

BULLETIN OFFICIEL DES IMPÔTS

DIRECTION GÉNÉRALE DES IMPÔTS

4 C- -01

N° du

4 F.E. -

INSTRUCTION DU 609601A VT/NFD (B1-1-01)

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

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

NOR :

[Bureau B1]

E C O N O M I E G E N E R A L E D E L A M E S U R E

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 ou de noms de domaines 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 sont sur le plan fiscal assimilables aux frais qu'engage une entreprise pour la création ou l'acquisition de logiciels et sont soumises aux règles applicables pour ces opérations.

Par ailleurs, les frais liés à la création ou à l'acquisition d'un nom de domaine constituent des éléments incorporels non amortissables dès lors que les droits attachés à l'enregistrement du nom ne sont pas limités dans le temps.

•

INTRODUCTION

1. La création d'un site internet par une entreprise peut avoir des objectifs très divers, tels que la promotion de son image par la communication auprès de ses clients ou de ses actionnaires (sites-vitrines ou à caractère publicitaire) ou la vente de produits ou services (site de commerce électronique).

On distingue parmi les formes de commerce électronique :

- le commerce de détail où l'entreprise vend des produits ou des services à des consommateurs (Business to Consumer ou « B to C ») ;
- le commerce de gros dit « d'entreprise » où l'entreprise effectue des transactions commerciales avec d'autres entreprises (Business to Business ou « B to B ») ;
- le commerce de particulier à particulier, tel que les enchères entre particuliers ou les petites annonces (Consumer to Consumer ou « C to C »).

2. Un site internet 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 internet 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 internet suppose :

- la réalisation du site lui-même ;
- la conclusion de contrats d'accès au réseau et d'hébergement ;
- la création et le dépôt d'un nom de domaine.

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.

I. Conception et réalisation du site

1. Dépenses exposées par l'entreprise pour la création d'un site internet.

a) Rappel des règles comptables

5. Le Conseil national de la comptabilité élabore actuellement un avis relatif au traitement comptable des activités Internet. Toutefois, ce projet d'avis s'appuyant sur les normes comptables internationales (IAS) et américaines, prévoit en l'état actuel que les dépenses de création de sites internet 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 générera 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.

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

- la phase de recherche préalable: il s'agit dans cette phase de définir les objectifs globaux du site, le public visé (fourniture d'informations, commerce électronique), les fonctionnalités du site, les matériels et logiciels nécessaires et d'identifier les ressources internes ou externes nécessaires.

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.

- le développement de l'infrastructure et des applications du site (dépenses de création proprement dites) :

Il s'agit :

- d'une part, du coût de développement des outils logiciels nécessaires à la réalisation de l'infrastructure et des applications du site (courrier électronique, consultation de base de données), du coût de réalisation des pages du site et des liens hypertextes, des systèmes de traitement des commandes et de paiement pour les sites de commerce électronique.

- et d'autre part, les coûts de développement du contenu initial du site tels que la création des graphiques, dessins ou plans de chaque page (interface graphique avec l'utilisateur), la création de textes ou de sons et leur insertion dans le site.

Ces dépenses constituent le coût de production du site et doivent à ce titre être inscrites à l'actif immobilisé. Elles doivent être amorties sur la durée d'utilisation du site.

b) Régime fiscal applicable aux dépenses de création du site

7. Les dispositions du I de l'article 236 du code général des impôts donnent le choix aux entreprises entre la déduction immédiate des dépenses de conception de logiciels des résultats de l'exercice au cours duquel elles sont exposées, et leur immobilisation à l'actif du bilan. L'inscription en immobilisation ne fait pas obstacle à une déduction immédiate sous forme d'amortissement exceptionnel.

8. D'un point de vue fiscal, les dépenses de création de sites internet sont assimilées à des dépenses de conception de logiciels utilisés pour les besoins propres de l'entreprise.

- dépenses comptabilisées en immobilisations

9. Les dépenses de création de sites internet qui font l'objet d'une inscription en immobilisations peuvent, au choix de l'entreprise, être immédiatement déduites du résultat imposable ou faire l'objet d'un amortissement dans les conditions prévues par les règles comptables.

10. Ainsi, lorsque, conformément aux recommandations comptables, les dépenses en cause sont immobilisées, l'entreprise peut, si elle fait le choix de la déduction immédiate sur le plan fiscal, 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.

11. 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.

- dépenses comptabilisées en charges

12. Lorsque sur le plan comptable, les dépenses présentent le caractère de charges (dépenses de recherche, de planification et d'analyse), elles font l'objet d'une déduction immédiate sur le plan fiscal.

- Cas particuliers

13. 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 (cf n^o 22).

2. Dépenses exposées par l'entreprise pour l'acquisition d'un site internet.

14. 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.

15. Lorsqu'il est acquis par l'entreprise en vue d'être utilisé pour les besoins de son exploitation pendant plusieurs exercices, le site internet constitue un élément incorporel de l'actif immobilisé.

16. 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.

17. 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.

