

## Extrait du Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-IS-CHAMP-50-10-20180404

Date de publication : 04/04/2018

DGFIP

### IS - Champ d'application et territorialité - Régimes particuliers - Établissements et organismes de recherche et d'enseignement supérieur

---

#### Positionnement du document dans le plan :

IS - Impôt sur les sociétés

Champ d'application et territorialité

Titre 5 : Régimes particuliers

Chapitre 1 : Établissements et organismes de recherche et d'enseignement supérieur

#### Sommaire :

I. Dispositif antérieur à la loi n° 2006-450 du 18 avril 2006

A. Situation des établissements publics d'enseignement supérieur et des établissements de recherche

B. Situation des fondations reconnues d'utilité publique du secteur de la recherche et des organismes sans but lucratif créés pour la gestion d'un pôle de recherche

C. Situation des pôles de recherche et d'enseignement supérieur créés sous la forme de GIP

II. Dispositif d'exonération des établissements et organismes de recherche et d'enseignement supérieur

A. Conditions d'application de l'exonération

1. Organismes concernés

a. Établissements publics de recherche et établissements publics d'enseignement supérieur

b. Personnes morales créées pour la gestion d'un PRES (régime antérieur à la loi n° 2013-660 du 22 juillet 2013 relative à l'enseignement supérieur et à la recherche)

c. Personnes morales créées pour la gestion d'un réseau thématique de recherche avancée (régime antérieur à la loi n° 2013-660 du 22 juillet 2013 relative à l'enseignement supérieur et à la recherche)

d. Les communautés d'universités et établissements (COMUE)

e. Fondations reconnues d'utilité publique du secteur de la recherche

1° Définition des fondations reconnues d'utilité publique du secteur de la recherche

2° Précision sur les fondations de coopération scientifique

2. Opérations exonérées

a. Les missions du service public de l'enseignement supérieur

1° Opérations relatives à la formation initiale et continue

2° Opérations relatives à la recherche scientifique et technique et la valorisation des résultats

3° Opérations relatives à la diffusion de la culture et de l'information scientifique et technique

4° Opérations relatives à la coopération internationale

b. Les missions du service public de la recherche

B. Portée et remise en cause de l'exonération

C. Conséquences du changement de régime fiscal

D. Modalités d'application de l'exonération d'impôt sur les sociétés

1. Sectorisation des activités non exonérées

a. Sectorisation dans le cadre des GIP et d'organismes sans but lucratif ayant une gestion intéressée ou n'ayant pas recours à la sectorisation de leurs activités non lucratives

b. Organismes sans but lucratif

c. Établissements publics

2. Mise en œuvre de la sectorisation

3. Établissement d'un bilan fiscal de départ

4. Dispositif de franchise

III. Dispositif d'exonération des établissements d'enseignement supérieur consulaire

## 1

Les 9°, 10° et 11° du 1 de l'[article 207 du code général des impôts \(CGI\)](#) exonèrent d'impôt sur les sociétés les établissements publics de recherche et les établissements publics d'enseignement supérieur, les personnes morales créées pour la gestion d'un pôle de recherche et d'enseignement supérieur (PRES) ou d'un réseau thématique de recherche avancée, les communautés d'université et établissements (COMUE) et les fondations reconnues d'utilité publique du secteur de la recherche, parmi lesquelles les fondations de coopération scientifique, au titre des revenus tirés des activités conduites dans le cadre des missions du service public de l'enseignement supérieur et de la recherche définies à l'[article L. 123-3 du code de l'éducation](#) et l'[article L. 112-1 du code de la recherche](#).

## 10

Ainsi, cette disposition permet-elle d'exonérer d'impôt sur les sociétés certaines activités des organismes visés au **§ 1** qui, antérieurement, étaient susceptibles d'entrer dans le champ d'application de l'impôt sur les sociétés.

## 20

Ce mécanisme d'exonération, institué par la [loi n° 2006-450 du 18 avril 2006 de programme pour la recherche](#), n'est pas venu se substituer au dispositif antérieur consistant à soumettre à l'impôt sur les sociétés les activités lucratives exercées mais est venu le compléter en disposant que certaines de ces activités sont exonérées. L'étude de ce régime exonératoire implique donc de rappeler auparavant les exonérations d'impôt sur les sociétés applicables antérieurement, dont certaines subsistent actuellement (cf. **I § 40 à 120**).

## 30

En outre, le 13° du 1 de l'[article 207 du CGI](#) exonère d'impôt sur les sociétés les établissements d'enseignement supérieur consulaire mentionnés à l'[article L. 711-17 du code de commerce](#) au titre de certaines de leurs activités ainsi que les organismes mentionnés au premier alinéa du 1 bis de l'[article 206 du CGI](#) au titre de leur participation dans ces établissements ou du financement de leurs activités (cf. **III § 760**).

## I. Dispositif antérieur à la loi n° 2006-450 du 18 avril 2006

### 40

Antérieurement à la [loi n° 2006-450 du 18 avril 2006 de programme pour la recherche](#), les établissements publics d'enseignement supérieur (notamment les établissements publics à caractère scientifique, culturel et professionnel [EPCSCP]), les établissements publics de recherche (notamment les établissements publics à caractère scientifique et technologique [EPST]) ainsi que les fondations reconnues d'utilité publique du secteur de la recherche et les organismes sans but lucratif

créés pour la gestion d'un pôle de recherche étaient soumis à l'impôt sur les sociétés au titre de leurs seules activités lucratives.

## 50

S'agissant des structures de coopération créées entre établissements d'enseignement supérieurs ou de recherche -notamment sous la forme de groupement d'intérêt public (GIP)- et préfigurant les structures de PRES avant promulgation de la [loi n° 2006-450 du 18 avril 2006 de programme pour la recherche](#), elles étaient imposées sur la totalité de leurs activités dans les conditions prévues à l'[article 239 quater B du CGI](#).

## A. Situation des établissements publics d'enseignement supérieur et des établissements de recherche

---

### 60

Il ressort des dispositions combinées du 1 de l'[article 206 du CGI](#) ainsi que du 1 de l'[article 165 de l'annexe IV au CGI](#) que sont passibles de l'impôt sur les sociétés de droit commun les établissements publics ainsi que les organismes de l'État et des collectivités territoriales jouissant de l'autonomie financière et réalisant des opérations à caractère lucratif.

