



Liberté • Égalité • Fraternité

RÉPUBLIQUE FRANÇAISE

BULLETIN OFFICIEL DES IMPÔTS

DIRECTION GÉNÉRALE DES IMPÔTS

4 C-4-03

N° 84 du 9 MAI 2003

DISPOSITIONS DIVERSES (BIC, IS, DISPOSITIONS COMMUNES). FRAIS ET CHARGES.
DÉPENSES ENGAGÉES LORS DE LA CRÉATION DE SITES INTERNET

(C.G.I., art. 236)

NOR : BUD F 03 10021 J

Bureau B 1

PRESENTATION

La présente instruction a pour objet de préciser le régime fiscal des dépenses liées à la création ou à l'acquisition de sites internet par les entreprises.

Conformément à la jurisprudence du Conseil d'Etat (CE du 21 août 1996, req. n° 154-488, SA Sife), les dépenses de création ou d'acquisition de sites internet se traduisent en principe par l'entrée d'un nouvel élément à l'actif de l'entreprise et ne peuvent donc pas être comprises dans les charges déductibles.

Toutefois, les dépenses de création ou d'acquisition de sites assimilables aux frais qu'engage une entreprise pour la création ou l'acquisition de logiciels sont soumises aux règles applicables pour ces opérations.

En revanche, les frais liés à la création ou à l'acquisition d'un nom de domaine constituent en principe des éléments incorporels non amortissables dès lors que les droits attachés à l'enregistrement du nom ne sont pas limités dans le temps et que ses effets bénéfiques sur l'exploitation ne prennent pas fin à une date déterminée, normalement prévisible lors de sa création ou de son acquisition.

•

- 1 -

9 mai 2003

3 507084 P - C.P. n° 817 A.D. du 7-1-1975

B.O.I.

I.S.S.N. 0982 801 X

DGI - Bureau L 3, 64-70, allée de Bercy - 75574 PARIS CEDEX 12

Directeur de publication : François VILLEROY de GALHAU

Responsable de rédaction : Christian LE BUHAN

Impression : ACTIS S.A.

Abonnement : 149 €TTC

Prix au N° : 3,50 €TTC

146, rue de la Liberté - 59601 Maubeuge

INTRODUCTION

1. D'une manière générale, l'ensemble des développements qui suivent concerne les dépenses engagées dans le cadre de la réalisation de sites « Web » (sites de la Toile), qui peuvent se décomposer comme suit :

- site internet : site accessible par l'ensemble des connectés au réseau mondial du « Web » ;
- site intranet : site accessible uniquement aux employés d'une société ou d'une administration connectés à son réseau interne ;
- site extranet : site intranet dont tout ou partie du contenu peut être accessible soit par internet par des utilisateurs identifiés, soit par un autre intranet.

2. Un site « Web » peut être défini comme une création complexe à caractère multimédia qui associe des éléments hétérogènes comme des textes, des sons, des images et des logiciels sur un mode interactif.

Le site « Web » est caractérisé par :

- des éléments incorporels qui correspondent aux instructions-programmes nécessaires au traitement de l'information (images, sons, textes) ;
- des éléments corporels constitués par les ordinateurs ou serveurs utilisés comme support matériel du site.

3. En règle générale, la constitution d'un site « Web » suppose :

- la réalisation ou l'acquisition du site lui-même ;
- la conclusion de contrats d'accès au réseau et d'hébergement ;
- la création ou l'acquisition d'un nom de domaine et son engagement.

4. Les précisions ci-après concernent le traitement fiscal des dépenses engagées par une entreprise pour la création, l'acquisition et l'exploitation d'un site pour son propre compte et n'abordent pas les coûts engagés par une entreprise pour la réalisation d'un site pour le compte d'un tiers.

CHAPITRE 1 : RÉALISATION, ACQUISITION DU SITE

A. DÉPENSES EXPOSÉES PAR L'ENTREPRISE POUR LA CRÉATION D'UN SITE « WEB »

I. Exposé des règles comptables

Aucune précision n'est apportée à ce jour sur le traitement comptable de telles dépenses.

