la réalisation d'opérations non imposables ou d'opérations imposables mais bénéficiant d'une exonération, le droit à déduction de la TVA d'amont est limité ou réduit. Ainsi, la TVA grevant un bien où un service qu'un assujetti à cette taxe acquiert, importe ou se livre à lui-même est déductible à proportion de son coefficient de déduction qui est égal au produit des coefficients d'assujettissement, de taxation et d'admission (articles 205 et 206 de l'annexe II au CGI).

Le coefficient de déduction est calculé pour chaque bien ou service (immobilisation ou autre bien et service acquis, importé, ou livré à soi-même par un assujetti).

1. coefficient d'assujettissement (II de l'article 206 de l'annexe II au CGI)⁷

Ce coefficient est destiné à mesurer la proportion d'utilisation du bien ou du service pour la réalisation d'opérations imposables (situées dans le champ d'application de la TVA) même si elles sont exonérées.

Dès l'acquisition, l'importation ou la première utilisation du bien ou service, l'assujetti doit procéder à son affectation :

- soit le bien ou service est exclusivement utilisé pour la réalisation d'opérations situées hors du champ d'application de la TVA : dans ce cas le coefficient est égal à 0 (exemple : vitrine acquise pour le musée) ;
- soit le bien ou service est exclusivement utilisé pour la réalisation d'opérations situées dans le champ d'application de la TVA : dans ce cas le coefficient est égal à 1 (exemple : vitrine acquise pour une boutique du musée vendant des souvenirs) ;
- soit le bien ou service est concurremment utilisé pour la réalisation d'opérations dans le champ et hors du champ d'application de la TVA (utilisation mixte) : dans ce cas le coefficient doit être calculé pour chaque bien ou service acquis selon un critère physique technique ou financier traduisant son utilisation mixte ou plus exactement sa proportion d'utilisation pour des opérations imposables (exemple : pour les dépenses d'électricité de l'ensemble du musée, le critère de la surface des immeubles affectés à la réalisation d'opérations situées dans le champ d'application de la TVA pourrait être retenu). Cette proportion est déterminée par l'assujetti sous sa propre responsabilité.

⁶ <http://bofip.impots.gouv.fr/bofip/728-PGP.html?identifiant=BOI-TVA-CHAMP-50-20-20140113>.

⁷ Il est possible de retenir, sans formalité préalable et sous réserve d'en justifier, un coefficient d'assujettissement unique pour l'ensemble des biens ou services à utilisation mixte (article 206 V-1-1° de l'annexe II au CGI). Le critère global retenu doit traduire correctement l'utilisation mixte des biens ou services considérés. Ce coefficient unique est applicable pour une année civile.

2. coefficient de taxation (III de l'article 206 de l'annexe II au CGI)⁸

Ce coefficient⁹ est destiné à mesurer la proportion d'utilisation du bien ou du service pour la réalisation d'opérations ouvrant droit à déduction, notamment des opérations imposables taxées, des exportations ou des livraisons intracommunautaires de biens.

Dès l'acquisition du bien ou service, l'assujetti doit procéder à son affectation :

- soit le bien ou service est exclusivement utilisé pour la réalisation d'opérations n'ouvrant pas droit à déduction : dans ce cas le coefficient est égal à 0 (exemple : travaux de peinture réalisés dans des locaux nus à usage d'habitation loués à des particuliers) ;
- soit le bien ou service est exclusivement utilisé pour la réalisation d'opérations ouvrant droit à déduction : dans ce cas le coefficient est égal à 1 (exemple : travaux de peinture réalisés dans la boutique du musée) ;
- soit le bien ou service est concurremment utilisé pour la réalisation d'opérations ouvrant et n'ouvrant pas droit à déduction (utilisation mixte) : dans ce cas le coefficient doit être calculé de manière forfaitaire selon les modalités précisées au BOI-TVA-DED-20-10-20-20130610.

3. coefficient d'admission (IV de l'article 206 de l'annexe II au CGI)

Ce coefficient exprime, pour une catégorie de biens ou services, l'existence d'une exclusion totale ou partielle du droit à déduction :

- Pour un bien ou service ne faisant l'objet d'aucune mesure d'exclusion : le coefficient est égal à 1 ;
- Pour un bien ou service faisant l'objet d'une mesure d'exclusion totale : le coefficient est égal à 0 (exemple : dépenses de logement au profit du personnel) ;
- Pour un bien ou service faisant l'objet d'une mesure d'exclusion partielle, le coefficient d'admission applicable est prévu au 10° du IV de l'article 206 de l'annexe II au CGI (par exemple, pour les dépenses de gazole des véhicules utilisés pour la réalisation d'opérations imposables, le coefficient est égal à 0,8).