### 70

Le caractère lucratif d'une activité est déterminé en fonction de leurs conditions d'exercice. Ainsi, les activités exercées dans des conditions similaires à celles des organismes du secteur lucratif sont soumises à l'impôt sur les sociétés.

L'activité d'un établissement public est considérée comme lucrative dès lors que, même en l'absence de concurrence avec les entreprises, elle n'est pas exercée dans des conditions différentes de celles d'une entreprise au regard des critères dits des « 4 P » (Produit, Public, Prix, Publicité).

Il est précisé que la circonstance qu'un de ces établissements propose des services à des entreprises n'est pas un motif suffisant pour permettre de conclure à la lucrativité de l'ensemble des activités de l'organisme.

### 80

Ces établissements peuvent isoler leurs activités lucratives au sein d'un secteur distinct afin de ne soumettre à l'impôt sur les sociétés que le résultat réalisé au titre de ces seules activités, aucune condition quant à la nature et à l'importance des activités n'étant posée. La sectorisation ne constitue toutefois qu'une simple faculté laissée à l'établissement public.

## B. Situation des fondations reconnues d'utilité publique du secteur de la recherche et des organismes sans but lucratif créés pour la gestion d'un pôle de recherche

---

### 90

Selon le 1 de l'[article 206 du CGI](#), les fondations reconnues d'utilité publique et les organismes sans but lucratif sont passibles de l'impôt sur les sociétés lorsqu'ils se livrent à une exploitation ou à des opérations de caractère lucratif.

### 100

Le caractère lucratif d'une exploitation ou d'une opération s'apprécie au regard des critères présentés au [BOI-IS-CHAMP-10-50-10-20](#).

Sous réserve que le caractère désintéressé de la gestion soit respecté, une activité est considérée comme non lucrative lorsqu'elle est non concurrentielle ou lorsque reconnue concurrentielle, elle est exercée dans des conditions différentes de celles d'une entreprise au regard des critères dits des « 4 P » (Produit, Public, Prix, Publicité).

## 110

Les fondations reconnues d'utilité publique du secteur de la recherche et les organismes sans but lucratif créés pour la gestion de structure de coopération de recherche, dès lors qu'ils ont une gestion désintéressée et exercent des activités non lucratives prépondérantes, peuvent isoler leurs activités lucratives au sein d'un secteur distinct ([BOI-IS-CHAMP-10-50-20-10](#)) pour les soumettre à l'impôt sur les sociétés.

Toutefois, ces organismes peuvent bénéficier de la franchise des impôts commerciaux dans les conditions précisées au [BOI-IS-CHAMP-10-50-20-20](#).

## C. Situation des pôles de recherche et d'enseignement supérieur créés sous la forme de GIP

---

### 120

Les structures de coopération citées au [I § 50](#) et créées sous la forme de GIP, sont imposées sur la totalité de leurs activités dans les conditions prévues à l'[article 239 quater B du CGI](#).

Ainsi, chacun de leurs membres est personnellement passible, pour la part des excédents correspondant à ses droits dans le groupement, soit de l'impôt sur le revenu, soit de l'impôt sur les sociétés s'il s'agit de personnes morales relevant de cet impôt.

Toutefois, en application du g du 3 de l'[article 206 du CGI](#), les GIP peuvent opter, de façon irrévocable, pour leur assujettissement à l'impôt sur les sociétés.

## II. Dispositif d'exonération des établissements et organismes de recherche et d'enseignement supérieur

### 130

Les établissements publics de recherche et les établissements publics d'enseignement supérieur, les personnes morales créées pour la gestion d'un PRES ou d'un réseau thématique de recherche avancée, les COMUE, ainsi que les fondations reconnues d'utilité publique du secteur de la recherche, parmi lesquelles les fondations de coopération scientifique, sont exonérés d'impôt sur les sociétés au titre des revenus tirés des activités conduites dans le cadre des missions du service public de l'enseignement supérieur et de la recherche définies à l'[article L. 123-3 du code de l'éducation](#) et l'[article L. 112-1 du code de la recherche](#).

### 140

Parmi les organismes visés, s'agissant des personnes morales créées sous la forme d'établissements publics, des fondations reconnues d'utilité publique du secteur de la recherche ou des organismes sans but lucratif créés pour la gestion d'un pôle de recherche ayant une gestion désintéressée, la fraction du bénéfice provenant d'activités autres que celles visées par l'exonération est soumise à l'impôt sur les sociétés lorsque ces activités sont considérées comme lucratives, au regard des principes développés aux [BOI-IS-CHAMP-10-50 et suivants](#).

### 150

**Remarque :** Il est rappelé que les fondations reconnues d'utilité publique et plus généralement les organismes sans but lucratif sont imposés sur l'ensemble de leurs activités lorsqu'ils ont une gestion intéressée : il n'est pas besoin d'examiner le caractère lucratif ou non des activités exercées par ces organismes.

### 160

Les conditions de la sectorisation des activités lucratives non exonérées sont précisées aux [II-D-1 à 3 § 640 à 730](#) et les conditions d'application de la franchise au [II-D-4 § 740 à 750](#).

### 170

Par conséquent, pour connaître la situation, au regard de l'impôt sur les sociétés, d'une activité exercée par l'un de ces organismes, il convient d'examiner :

- la nature des activités exercées. Si ces activités sont conduites dans le cadre des missions de service public de l'enseignement supérieur et de la recherche définies à l'[article L. 123-3 du code de l'éducation](#) et à l'[article L. 112-1 du code de la recherche](#), elles ne seront pas soumises à l'impôt sur les sociétés ;
- le caractère lucratif des autres activités, conformément au dispositif préexistant exposé au [I § 40 à 120](#).

## 180

Concernant les GIP, il est précisé qu'il n'est pas nécessaire de procéder à l'analyse de la lucrativité des activités exercées en raison du régime applicable qui leur est propre.