5. Toutefois, le Conseil national de la comptabilité élabore actuellement un avis relatif au traitement comptable des coûts de création d'un site « Web ». Le projet d'avis prévoit en l'état actuel que les dépenses de création de sites « Web » sont considérées comme des actifs incorporels dès lors que les dépenses attribuables à l'immobilisation en cause peuvent être évaluées de façon fiable et que cette immobilisation créera des avantages économiques futurs. A ce titre, elles doivent être inscrites en immobilisations pour leur coût d'achat ou de production. Dans le cas contraire, ces dépenses sont considérées comme des charges immédiatement déductibles.

Le projet prévoit également que les dépenses de création de sites passifs – destinés à donner des informations sur l'entreprise – doivent être comptabilisées en charges dès lors qu'ils ne participent pas aux systèmes d'information et commerciaux de l'entreprise.

6. Le processus de création d'un site se décompose, en règle générale, en plusieurs étapes :

- la phase de recherche préalable : les dépenses visées comprennent notamment la détermination des objectifs et des fonctionnalités du site, l'identification du matériel approprié, le traitement des questions juridiques préalables, l'identification des ressources internes pour la conception du site.

Ces dépenses exposées en amont de la création du site doivent être inscrites parmi les charges de l'exercice au cours duquel elles sont engagées.

Les frais de recherche comptabilisés initialement en charges, relatifs à un projet qui aboutit à la création d'un site « Web », ne peuvent pas ultérieurement être réintégrés au coût de développement du site inscrit à l'actif.

- la phase de développement et de mise en production : les dépenses visées comprennent notamment l'obtention et l'immatriculation d'un nom de domaine, l'acquisition ou le développement du matériel et du logiciel d'exploitation qui se rapportent à la mise en fonctionnalité du site, l'acquisition ou le développement de logiciels spécifiques, les coûts de conception graphique des pages du site, la documentation technique.

Ces dépenses doivent être comptabilisées à l'actif dans la mesure où les conditions permettant d'inscrire le projet parmi les immobilisations incorporelles sont satisfaites (cf. n° 5).

- la phase d'exploitation : les dépenses concernées comprennent notamment la formation des salariés participant à l'entretien du site, la mise à jour des graphiques du site, le versement des redevances d'utilisation du nom du domaine.

Ces dépenses engagées après l'achèvement ou l'acquisition du site sont constitutives de charges, sauf s'il s'agit d'adjonctions au site de nouvelles fonctions ou caractéristiques.

II. Traitement fiscal (hors obtention et immatriculation du nom du domaine)

7. Les dépenses exposées dans le cadre de la phase de recherche préalable font l'objet d'une déduction immédiate sur le plan fiscal.

8. Les dépenses engagées dans le cadre de la phase de développement et de mise en production du site doivent, à l'exception de celles relatives à l'obtention et l'immatriculation d'un nom de domaine, être assimilées sur le plan fiscal à des dépenses de conception de logiciels utilisés pour les besoins propres de l'entreprise.

9. Ainsi, lorsque les dépenses en cause sont immobilisées, l'entreprise peut, si elle fait le choix de la déduction immédiate sur le plan fiscal conformément aux dispositions du I de l'article 236 du code général des impôts, constater une dotation aux amortissements sur la valeur totale du site dès la clôture de l'exercice au cours duquel les dépenses ont été inscrites à l'actif et porter au compte d'amortissements dérogatoires la différence entre cette valeur et le montant de la dotation correspondant à l'amortissement comptable. Ce choix est effectué globalement pour chacun des sites créés et il constitue une décision de gestion opposable à l'entreprise.

10. Sur le plan fiscal, l'amortissement exceptionnel reste une charge ce qui justifie que la fraction du déficit d'un exercice correspondant à cet amortissement exceptionnel ne puisse être reportée, en tant que déficit de droit commun, que sur les cinq exercices suivants.

11. Si la réalisation du site par l'entreprise nécessite l'acquisition de logiciels spécifiques, ceux-ci peuvent être amortis dans les conditions prévues aux n^{os} 16 à 18. Ces principes sont également applicables aux dépenses d'adaptation d'un site existant.

