



Présente :

**Régime comptable et fiscal des frais
liés à la création, l'acquisition ou l'exploitation
d'un site internet.**

Par

Julien Hans

Travail réalisé dans le cadre du cours de droit fiscal à l'université de Liège
Professeur : X. Parent

Année académique 2002-2003

Date de mise en ligne : 1 décembre 2003

Compte tenu de l'actualité grandissante du sujet et de l'absence d'étude de droit belge en la matière, nous avons entrepris d'examiner le régime comptable et fiscal des frais liés à la création, l'acquisition ou l'exploitation d'un site Internet. Le présent dossier s'articule autour d'une comparaison entre le régime belge et le régime français tel que modifié par le projet d'instruction relatif au régime fiscal des dépenses liées à la création ou à l'acquisition de sites web par les entreprises. Il ne traite que des frais liés à la création, l'acquisition ou l'exploitation d'un site Internet par une entreprise pour son propre compte. Nous n'examinerons donc pas le régime des dépenses engagées par les prestataires qui conçoivent et réalisent des sites web pour le compte de leurs clients.

REGIME COMPTABLE ET FISCAL DES FRAIS LIES A
LA CREATION, L'ACQUISITION OU
L'EXPLOITATION D'UN SITE INTERNET

| | | |
|-----------|---|----------|
| 1 | INTRODUCTION | 4 |
| 2 | SITUATION ACTUELLE | 4 |
| 2.1 | INTRODUCTION | 4 |
| 2.1.1 | <i>Définition du site Internet.....</i> | 4 |
| 2.1.2 | <i>Détour obligatoire par les logiciels.....</i> | 4 |
| 2.2 | ANALYSE | 5 |
| 2.2.1 | <i>Distinction entre création, acquisition et exploitation.....</i> | 5 |
| 2.2.1.1 | Introduction..... | 5 |
| 2.2.1.2 | Création et acquisition d'un site Internet ou d'un logiciel | 5 |
| 2.2.1.3 | Exploitation d'un site Internet ou d'un logiciel | 6 |
| 2.2.2 | <i>Régime des frais de création.....</i> | 8 |
| 2.2.2.1 | Distinction entre la phase de recherche préalable et la phase de développement..... | 8 |
| 2.2.2.2 | Phase de recherche préalable | 8 |
| 2.2.2.2.1 | Définition des limites de la phase de recherche préalable | 8 |
| 2.2.2.2.2 | Régime de la phase de recherche préalable | 9 |
| A. | Régime comptable..... | 9 |
| a. | Logiciels..... | 9 |
| 1) | En France..... | 9 |
| 2) | En Belgique..... | 10 |
| b. | Sites Internet | 11 |
| 1) | En France..... | 11 |
| 2) | En Belgique..... | 12 |
| B. | Régime fiscal | 13 |
| a. | Logiciels..... | 13 |
| 1) | En France | 13 |
| 2) | En Belgique..... | 13 |
| b. | Sites Internet | 14 |
| 1) | En France..... | 14 |
| 2) | En Belgique..... | 14 |
| 2.2.2.3 | Phase de développement..... | 14 |
| 2.2.2.3.1 | Définition des limites la phase de développement | 14 |
| 2.2.2.3.2 | Régime de la phase de développement..... | 15 |
| A. | Régime comptable..... | 15 |
| a. | Logiciels..... | 15 |