## A. Conditions d'application de l'exonération

---

### 1. Organismes concernés

---

#### 190

Entrent dans le champ d'application de l'exonération d'impôt sur les sociétés prévue aux 9°, 10° et 11° du 1 de l'[article 207 du CGI](#) :

- les établissements publics de recherche et les établissements publics d'enseignement supérieur ;
- les personnes morales créées pour la gestion d'un PRES ou d'un réseau thématique de recherche avancée ;
- les COMUE ;
- les fondations reconnues d'utilité publique du secteur de la recherche parmi lesquelles les fondations de coopération scientifique.

#### a. Établissements publics de recherche et établissements publics d'enseignement supérieur

---

#### 200

En vertu des dispositions des [articles L. 311-1 et suivants du code de la recherche](#), les établissements publics de recherche ont soit un caractère industriel et commercial, soit un caractère administratif et peuvent conclure avec l'État des contrats pluriannuels qui définissent, pour l'ensemble de leurs activités, les objectifs de l'établissement ainsi que les engagements réciproques des parties.

Les établissements publics d'enseignement supérieur et de recherche sont les EPCSCP et leurs composantes, les instituts universitaires de formation des maîtres et les autres établissements publics d'enseignement supérieur participant au service public de la recherche dans les conditions fixées aux titres I<sup>er</sup>, II et IV à VI du livre VII du code de l'éducation ([code de l'éducation, art. L. 711-1 et suiv.](#)).

#### b. Personnes morales créées pour la gestion d'un PRES (régime antérieur à la loi n° 2013-660 du 22 juillet 2013 relative à l'enseignement supérieur et à la recherche)

---

#### 210

Plusieurs établissements ou organismes de recherche ou d'enseignement supérieur et de recherche, publics ou privés, y compris les centres hospitaliers universitaires (CHU) ainsi que les centres de lutte contre le cancer, et dont au moins un EPCSCP, peuvent décider de regrouper tout ou partie de leurs activités et de leurs moyens, notamment en matière de recherche, dans un PRES afin de conduire ensemble des projets d'intérêt commun. Ces établissements ou organismes peuvent être français ou

européens ([code de la recherche, art. L. 344-1](#) dans sa rédaction en vigueur jusqu'à l'application de la [loi n° 2013-660 du 22 juillet 2013 relative à l'enseignement supérieur et à la recherche](#) ).

## 220

Les PRES sont créés par convention entre les établissements et les organismes fondateurs. D'autres partenaires, en particulier des entreprises et des collectivités territoriales ou des associations, peuvent y être associés.

## 230

Ces pôles peuvent être créés notamment sous la forme d'un GIP, d'un établissement public de coopération scientifique, ou d'une fondation de coopération scientifique ([code de la recherche, art. L. 344-1](#) dans sa rédaction en vigueur jusqu'à l'application de la [loi n° 2013-660 du 22 juillet 2013 relative à l'enseignement supérieur et à la recherche](#)).

Conformément à l'[article 117 de la loi n° 2013-660 du 22 juillet 2013 relative à l'enseignement supérieur et à la recherche](#), les EPCS sont devenus des communautés d'universités et établissements (COMUE) [cf. [II-A-1-d § 245](#)].

Toutefois, conformément à l'article 117 de la loi n° 2013-660 du 22 juillet 2013, les EPCS Agreenium, Condorcet et ParisTech sont maintenus dans leur statut pendant cinq années à compter de la publication de la loi n° 2013-660 du 22 juillet 2013 et sont donc régis par les dispositions du code de la recherche applicable aux EPCS en vigueur jusqu'à la publication de la loi n° 2013-660 du 22 juillet 2013.

### **c. Personnes morales créées pour la gestion d'un réseau thématique de recherche avancée (régime antérieur à la loi n° 2013-660 du 22 juillet 2013 relative à l'enseignement supérieur et à la recherche)**

## 240

En vertu des dispositions de l'[article L. 344-2 du code de la recherche](#) dans sa rédaction en vigueur jusqu'à l'application de la [loi n° 2013-660 du 22 juillet 2013 relative à l'enseignement supérieur et à la recherche](#), les réseaux thématiques de recherche avancée sont dotés de la personnalité morale et créés sous la forme d'une fondation de coopération scientifique pour conduire un projet d'excellence scientifique dans un ou plusieurs domaines de recherche. Ce projet est mené en commun par plusieurs établissements ou organismes de recherche ou d'enseignement supérieur et de recherche, publics ou privés, français ou européens.

D'autres partenaires, en particulier des entreprises, des collectivités territoriales, des associations, des établissements d'enseignement supérieur ou organismes de recherche non-fondateur peuvent être associés au réseau par convention. Le réseau peut regrouper des unités de recherche relevant des partenaires associés.

### **d. Les communautés d'universités et établissements (COMUE)**

## 245

Les COMUE sont des établissements publics à caractère scientifique, culturel et professionnel régis par les dispositions codifiées de l'[article L. 718-7 du code de l'éducation](#) à l'[article L. 718-15 du code de l'éducation](#), qui assurent la coordination des politiques de leurs membres telle que prévue à l'[article L. 718-2 du code de l'éducation](#) en matière d'offre de formation, stratégie de recherche et de transfert.

### **e. Fondations reconnues d'utilité publique du secteur de la recherche**

## 250

Aux termes du 11° du 1 de l'[article 207 du CGI](#), l'exonération d'impôt sur les sociétés s'applique aux fondations reconnues d'utilité publique du secteur de la recherche, parmi lesquelles les fondations de coopération scientifique.

## 1° Définition des fondations reconnues d'utilité publique du secteur de la recherche

---

### 260

Sont considérées comme fondations reconnues d'utilité publique du secteur de la recherche :

- les 28 fondations reconnues d'utilité publique dont la dotation provient pour partie du compte d'affectation spéciale du Trésor n° **902-24** « *compte d'affectation des produits de cessions de titres, parts et droits de sociétés* » - chapitre 9 « *dotation en capital aux fondations reconnues d'utilité publique du secteur de la recherche* » ;
- les fondations reconnues d'utilité publique qui ont pour mission principale la recherche scientifique et qui sont dotées d'un conseil scientifique.