12. Les dépenses engagées au cours de la phase d'exploitation, qui incluent la formation du personnel, sont assimilables à des frais de maintenance ou d'actualisation, qui doivent être déduits du résultat au titre de l'exercice au cours duquel ils sont engagés.

13. Il en est de même des frais engagés par l'entreprise pour faire répertorier son site « Web » sur des sites annuaires ou des moteurs de recherche qui s'apparentent à des dépenses de publicité.

14. En revanche, dès lors qu'elles se traduisent par une modification des caractéristiques essentielles du site, par exemple par l'adjonction de fonctions ou de caractéristiques nouvelles, les dépenses engagées au cours de la phase d'exploitation doivent être analysées comme la création d'un nouveau logiciel qui doit être immobilisé et fiscalement traité dans les conditions prévues aux n^{os} 9 et 10.

A titre d'exemple, il en est ainsi si une entreprise transforme un site de simple présentation de ses activités en un site de commerce électronique permettant la prise de commandes ou si elle adapte pour ses besoins propres un site acquis auprès d'un tiers.

B. DÉPENSES EXPOSÉES PAR L'ENTREPRISE POUR L'ACQUISITION D'UN SITE « WEB »

15. Il est fréquent qu'une entreprise ne dispose pas de ressources internes suffisantes et doive alors conclure un contrat avec un ou plusieurs prestataires de services.

16. Lorsqu'il est acquis par l'entreprise en vue d'être utilisé pour les besoins de son exploitation pendant plusieurs exercices, le site constitue un élément incorporel de l'actif immobilisé, assimilable sur le plan fiscal à un logiciel.

17. Conformément aux dispositions du II de l'article 236 du code général des impôts, les entreprises peuvent pratiquer un amortissement exceptionnel du coût du site acquis sur une période de douze mois. Cet amortissement est exclu du régime des amortissements régulièrement comptabilisés et réputés différés sur le plan fiscal en période déficitaire.

18. Ce mode d'amortissement demeure facultatif et les entreprises conservent la possibilité de procéder à un amortissement normal du site, selon le mode linéaire, sur sa durée probable d'utilisation.

19. Exemple :

Une entreprise dont l'exercice comptable coïncide avec l'année civile acquiert un site internet pour 52 000 € (hors taxe) le 15 septembre 2002. L'amortissement exceptionnel doit être calculé et déduit de la manière suivante :

Exercice clos en 2002 : $52\,000 \times 4/12 = 17\,333 \text{ €}$

Exercice clos en 2003 : $52\,000 - 17\,333 = 34\,667 \text{ €}$

20. Il est rappelé que les entreprises sont autorisées à comprendre parmi leurs charges immédiatement déductibles le prix d'acquisition des logiciels d'une valeur unitaire hors taxe n'excédant pas 500 €.

CHAPITRE 2 : ACCÈS AU RÉSEAU ET HÉBERGEMENT

21. Le contrat d'accès au réseau est le contrat passé entre un utilisateur et un fournisseur d'accès (Fournisseur d'Accès Internet ou FAI) par lequel celui-ci permet à ses clients d'accéder au « Web » et d'utiliser ainsi tout ou partie des services disponibles sur le réseau.

22. Le contrat d'hébergement est le contrat passé entre un utilisateur et une entreprise possédant un serveur par lequel le fournisseur héberge sur ses propres machines le site « Web » de l'utilisateur. L'hébergement est le plus souvent le prolongement technique naturel de l'accès au réseau.

23. Les contrats d'accès au réseau et d'hébergement sont des contrats de prestations de services continues qui se rapprochent des contrats d'abonnement téléphonique. Le montant acquitté à ce titre constitue donc une charge déductible au titre des exercices au cours duquel la prestation est rendue. Corrélativement, les produits de ces prestations doivent être pris en compte au fur et à mesure de leur exécution.

24. Dans l'hypothèse où le site internet est hébergé sur des matériels qui sont la propriété de l'entreprise, ceux-ci doivent, bien entendu, être portés à l'actif de l'entreprise et amortis sur leur durée normale d'utilisation.