| | |
|---|----|
| 1) En France..... | 15 |
| 2) En Belgique..... | 15 |
| b. Sites Internet | 16 |
| 1) En France..... | 16 |
| 2) En Belgique..... | 16 |
| B. Régime fiscal | 17 |
| a. Logiciels..... | 17 |
| 1) En France..... | 17 |
| 2) En Belgique..... | 17 |
| b. Sites Internet | 17 |
| 1) En France..... | 17 |
| 2) En Belgique..... | 17 |
| 2.2.3 <i>Régime des frais d'acquisition</i> | 17 |
| 2.2.3.1 Définition des limites la phase d'acquisition..... | 17 |
| 2.2.3.2 Régime comptable..... | 18 |
| 2.2.3.2.1 Logiciels..... | 18 |
| A. En France..... | 18 |
| B. En Belgique..... | 19 |
| 2.2.3.2.2 Sites Internet..... | 19 |
| A. En France..... | 19 |
| B. En Belgique..... | 20 |
| 2.2.3.3 Régime fiscal | 20 |
| 2.2.3.3.1 Logiciels..... | 20 |
| A. En France..... | 20 |
| B. En Belgique..... | 20 |
| 2.2.3.3.2 Sites Internet..... | 20 |
| A. En France..... | 20 |
| B. En Belgique..... | 21 |
| 2.2.4 <i>Régime fiscal des frais d'exploitation</i> | 21 |
| 2.2.4.1 Définition des limites la phase d'exploitation | 21 |
| 2.2.4.1.1 Logiciels..... | 21 |
| A. Frais de formation du personnel..... | 21 |
| B. Frais d'adaptation des services de l'entreprise | 21 |
| C. Frais de maintenance et d'actualisation du logiciel | 22 |
| 2.2.4.1.2 Sites Internet..... | 23 |
| A. Frais d'accès au réseau et aux frais d'hébergement | 23 |
| B. Frais d'enregistrement du nom de domaine..... | 23 |
| C. Frais de référencement sur les sites annuaires et moteurs de recherche | 24 |
| D. Frais de maintenance et d'actualisation du du site..... | 24 |
| 2.2.4.2 Régime de la phase d'exploitation | 25 |
| 2.2.4.2.1 Régime comptable..... | 25 |
| A. Logiciels | 25 |

| | | |
|-----------|------------------------------------|-----------|
| a. | En France | 25 |
| b. | En Belgique..... | 25 |
| B. | Sites Internet | 25 |
| a. | En France | 25 |
| b. | En Belgique..... | 26 |
| 2.2.4.2.2 | Régime fiscal..... | 26 |
| A. | Logiciels | 26 |
| a. | En France | 26 |
| b. | En Belgique..... | 26 |
| B. | Sites Internet | 27 |
| a. | En France | 27 |
| b. | En Belgique..... | 27 |
| 3 | TABLEAU RECAPITULATIF | 27 |
| 4 | CONCLUSION..... | 27 |

1 Introduction

Le ministère de l'Economie, des Finances et de l'Industrie en France a proposé récemment sur son site Internet la consultation préalable d'un projet d'instruction établi par la Direction de la législation fiscale relatif au régime fiscal des dépenses liées à la création ou à l'acquisition de sites web par les entreprises¹. Compte tenu de l'actualité grandissante du sujet et de l'absence d'étude de droit belge en la matière, nous avons entrepris d'examiner le régime comptable et fiscal des frais liés à la création, l'acquisition ou l'exploitation d'un site Internet.

Le présent dossier s'articule autour d'une comparaison entre le régime belge et le régime français tel que modifié par le projet d'instruction relatif au régime fiscal des dépenses liées à la création ou à l'acquisition de sites web par les entreprises. Il ne traite que des frais liés à la création, l'acquisition ou l'exploitation d'un site Internet par une entreprise pour son propre compte. Nous n'examinerons donc pas le régime des dépenses engagées par les prestataires qui conçoivent et réalisent des sites web pour le compte de leurs clients.

2 Situation actuelle

2.1 INTRODUCTION

2.1.1 Définition du site Internet

Un site Internet est un ensemble de fichiers stocké sur un ordinateur relié au réseau Internet par l'intermédiaire d'un fournisseur d'accès à Internet et accessible à un tous les utilisateurs connectés au réseau Internet.

Le site Internet doit être distingué du site Intranet et du site Extranet :

- Un site Intranet est un ensemble de fichiers stocké sur un ordinateur relié au réseau local d'une entreprise et accessible aux utilisateurs de l'entreprise par l'intermédiaire du réseau local.
- Un site Extranet est un ensemble de fichiers stocké sur un ordinateur relié au réseau local d'une entreprise et accessible aux utilisateurs de l'entreprise par l'intermédiaire du réseau Internet.