## 2° Précision sur les fondations de coopération scientifique

---

### 270

Les fondations de coopération scientifique sont des personnes morales de droit privé à but non lucratif soumises aux règles relatives aux fondations reconnues d'utilité publique dans les conditions fixées notamment par la [loi n° 87-571 du 23 juillet 1987 sur le développement du mécénat \(code de la recherche, art. L. 344-11\)](#). Les spécificités des fondations de coopération scientifique sont prévues aux [articles L. 344-12 et suivants du code de la recherche](#).

### 280

Les réseaux thématiques de recherche avancée sont créés sous la forme d'une fondation de coopération scientifique.

### 290

Pour être dotés de la personnalité morale, les centres thématiques de recherche et de soins doivent adopter la forme d'une fondation de coopération scientifique ([code de la recherche, art. L. 344-2](#) et [code de la recherche, art. L. 344-3](#), tous deux abrogés au 24 juillet 2013). Les PRES peuvent également recourir à cette forme.

## 2. Opérations exonérées

---

### 300

Sont exonérés d'impôt sur les sociétés en application des 9°, 10° et 11° du 1 de [l'article 207 du CGI](#), les revenus tirés des activités conduites dans le cadre des missions du service public de l'enseignement supérieur et de la recherche définies à [l'article L. 123-3 du code de l'éducation](#) et à [l'article L. 112-1 du code de la recherche](#).

### a. Les missions du service public de l'enseignement supérieur

---

### 310

Les missions du service public de l'enseignement supérieur telles que définies à [l'article L. 123-3 du code de l'éducation](#) sont :

- la formation initiale et continue ;
- la recherche scientifique et technique ainsi que la valorisation de ses résultats ;
- l'orientation, la promotion sociale et l'insertion professionnelle ;
- la diffusion de la culture humaniste et de la culture scientifique, technique et industrielle ;
- la participation à la construction de l'espace européen de l'enseignement supérieur et de la recherche ;
- la coopération internationale.

## 1° Opérations relatives à la formation initiale et continue

---

### 320

La formation initiale concerne la formation d'étudiants en scolarité ininterrompue dans des formations post-baccalauréat conduisant notamment à la délivrance des diplômes nationaux prévus par l'[article L. 613-1 du code de l'éducation](#), de diplômes reconnus par l'État quel qu'en soit le mode de reconnaissance ou de diplômes d'établissements. Cette formation peut être organisée soit par la voie scolaire ou universitaire soit par la voie de l'apprentissage.

### 330

Aux termes de l'[article L. 6111-1 du code du travail](#), la formation professionnelle tout au long de la vie constitue une obligation nationale. Elle comporte une formation initiale et des formations ultérieures destinées aux adultes et aux jeunes déjà engagés dans la vie active ou qui s'y engagent. Ces formations ultérieures constituent la formation professionnelle continue. Aux termes de l'[article L. 123-4 du code de l'éducation](#), elle s'adresse à toutes les personnes engagées ou non dans la vie active. Elle inclut l'ouverture aux adultes des cycles d'étude de formation initiale, ainsi que l'organisation de formations professionnelles ou à caractère culturel particulières.

### 340

Dès lors, relèvent de la formation continue et entrent dans le champ d'application du dernier alinéa du 1 de l'[article 207 du CGI](#), les actions de formation professionnelle mentionnées à l'[article L. 6313-1 du code du travail](#) :

- les actions de préformation et de préparation à la vie professionnelle. Elles ont pour objet de permettre à toute personne sans qualification professionnelle et sans contrat de travail, d'atteindre le niveau nécessaire pour suivre un stage de formation professionnelle proprement dit ou pour entrer directement dans la vie professionnelle ;
- les actions d'adaptation et de développement des compétences des salariés. Elles ont pour objet de favoriser l'adaptation des salariés à leur poste de travail, à l'évolution des emplois, ainsi que leur maintien dans l'emploi, et de participer au développement des compétences des salariés ;
- les actions de promotion de la mixité dans les entreprises, de sensibilisation à la lutte contre les stéréotypes sexistes et pour l'égalité professionnelle entre les femmes et les hommes ;
- les actions de promotion professionnelle. Elles ont pour objet de permettre à des travailleurs d'acquérir une qualification plus élevée ;
- les actions de prévention. Elles ont pour objet de réduire les risques d'inadaptation de qualification à l'évolution des techniques et des structures des entreprises, en préparant les travailleurs dont l'emploi est menacé à une mutation d'activité, soit dans le cadre, soit en dehors de l'entreprise ;
- les actions de conversion. Elles ont pour objet de permettre à des travailleurs salariés dont le contrat de travail est rompu d'accéder à des emplois exigeant une qualification différente ou à des travailleurs non salariés d'accéder à de nouvelles activités professionnelles ;
- les actions d'acquisition, d'entretien ou de perfectionnement des connaissances. Elles ont pour objet d'offrir aux travailleurs les moyens d'accéder à la culture, de maintenir ou de parfaire leur qualification ou leur niveau culturel ainsi que d'assumer des responsabilités accrues dans la vie associative ;
- les actions de formation continue relatives à la radioprotection des personnes prévues à l'[article L. 1333-19 du code de la santé publique](#) ;
- les actions de formation relatives à l'économie et à la gestion de l'entreprise ;
- les actions de formation relatives à l'intéressement, à la participation et aux dispositifs d'épargne salariale et d'actionnariat salarié ;



- les actions de formation professionnelle continue permettant de réaliser un bilan de compétences afin de permettre à des travailleurs d'analyser leurs compétences professionnelles et personnelles ainsi que leurs aptitudes et leurs motivations pour définir un projet professionnel et, le cas échéant, un projet de formation ;
- les actions permettant aux travailleurs de faire valider les acquis de leurs expériences ;
- les actions d'accompagnement, d'information et de conseil dispensés aux créateurs ou repreneurs d'entreprises agricoles, artisanales, commerciales ou libérales, exerçant ou non une activité ;
- les actions de lutte contre l'illettrisme et en faveur de l'apprentissage et de l'amélioration de la maîtrise de la langue française ;
- les actions de formation continue relatives au développement durable et à la transition énergétique.

### 350

Sont également visées au dernier alinéa du 1 de l'[article 207 du CGI](#) les activités de formation initiale et continue des maîtres de l'éducation nationale ainsi que les activités de formation des autres formateurs telles que définies à l'[article L. 123-8 du code de l'éducation](#).