CHAPITRE 3 : CRÉATION, ACQUISITION ET ENREGISTREMENT D'UN NOM DE DOMAINE

A. LES DÉPENSES DE CRÉATION, D'ACQUISITION ET D'ENREGISTREMENT D'UN NOM DE DOMAINE DOIVENT, EN PRINCIPE, ÊTRE INSCRITES À L'ACTIF DE L'ENTREPRISE

25. Le nom de domaine est le terme qui est employé pour désigner l'adresse du site « Web » qui permet son identification sur le réseau. La réservation d'un nom de domaine est donc indispensable pour que les utilisateurs puissent accéder au site.

26. Le nom de domaine doit faire l'objet d'un enregistrement auprès d'un organisme qui, s'agissant des noms de domaines des sociétés françaises dont l'extension est « .fr », est l'Association française pour le nommage internet en coopération (AFNIC). De multiples autres extensions existent. A titre d'exemple, l'autorité de nommage américaine INTERNIC gère des extensions telles que « .com » pour les sociétés commerciales, « .org » pour les associations ou bien encore « .net » pour les sociétés liées au « Web ».

L'enregistrement du nom confère à l'entreprise un droit exclusif d'utilisation sur le réseau illimité dans le temps ou susceptible de renouvellement. L'enregistrement ne garantit pas, a priori, contre un éventuel conflit avec le droit des marques. C'est pourquoi l'entreprise doit au préalable effectuer une recherche d'antériorité sur les noms déposés.

27. L'enregistrement confère au nom de domaine la nature d'un droit incorporel qui, à l'image d'une marque ou du nom commercial, présente un caractère durable, constitue une source régulière de profits pour l'entreprise et est susceptible d'être cédé : en effet, même si actuellement le nom de domaine n'est pas directement cessible d'une entité à une autre, il est cependant nécessaire qu'il soit abandonné pour être repris, ce qui peut entraîner le versement d'indemnités par l'entité qui souhaite reprendre le nom.

28. S'agissant d'une immobilisation incorporelle, le prix d'inscription à l'actif est constitué du prix payé pour l'acquisition du nom auprès d'un tiers ou, si le nom est créé par l'entreprise, des frais directs et indirects qu'elle supporte. Il s'agit, dans cette dernière situation, essentiellement des frais engagés pour la création du nom (honoraires, frais internes ou externes de conception du nom ...), des frais de recherche d'antériorité et des frais d'enregistrement auprès de l'organisme gérant l'attribution des noms de domaine.

29. Les redevances payées annuellement par l'entreprise à l'organisme attribuant le nom de domaine, assimilables à des frais d'entretien, sont constatées parmi les charges déductibles de l'exercice en cours à la date de leur engagement.

30. En cas d'acquisition d'un site « Web » « clés en main » comprenant le nom de domaine qui y est attaché, il est précisé que les dépenses immobilisées au titre du site lui-même, qui suivent le régime exposé aux n^{os} 16 à 18, doivent être distinguées de celles correspondant à l'acquisition du nom de domaine, lesquelles doivent être immobilisées.

B. LES DÉPENSES DE CRÉATION, D'ACQUISITION ET D'ENREGISTREMENT D'UN NOM DE DOMAINE NE PEUVENT PAS, EN RÈGLE GÉNÉRALE, FAIRE L'OBJET D'UN AMORTISSEMENT POUR DÉPRÉCIATION

31. Les droits qui sont attachés au nom de domaine ne sont pas limités dans le temps sous réserve, en France, du paiement d'une redevance annuelle dite « d'entretien ». De plus, l'entreprise ignore, a priori, la durée pendant laquelle cet élément d'actif sera utilisé. Dès lors, la dépréciation de cet élément d'actif ne peut être constatée, le cas échéant, que par voie de provision et non sous la forme d'amortissements.

32. Toutefois, les dépenses relatives à la création d'un nom de domaine dont l'usage est limité dans le temps, comme, par exemple, les noms utilisés pour la création de sites « Web » destinés à la promotion de spectacles ou de films, peuvent être amortis sur leur durée probable d'utilisation.

Annoter : documentation de base

Le Directeur de la législation fiscale

Hervé LE FLOC'H-LOUBOUTIN