Dans le cadre de cette étude, nous utiliserons le terme site Internet de manière générique, sans le différencier des sites Intranet ou Extranet.

2.1.2 Détour obligatoire par les logiciels

La législation comptable et fiscale belge ne contenant pas de disposition régissant spécifiquement le régime des sites Internet, nous avons choisi de commencer par examiner en détail le régime des frais exposés pour les logiciels avant de l'appliquer par analogie à ceux exposés pour les sites Internet. En effet, si la législation belge ne traite pas non plus des logiciels, il existe cependant des commentaires de l'administration sur le sujet².

¹ Proposition d'instruction ayant pour objet de préciser le régime fiscal des dépenses liées à la création ou à l'acquisition de sites Internet par les entreprises (BOI 4 C- -01), <http://www.fiscalonline.com>, 4 Novembre 2002

² Commentaire du Code des Impôts sur les revenus 1992, n° 61/117

2.2 ANALYSE

2.2.1 Distinction entre création, acquisition et exploitation

2.2.1.1 *Introduction*

Il tient compte de faire une distinction selon que les frais engagés par l'entreprise résultent de la création, de l'acquisition ou de l'exploitation d'un site Internet ou d'un logiciel informatique. Effectivement, les dépenses de création, d'acquisition et d'exploitation subissent un traitement fiscal différent. Cette distinction constitue d'ailleurs la ligne directrice du projet d'instruction établi par la Direction de la législation fiscale relatif au régime fiscal des dépenses liées à la création ou à l'acquisition de sites web par les entreprises³. Nous attacherons donc beaucoup d'importance à définir les limites des hypothèses de création, d'acquisition et d'exploitation d'un site Internet ou d'un logiciel.

2.2.1.2 *Création et acquisition d'un site Internet ou d'un logiciel*

La conception et la réalisation d'un site web ou d'un logiciel peuvent se faire en ayant exclusivement recours aux ressources internes de l'entreprise. Les cas échéant, les frais engendrés par sa création correspondent à la rémunération versée aux travailleurs de l'entreprise pour le temps où ils ont été mis aux services de la réalisation du site Internet ou du logiciel en question.

Mais, lorsque l'entreprise ne dispose pas des ressources internes suffisantes ou ne désire pas les affecter à cette tâche, la conception et la réalisation d'un site web ou d'un logiciel peuvent aussi se faire en faisant appel à un prestataire externe. Les frais dont il s'agit d'examiner le statut fiscal correspondent alors au prix d'acquisition de l'application facturé par l'entreprise au prestataire du service.

Si cette distinction ne paraît poser aucun problème, il est des situations où elle peut pourtant s'avérer problématique.

En effet, il arrive fréquemment que la réalisation d'un site Internet ou d'un logiciel soit le fruit d'un travail partagé entre des travailleurs de l'entreprise en question et un prestataire de service externe. C'est notamment le cas lorsque l'architecture générale de l'application est réalisée en interne mais que l'entreprise doit faire appel à un tiers pour réaliser sa charte graphique, ...

En outre, la complexité des logiciels et des sites Internet grandit avec l'évolution des nouvelles technologies de telle sorte que l'entreprise qui souhaite faire réaliser une application parfaitement adaptée à ses besoins se voit généralement obligée de définir ses objectifs dans un cahier des charges dont la réalisation peut parfois s'avérer plus coûteuse que la réalisation de l'application elle-même.

³ F. BROUSSE, L. DEBUS, "Amortissement et déductibilité des dépenses liées à la création, l'acquisition et l'exploitation d'un site web", <http://www.droit-technologie.org>, 2 Janvier 2003

Enfin, certaines entreprises, soucieuses de vouloir trouver un compromis entre les coûts excessifs que peuvent engendrer l'acquisition d'un site Internet et la difficulté de trouver les compétences internes propres à sa réalisation, optent pour l'acquisition d'une application dite « dynamique »⁴ qui leur permet de définir la charte graphique, la hiérarchie et le contenu de leur site Internet, Intranet et Extranet sans compétence technique.