4. L'application de la clé de répartition unique à l'ensemble des dépenses du musée

Toutefois, par dérogation aux règles d'affectation, les assujettis partiels et/ou redevables partiels peuvent être autorisés par l'administration à déterminer leur droit à déduction pour l'ensemble de leurs dépenses (mixtes et non mixtes) en appliquant une clé de répartition unique dite « économique », à l'ensemble de leurs opérations situées ou non, dans le champ d'application de la TVA, et le cas échéant, taxées ou exonérées. Autrement dit, l'ensemble des dépenses des assujettis qui appliquent cette dérogation est alors réputé mixte. La clé de répartition doit être adaptée à la situation de l'établissement, notamment à la nature de ses recettes hors du champ d'application de la TVA et doit correctement traduire la proportion d'utilisation des biens ou des services pour les besoins des activités situées hors du champ et dans le champ d'application de la TVA.

Le musée devra alors déterminer sa clé de répartition en retenant au numérateur, le montant des recettes afférentes aux opérations ouvrant droit à déduction, et au dénominateur le montant total des recettes afférentes aux opérations situées dans le champ et hors du champ d'application de la taxe, y compris l'ensemble des subventions et participations.

En pratique, cette méthode permet à l'établissement de calculer le coefficient d'assujettissement applicable à ses dépenses, la valeur du coefficient de taxation étant alors égale à l'unité.

Le bénéfice de cette mesure de simplification ne saurait néanmoins faire obstacle à la constitution de secteurs distincts, car celle-ci est de droit lorsque l'établissement exerce plusieurs activités soumises à des dispositions différentes en matière de TVA.

E) Secteurs distincts d'activités

⁸ Il est possible de retenir, sans formalité préalable un coefficient de taxation forfaitaire unique pour l'ensemble des biens ou services acquis quelle que soit leur affectation (Cf. 2° du 1 du V de l'article 206 de l'annexe II au CGI).

⁹ Ce coefficient doit être inscrit à la ligne 22 A de la déclaration CA3.

En application du I de l'article 209 de l'annexe II du code général des impôts (CGI), les opérations situées hors du champ d'application de la TVA et celles dans le champ d'application de la TVA doivent être comptabilisées dans des comptes distincts pour l'application du droit à déduction.

Il en va de même, au sein des opérations situées dans le champ d'application de la TVA pour les secteurs distincts d'activités qui ne sont pas soumises à des dispositions identiques au regard de la TVA.

Pour déterminer s'il y a pluralité d'activités non soumises à des règles identiques en matière de TVA emportant création de secteurs distincts d'activité, il convient de retenir un ensemble de critères tenant à la fois à la nature économique de chaque activité et à l'utilisation de matériels et de personnels distincts.

Doivent également être constitués en secteur d'activité, les situations énumérées du 1° au 5° de l'article sus-visé.

La comptabilité du musée doit suivre distinctement, pour chaque secteur d'activité :

- les acquisitions de biens et services ;
- les cessions de biens constituant des immobilisations et les transferts de ces biens à un autre secteur ;
- le montant des opérations imposables et non imposables.

Cela étant, la tenue de deux ou de plusieurs comptabilités séparées n'est pas indispensable dès lors que la comptabilité du redevable, complétée le cas échéant par des documents annexes, fait apparaître distinctement les données comptables propres à chaque secteur, de manière à justifier les mentions portées sur les déclarations de chiffres d'affaires (BOI-TVA-DED-20-20-20140513, II-B § 130).

F) Obligations déclaratives

S'agissant des modalités pratiques relatives aux déclarations, régime d'imposition et formalisation des secteurs distincts d'activités, la collectivité en charge de l'exploitation du musée est invitée à se rapprocher du service des impôts des entreprises dans le ressort duquel elle dépend.

Cette fiche constitue un document de travail, énonçant l'état du droit à la date de dernière mise à jour, non exhaustif, destiné à apporter une première aide et des informations générales sur des sujets susceptibles d'être rencontrés au quotidien par les collectivités locales.

Elle n'a pas vocation à se substituer à la doctrine administrative et fiscale existante, qui dans un cadre juridique en évolution, peut faire l'objet de modifications parfois substantielles.

En outre, compte tenu de la complexité et de la diversité des régimes présentés en matière de TVA portant sur les activités commerciales, l'attention du lecteur est appelée sur la nécessité d'examiner avec attention la situation particulière qui lui est soumise, notamment au regard des autres impôts commerciaux.