Remarque : Le projet d'avis prévoit que l'entreprise doit répartir le coût d'acquisition en fonction de la nature des composants de l'élément acquis. Une telle décomposition peut, dans certaines situations, être difficile à mettre en œuvre en pratique. Cette position doit être confirmée.

18. Exemple :

Une entreprise dont l'exercice comptable coïncide avec l'année civile acquiert un site internet pour 52 000 euros (hors taxe) le 15 septembre 2001. L'amortissement exceptionnel doit être calculé et déduit de la manière suivante :

Exercice clos en 2001 : $52\,000 \times 4/12 = 17\,333 \text{ €}$

Exercice clos en 2002 : $52\,000 - 17\,333 = 34\,667 \text{ €}$

3. Dépenses engagées au cours de la phase d'exploitation.

19. Ces dépenses incluent la formation du personnel, l'adaptation des services de l'entreprise (réorganisation des services commerciaux), mais également les frais de maintenance et d'actualisation du contenu du site.

Ces frais sont, en principe, déductibles du résultat au titre de l'exercice au cours duquel ils sont engagés.

20. Les dépenses de maintenance et d'actualisation du site (actualisation des contenus ou des liens hypertextes) constituent des charges déductibles.

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

22. 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 ou l'acquisition d'un nouveau logiciel qui doit être immobilisé et amorti dans les conditions prévues respectivement aux n^{os} 9 à 13 et aux n^{os} 14 à 18.

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.

II. Accès au réseau et hébergement

23. Le contrat d'accès au réseau est le contrat passé entre un utilisateur et un fournisseur d'accès (Internet Service Providers ou ISP) par lequel celui-ci permet à ses clients d'accéder à l'Internet et d'utiliser ainsi tout ou partie des services disponibles sur le réseau.

24. 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 internet de l'utilisateur. L'hébergement est le plus souvent le prolongement technique naturel de l'accès au réseau.

25. Les contrats d'accès au réseau et d'hébergement sont des contrats de prestations de services qui se rapprochent des contrats d'abonnement téléphonique. Le montant acquitté à ce titre constitue donc une charge déductible au titre de l'exercice au cours duquel la prestation est rendue.

26. 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.

III. Création et enregistrement d'un nom de domaine

1. Les dépenses de création et d'enregistrement d'un nom de domaine doivent, en principe, être inscrites à l'actif de l'entreprise.

27. Le nom de domaine est le terme qui est employé pour désigner l'adresse du site internet 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.

28. 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 » ou « .com.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 à l'internet.

En France, les noms de domaines sont attribués selon la règle du « premier arrivé, premier servi ».

L'enregistrement du nom confère à l'entreprise un droit exclusif d'utilisation sur le réseau qui n'est pas limité dans le temps. 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 marques déposées.

29. 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 par l'intermédiaire de l'AFNIC par exemple pour les noms de domaines rattachés à la France.

Le nom de domaine doit donc être inscrit à l'actif pour sa valeur d'origine qui s'entend pour une immobilisation créée par l'entreprise du coût réel de production c'est-à-dire du coût d'achat des matières et fournitures utilisées, augmenté de toutes les charges directes ou indirectes de production.

30. 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.

31. Les redevances payées annuellement par l'entreprise à l'organisme attribuant le nom de domaine (frais d'adhésion annuel ou frais d'entretien) peuvent être constatées parmi les charges déductibles de l'exercice en cours à la date de leur engagement.

32. En cas d'acquisition d'un site internet « 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 doivent être distinguées de celles correspondant à l'acquisition du nom de domaine auquel peut être attachée, le cas échéant, une clientèle s'agissant en particulier de sites commerciaux.

2. Les dépenses de création et d'enregistrement d'un nom de domaine ne peuvent pas, en règle générale, faire l'objet d'un amortissement pour dépréciation.

33. 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.

34. 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 internet 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

ANNEXE
TABLEAU RECAPITULATIF

Catégorie de dépenses	Traitement comptable			Traitement fiscal		
	Charges	Immobilisations	Amortissement	Charges	Immobilisations	Amortissement
Création d'un site						
Dépenses de planification et d'analyse	X			X		-
Dépenses de développement de l'infrastructure, des applications et du contenu du site		X	Sur la durée d'utilisation	X ⁽¹⁾		
Acquisition d'un site		X	Sur la durée d'utilisation		X	Sur 12 mois ⁽²⁾
Dépenses de développement du site (formation des personnels, référencement, maintenance et actualisation du site)	X			X		-
Coût de l'accès au réseau et d'hébergement du site	X			X		-
Nom de domaine						
Frais de création et d'enregistrement de noms de domaine		X	Non amortissable (sauf exceptions voir n° 34)		X	Non amortissable (sauf exceptions voir n° 34)
Redevances annuelles d'entretien	X			X		

⁽¹⁾ y compris lorsque les dépenses sont inscrites en immobilisations. Toutefois, dans ce cas, l'entreprise peut choisir l'amortissement sur la durée probable d'utilisation.

⁽²⁾ sauf, le cas échéant, à hauteur du prix correspondant à l'acquisition du nom de domaine