## 2° Opérations relatives à la recherche scientifique et technique et la valorisation des résultats

---

### 360

La mission de recherche scientifique et technique et de valorisation de ses résultats est définie à l'[article L. 123-5 du code de l'éducation](#) comme le développement et la valorisation de la recherche fondamentale, de la recherche appliquée et de la technologie.

### 370

Entrent dans le cadre de cette mission et sont exonérées, lorsqu'elles sont réalisées dans les conditions fixées par les statuts des organismes, les activités suivantes :

- l'exploitation des brevets et des licences ;
- la commercialisation des produits de leurs activités de recherche ;
- les prestations de service qui correspondent à l'exploitation d'un savoir-faire propre de l'organisme lié aux opérations définies au **II-A-2-a-2° § 360**.

### 380

La notion de savoir-faire propre à l'organisme, au sens du **II-A-2-a-2° § 370**, appelle les précisions suivantes.

Le savoir-faire s'entend d'un ensemble d'informations pratiques non brevetées, résultant de l'expérience et testées, qui est :

- secret, c'est à dire qu'il n'est pas généralement connu ou facilement accessible ;
- substantiel, c'est à dire important et utile pour la production des produits contractuels ;
- et identifié, c'est à dire décrit de façon suffisamment complète pour permettre de vérifier qu'il remplit les conditions de secret et de substantialité ([règlement \[CE\] n° 772/2004 de la Commission du 27 avril 2004](#)).

Le savoir-faire propre correspond ainsi au savoir-faire détenu par un organisme ou établissement, et développé par le biais de ses moyens propres (matériels et humains), contrairement à celui qui aurait été transmis depuis une autre structure (la communication du savoir-faire peut revêtir les formes les plus diverses : remise de plans, liasses de documents, de dossiers techniques, de matériel audiovisuel, de programmes d'ordinateurs, formation, échanges et stages de personnels pendant une durée prédéterminée, etc.). Il peut ainsi découler de résultats de recherche, mais aussi de l'utilisation de matériels spécifiques en possession de l'établissement ou de l'organisme.

### 390

**Exemple** : Distinction des prestations de service entrant dans le cadre de la mission de recherche scientifique et technique des autres prestations de service.

Un tiers (entreprise ou collectivité territoriale) commande à un établissement public d'enseignement supérieur ou de recherche une analyse de composition d'un échantillon d'eau. Il s'agit pour le tiers d'une prestation de service, le résultat attendu se limitant à la connaissance de la composition de cet échantillon.

#### **Premier cas de figure :**

L'analyse en question nécessite, pour sa réalisation, la mise en œuvre d'un savoir-faire propre, lié aux opérations de recherche menées (en cours ou antérieures) par l'établissement. Il s'agit alors d'une action de valorisation des résultats de la recherche. Cette opération entre donc dans le champ de l'exonération d'impôt sur les sociétés prévue au 9° du 1 de l'[article 207 du CGI](#).

#### **Deuxième cas de figure :**

L'analyse en question peut être réalisée par des prestataires du secteur concurrentiel. Cependant, le laboratoire de l'établissement qui réalise cette analyse utilise cette prestation pour valider une nouvelle méthode d'analyse ou bien en utilise les résultats dans la validation d'hypothèse dans des travaux de recherche (par exemple sur des processus de pollution, etc.). Cette prestation concourt alors au développement de la recherche (l'établissement aura dû préalablement recueillir auprès du tiers, propriétaire des résultats de l'analyse, l'autorisation écrite de les utiliser à cette fin de validation de travaux de recherche). Cette opération entre également dans le champ de l'exonération d'impôt sur les sociétés prévue au 9° du 1 de l'article 207 du CGI.

#### **Troisième cas de figure :**

L'analyse peut être réalisée par des prestataires du secteur concurrentiel. Le laboratoire de l'établissement réalise cette analyse avec des méthodes et outils existants, et qui pourraient être utilisés par tout autre prestataire de service compétent et équipé. Cette prestation ne relève d'aucune des missions définies au **II-A-2-a-2° § 360**. Cette opération n'entre donc pas dans le champ d'application de l'exonération d'impôt sur les sociétés prévue au 9° du 1 de l'article 207 du CGI. Pour apprécier le caractère lucratif de cette prestation, il y aura lieu d'examiner ses conditions d'exercice au regard des critères dits des « 4P » (Produit, Public, Prix, Publicité).

### 400

En outre, et conformément aux objectifs de valorisation des résultats de la recherche renforcés par la [loi n° 99-587 du 12 juillet 1999 sur l'innovation et la recherche](#), entrent dans le cadre de cette mission mentionnée au **II-A-2-a-2° § 360**, la fourniture de moyens de fonctionnement à des entreprises ou à des personnes physiques.

Ces activités de prestations de service auprès d'entreprises ou de personnes physiques, prévues par l'[article L. 123-5 du code de l'éducation](#), sont ([code de l'éducation, art. D. 123-2](#)) :

- la mise à disposition de locaux, de matériels et d'équipements ;
- la prise en charge ou la réalisation d'études de développement, de faisabilité technique, industrielle, commerciale, juridique et financière ;
- et toute autre prestation de services nécessaires à la création et au développement de l'entreprise.

Les bénéficiaires de ces prestations, l'évaluation du montant de ces prestations ainsi que leur plafonnement sont définis de l'[article D. 123-2 du code de l'éducation](#) à l'[article D. 123-7 du code de l'éducation](#). L'[article D. 123-6 du code de l'éducation](#) prévoit par ailleurs que les instances de l'établissement sont tenues informées des conventions signées en application des dispositions codifiées de l'article D. 123-2 du code de l'éducation à l'article D. 123-7 du code de l'éducation.

### 410

Aux termes des dispositions codifiées de l'[article D. 123-2 du code de l'éducation](#) à l'[article D. 123-7 du code de l'éducation](#), les établissements publics d'enseignement supérieur et les CHU ainsi que les filiales de ces établissements ou les sociétés ou groupements auxquels ils participent lorsque leurs statuts les y autorisent peuvent, dans certaines conditions, fournir des prestations de services à des créateurs d'entreprises ou à de jeunes entreprises en vue de la valorisation des résultats de la recherche dans leurs domaines d'activité.

### **3° Opérations relatives à la diffusion de la culture et de l'information scientifique et technique**

---

#### **420**

Les opérations relatives à la diffusion de la culture et de l'information scientifique et technique visées au dernier alinéa du 1 de l'[article 207 du CGI](#) sont celles qui correspondent à la mission de développement de la culture et de la diffusion des connaissances et des résultats de la recherche définie à l'[article L. 123-6 du code de l'éducation](#).

#### **430**

Aux termes de l'[article L. 123-6 du code de l'éducation](#), entrent dans cette mission, les prestations de services qui contribuent au développement socio-économique de l'environnement des organismes participant à cette mission. Dans ce cadre, ces organismes peuvent également assurer l'édition et la commercialisation d'ouvrages et de périodiques scientifiques ou techniques ou de vulgarisation, ainsi que la création, la rénovation, l'extension de musées, de centres d'information et de documentation et de banques de données.

#### **440**

La diffusion de la culture et de l'information scientifique et technique par des congrès entre dans le champ d'application de l'exonération d'impôt sur les sociétés dès lors qu'elle relève de la mission d'enseignement et de recherche des établissements.

#### **450**

Il est précisé que les activités de création, rénovation ou d'extension de musées, de centres d'information et de documentation et de banques de données ne sont pas soumises à l'impôt sur les sociétés. Néanmoins, les recettes commerciales accessoires (édition, vente de produits dérivés) qui se rapportent à ces activités sont soumises à l'impôt sur les sociétés.

### **4° Opérations relatives à la coopération internationale**

---

#### **460**

Sont visées au dernier alinéa du 1 de l'[article 207 du CGI](#), les opérations réalisées au titre de la coopération internationale telle que définie à l'[article L. 123-7 du code de l'éducation](#) et à l'[article D. 123-16 du code de l'éducation](#). Cette activité de coopération internationale consiste à assurer l'accueil et la formation des étudiants étrangers, à soutenir le développement des établissements français à l'étranger, à mettre en œuvre des programmes de coopération, à passer des accords avec des institutions étrangères ou internationales. Les conventions d'échange d'étudiants, d'enseignants-chercheurs, d'enseignants et de chercheurs peuvent porter sur la formation, l'ingénierie pédagogique, des recherches conjointes et la publication de leurs résultats, la diffusion, l'échange ou la réalisation en commun de documents d'information scientifique et technique, l'organisation de colloques et congrès internationaux.

Cette activité de coopération internationale entre dans le champ d'application de l'exonération d'impôt sur les sociétés dès lors qu'elle est réalisée en relation avec des institutions d'enseignement supérieur ou de recherche étrangères ou internationales.

### **b. Les missions du service public de la recherche**

---

#### **470**

Les missions de service public de la recherche telles que définies à l'[article L. 112-1 du code de la recherche](#) sont :

- le développement et le progrès de la recherche dans tous les domaines de la connaissance (code de la recherche, art. L. 112-1, a) ;
- la valorisation des résultats de la recherche (code de la recherche, art. L. 112-1, b) ;
- le partage et la diffusion des connaissances scientifiques (code de la recherche, art. L. 112-1, c) ;
- le développement d'une capacité d'expertise (code de la recherche, art. L. 112-1, c bis) ;
- la formation à la recherche et par la recherche (code de la recherche, art. L. 112-1, d) ;
- l'organisation de l'accès libre aux données scientifiques (code de la recherche, art. L. 112-1, e).

#### 480

Les missions citées au **II-A-2-b § 470**, hormis la formation à la recherche et par la recherche, sont des missions communes à celles du service public de l'enseignement supérieur (la recherche scientifique et technique et la valorisation des résultats, la diffusion de la culture et l'information scientifique et technique). Il convient donc de se reporter, pour déterminer les activités exonérées, aux [II-A-2-a-2° à 3° § 360 à 450](#).

#### 490

La mission de développement d'une capacité d'expertise renvoie à la capacité du service public de la recherche à éclairer les décideurs publics ou privés par les résultats de la recherche. Cette expertise, souvent pluridisciplinaire et collective, est réalisée par des experts bénéficiant de l'indépendance nécessaire vis-à-vis de l'objet d'expertise. Ainsi, que ce soit au sein de comités d'experts permanents ou pour des experts nommés ad hoc, la procédure de nomination doit toujours être transparente.

#### 500

La mission de formation à la recherche et par la recherche correspond à la partie de la formation initiale et continue centrée autour des activités de recherche (cf. [II-A-2-a-1° § 320 à 350](#)). La formation à et par la recherche diplômante sera généralement sanctionnée par le diplôme de doctorat.

## B. Portée et remise en cause de l'exonération

---

#### 510

Les organismes mentionnés aux 9°, 10° et 11° du 1 de l'[article 207 du CGI](#) qui respectent, pour un exercice comptable donné, les conditions qui permettent de bénéficier de l'exonération d'impôt sur les sociétés au titre des activités mentionnées au dernier alinéa du 1 de l'article 207 du CGI sont exonérés, pour cet exercice, de l'impôt sur les sociétés dû au titre des activités concernées.

#### 520

Cette exonération n'est acquise qu'au titre d'un exercice comptable, et son application aux exercices ultérieurs nécessite une nouvelle appréciation des conditions au titre de chaque exercice comptable.

#### 530

Il appartient aux organismes visés au **II-B § 510** qui estiment être en mesure de bénéficier de l'exonération d'impôt sur les sociétés de justifier qu'ils remplissent les conditions nécessaires.

#### 540

S'agissant des organismes visés au 10° du 1 de l'[article 207 du CGI](#) créés sous la forme de GIP qui n'ont pas opté pour leur assujettissement à l'impôt sur les sociétés ([CGI, art. 206, 3-g](#)), leurs activités sont imposées dans les conditions prévues à l'[article 239 quater B du CGI](#).

En effet, les GIP constitués et fonctionnant dans les conditions prévues au [chapitre II de la loi n° 2011-525 du 17 mai 2011 de simplification et d'amélioration de la qualité du droit \(art. 98 et suiv.\)](#) portant simplification et amélioration de la qualité du droit et visés à l'[article L. 344-1 du code de la recherche \(abrogé au 24 juillet 2013\)](#) n'entrent pas de plein droit dans le champ d'application du 1 de l'article 206 du CGI, c'est-à-dire de l'impôt sur les sociétés, mais chacun de leurs membres est

personnellement passible, pour la part des excédents correspondant à ses droits dans le groupement, soit de l'impôt sur le revenu, soit de l'impôt sur les sociétés s'il s'agit de personnes morales relevant de cet impôt.

#### 550

Pour bénéficier de l'exonération au titre des activités visées au dernier alinéa du 1 de l'[article 207 du CGI](#), le GIP doit donc opter pour son assujettissement à l'impôt sur les sociétés. A défaut, la part des excédents revenant à chacun des membres du GIP ne bénéficie pas de l'exonération.

**Exemple** : Une université membre d'un GIP créé pour la gestion d'un PRES ou d'un réseau thématique de recherche avancée bénéficie de l'exonération d'impôt sur les sociétés au titre de ses activités propres conduites dans le cadre des missions de service public de l'enseignement supérieur et de la recherche mais est soumise à l'impôt sur les sociétés pour la quote-part des excédents correspondant à ses droits dans le GIP.

#### (560)

#### 570

En revanche, les organismes visés au 10° du 1 de l'[article 207 du CGI](#) et créés sous la forme d'un GIP ayant opté pour l'impôt sur les sociétés conformément au g du 3 de l'[article 206 du CGI](#) sont exonérés d'impôt sur les sociétés pour leurs activités mentionnées au dernier alinéa du 1 de l'article 207 du CGI.

#### 580

Concernant les organismes mentionnés aux 9°, 10° et 11° du 1 de l'[article 207 du CGI](#) créés sous la forme d'organismes sans but lucratif ou d'établissements publics, il convient de déterminer, le cas échéant, les activités lucratives non exonérées soumises à l'impôt sur les sociétés, conformément aux principes rappelés au [II § 140](#) (règle dite des « 4P »).

## C. Conséquences du changement de régime fiscal

---

#### 590

L'exonération d'impôt sur les sociétés prévue à l'[article 28 de la loi n° 2006-450 du 18 avril 2006 de programme pour la recherche](#) est susceptible d'entraîner un changement du régime fiscal des organismes, établissements et groupements mentionnés aux 9°, 10° et 11° du 1 de l'[article 207 du CGI](#).

#### 600

La loi n'ayant pas prévu de dispositif transitoire, le changement de régime fiscal entraîne en principe l'imposition immédiate des bénéfices en sursis d'imposition, des plus-values latentes incluses dans l'actif net social et des profits non encore imposés sur les stocks, s'agissant des seules activités qui cessent d'être soumises à l'impôt sur les sociétés.

Toutefois, selon les dispositions de l'[article 221 bis du CGI](#), en l'absence de création d'une personne morale nouvelle, il est admis que le changement de régime fiscal n'entraîne pas d'imposition immédiate des bénéfices, plus-values et profits lorsque deux conditions sont remplies :

- aucune modification n'est apportée aux écritures comptables ;
- l'imposition des bénéfices, plus-values et profits demeure possible sous le nouveau régime fiscal applicable.

#### 610

Dans un souci d'équité, il sera admis que la deuxième condition posée par l'[article 221 bis du CGI](#) ne soit pas exigée des organismes cités au [II-C § 590](#).

De cette façon, les organismes mentionnés aux 9°, 10° et 11° du 1 de l'[article 207 du CGI](#) ne feront pas l'objet d'une imposition immédiate dès lors que la condition d'absence de modification dans les écritures comptables est respectée.

## 620

Les modifications comptables issues de la première application des nouvelles normes comptables ne sont pas considérées comme une modification des écritures comptables au sens des dispositions de [l'article 221 bis du CGI](#).

Le sort ultérieur du bénéfice, de la plus-value ou du profit non encore imposé dépend de son rattachement au secteur taxable ou au secteur non taxable. En cas de rattachement au secteur taxable, le bénéfice, la plus-value ou le profit non encore imposé devient imposable selon les conditions de droit commun. En revanche, lorsque l'organisme décide de rattacher le bénéfice, la plus-value ou le profit non encore imposé au secteur exonéré, la survenance d'un fait générateur d'imposition ultérieur n'entraîne pas d'imposition dès lors que le secteur demeure exonéré.

## 630

Par ailleurs, il sera également admis que les dispositions de [l'article 111 bis du CGI](#) ne s'appliquent pas à ces organismes à l'occasion de leur changement de régime fiscal.

## D. Modalités d'application de l'exonération d'impôt sur les sociétés

---

### 1. Sectorisation des activités non exonérées

---

#### 640

Les personnes morales mentionnées aux 9°, 10° et 11° du 1 de [l'article 207 du CGI](#) dont les activités ne sont pas intégralement imposables à l'impôt sur les sociétés ou intégralement exonérées en application des dispositions citées aux [II à II-C § 130 et suivants](#) doivent créer un secteur non taxable et un secteur taxable à l'impôt sur les sociétés afin de soumettre à cet impôt le seul résultat des activités non exonérées lorsque cette faculté leur est ouverte.

#### 650

Les modalités de la sectorisation sont différentes selon que l'activité est exercée par un GIP, un organisme sans but lucratif ou un établissement public.

#### a. Sectorisation dans le cadre des GIP et d'organismes sans but lucratif ayant une gestion intéressée ou n'ayant pas recours à la sectorisation de leurs activités non lucratives

---

#### 660

Les organismes mentionnés au 10° du 1 de [l'article 207 du CGI](#) créés sous la forme de GIP ayant opté pour leur assujettissement à l'impôt sur les sociétés ou sous la forme d'organismes sans but lucratif ayant une gestion intéressée ou n'ayant pas recours à la sectorisation de leurs activités non lucratives doivent créer un secteur exonéré et un secteur taxable à l'impôt sur les sociétés afin de soumettre à cet impôt le seul résultat des activités non exonérées, lorsque leurs activités ne sont pas intégralement exonérées en application des dispositions, citées aux [II à II-C § 130 et suivants](#), du 1 de l'article 207 du CGI.

#### 670

Il en est de même pour les organismes mentionnés au 11° du 1 de [l'article 207 du CGI](#), c'est-à-dire les fondations reconnues d'utilité publique du secteur de la recherche, parmi lesquelles les fondations de coopération scientifique, qui ont une gestion intéressée ou qui n'ont pas eu recours à la sectorisation de leurs activités non lucratives.

#### 680

Dans ces deux hypothèses, en l'absence de sectorisation des activités non lucratives, seules les activités exonérées ne sont pas soumises à l'impôt sur les sociétés.

## **b. Organismes sans but lucratif**

---

### **690**

Les organismes mentionnés aux 10° et 11° du 1 de l'[article 207 du CGI](#) créés sous la forme d'organismes sans but lucratif ayant une gestion désintéressée et exerçant des activités lucratives n'entrant pas dans le champ d'application de l'exonération d'impôt sur les sociétés peuvent limiter l'imposition à un secteur distinct regroupant les seules activités imposées dès lors que les activités non imposées (c'est-à-dire hors du champ d'application de l'impôt sur les sociétés car non lucratives ou exonérées) sont significativement prépondérantes. Les modalités de sectorisation ou de filialisation des activités lucratives sont exposées au [BOI-IS-CHAMP-10-50-20-10](#).

## **c. Établissements publics**

---

### **700**

Les organismes mentionnés aux 9° et 10° du 1 de l'[article 207 du CGI](#) créés sous la forme d'un établissement public exerçant des activités lucratives non exonérées d'impôt sur les sociétés peuvent limiter l'imposition à un secteur distinct regroupant les seules activités imposées. S'agissant d'un établissement public, aucune condition quant à l'importance des activités non-imposées n'est requise.

## **2. Mise en œuvre de la sectorisation**

---

### **710**

Les organismes doivent ventiler entre leurs secteurs exonéré (ou exonéré et non lucratif s'agissant des établissements publics et des organismes sans but lucratif) et imposable, les produits et les charges correspondants. Il n'est pas exigé la tenue de comptes distincts. La comptabilité tenue par l'organisme doit toutefois permettre de suivre au mieux les produits et les charges se rapportant aux activités qui ne sont pas soumises à des dispositions identiques au regard de l'impôt sur les sociétés.

### **720**

Le principe retenu en matière de répartition des charges est l'affectation totale et exclusive lorsque cela est possible, que ce soit au secteur exonéré (ou exonéré et non lucratif) ou au secteur imposable.

Les charges propres au secteur exonéré sont, par exemple, celles qui grèvent directement un immeuble entièrement dédié à l'activité d'enseignement telle que définie à l'[article L. 123-3 du code de l'éducation](#). Elles comprennent notamment le montant des amortissements, les primes d'assurances et les charges d'entretien.

Certaines charges telles les dépenses de personnel ou les frais de gestion peuvent difficilement être affectées en totalité à l'un des deux secteurs. Elles doivent être réparties au prorata du temps d'utilisation dans le cadre de l'activité soumise à l'impôt sur les sociétés.

## **3. Établissement d'un bilan fiscal de départ**

---

### **730**

Pour les organismes sans but lucratif ou les établissements publics qui n'étaient pas soumis à l'impôt sur les sociétés sur tout ou partie de leurs activités en vertu de l'ancien régime fiscal applicable en matière d'impôt sur les sociétés, il convient d'établir un bilan fiscal de départ dans lequel doit figurer l'ensemble des éléments d'actif et de passif affectés aux activités non exonérées.

Les modalités d'établissement du bilan fiscal de départ sont précisées au [II-B-2-a-2° § 270 et suivants du BOI-IS-CHAMP-10-50-20-10](#).

## **4. Dispositif de franchise**

---

### **740**

Le 1 bis de l'[article 206 du CGI](#) permet aux associations de la [loi du 1<sup>er</sup> juillet 1901 relative au contrat d'association](#), aux associations régies par la loi locale maintenue en vigueur dans les départements

de la Moselle, du Bas-Rhin et du Haut-Rhin et aux fondations dont la gestion est désintéressée et dont les activités non lucratives demeurent significativement prépondérantes de bénéficier d'une franchise d'impôt sur les sociétés au titre de leurs recettes lucratives accessoires lorsque leur montant n'excède pas le seuil défini aux [§ 1 à 10 du BOI-IS-CHAMP-10-50-20-20](#). Conformément à la [loi n° 2014-1654 du 29 décembre 2014 de finances pour 2015](#), ce montant est désormais indexé, chaque année, sur la prévision de l'indice des prix à la consommation, hors tabac, retenue dans le projet de loi de finances de l'année.

Ainsi, dès lors qu'un organisme sans but lucratif mentionné aux 10° et 11° du 1 de l'[article 207 du CGI](#) exerce de façon significativement prépondérante des activités non lucratives ou exonérées d'impôt sur les sociétés et conserve une gestion désintéressée, il peut bénéficier du dispositif de franchise d'impôt sur les sociétés pour ses recettes lucratives non exonérées lorsque leur montant n'excède pas le seuil défini aux [§ 1 à 10 du BOI-IS-CHAMP-10-50-20-20](#).

#### 750

Les modalités d'application de la franchise applicable en matière d'impôt sur les sociétés sont exposées au [BOI-IS-CHAMP-10-50-20-20](#).

### III. Dispositif d'exonération des établissements d'enseignement supérieur consulaire

#### 760

Les établissements d'enseignement supérieur consulaire (EESC) mentionnés à l'[article L. 711-17 du code de commerce](#) bénéficient d'une exonération d'impôt sur les sociétés en application du 13° du 1 de l'[article 207 du CGI](#) pour :

- leurs activités de formation professionnelle initiale et continue ;
- leurs activités de recherche.

L'exonération concerne également les organismes mentionnés au premier alinéa du 1 bis de l'[article 206 du CGI](#) ([BOI-IS-CHAMP-10-50-20-20 au I § 20](#)) au titre de leur participation dans les EESC ou du financement des activités susmentionnées de ces établissements ([BOI-IS-CHAMP-30-70 au I-B-2-c § 183](#)).

**Remarque** : Pour les activités de formation professionnelle, cf. [II-A-2-a-1° § 330](#). Concernant les activités de recherche, il convient de se reporter au [BOI-BIC-RICI-10-10-10-20](#).