Ces exemples font apparaître des hypothèses dans lesquelles la réalisation d'un site Internet ou d'un logiciel engendre à la fois des frais qualifiés de création et des frais qualifiés d'acquisition. Le cas échéant, la question se pose de savoir s'il est judicieux que ces frais subissent un traitement fiscal différent alors qu'ils procèdent d'un ensemble. Mais l'analyse de cette question ne peut-être réalisée qu'après l'étude du régime des frais de création et des frais d'acquisition.

2.2.1.3 *Exploitation d'un site Internet ou d'un logiciel*

Une fois le site Internet ou le logiciel entre les mains de l'entreprise, cette dernière doit encore exposer des frais pour le maintenir en activité.

Pour les sites Internet, ces dépenses correspondent généralement aux frais de maintenance et d'actualisation du contenu du site, aux frais de référencement sur les sites annuaires et moteurs de recherche, aux frais d'enregistrement du nom de domaine, aux frais d'accès au réseau et aux frais d'hébergement. Pour les logiciels, il s'agit principalement des frais de formation du personnel, des frais d'adaptation des services de l'entreprise et des frais de maintenance et d'actualisation du logiciel.

Une attention toute particulière doit être portée aux frais de maintenance et d'actualisation. En effet, si ces derniers se traduisent par une « modification des caractéristiques essentielles »⁵ du site Internet ou du logiciel, ils devront être traités comme des frais de création ou des frais d'acquisition selon qu'ils résultent du travail du personnel de l'entreprise ou d'un prestataire extérieur.

On peut déjà s'interroger sur la manière dont cette notion de « caractéristiques essentielles » doit être appréhendée. Il est évident qu'une entreprise qui entreprend de transformer un site Internet sur lequel elle présentait simplement ses activités commerciales en un site de commerce électronique permettant la prise de commandes en ligne engage des dépenses de création ou d'acquisition. Par contre, la situation de l'entreprise qui élargit considérablement la nature de ses activités et qui désire adapter son site Internet ou son logiciel de gestion en conséquence est nettement plus ambiguë.

⁴ Pour plus de détails, voy. infra.

⁵ Proposition d'instruction ayant pour objet de préciser le régime fiscal des dépenses liées à la création ou à l'acquisition de sites Internet par les entreprises (BOI 4 C - -01), <http://www.fiscalonline.com>, 4 Novembre 2002

Il semble qu'il s'agisse là d'une question de faits qui doit donc être laissée à la libre appréciation du contribuable selon les circonstances de l'espèce. Néanmoins, certains critères objectifs peuvent aider le contribuable à déterminer la qualification des frais qu'elle engage lors de l'adaptation de son site Internet ou d'un de ses logiciels.

Il s'agit premièrement de l'importance des frais engendrés par cette actualisation par rapport au coût global du site Internet ou du logiciel lors de sa création ou de son acquisition. Il nous semble qu'une entreprise qui engage des dépenses équivalent, par exemple, à la moitié du prix d'achat du site Internet ou du logiciel qu'elle a acquis pour en faire l'actualisation, en modifie généralement les caractéristiques essentielles et doit donc qualifier ces frais de dépenses de création ou d'acquisition. Mais il ne s'agit en aucun cas d'un critère absolu.

Le contribuable devra avoir aussi égard à la nature et l'importance des services rendus par le site Internet ou le logiciel avant et après son actualisation. Ainsi, une entreprise possédant une application lui permettant de stocker les informations relatives à ses clients et fournisseurs et qui désire y intégrer un module de gestion des commandes modifie sans conteste les caractéristiques essentielles de cette application.

Enfin, pour apprécier la nature des dépenses qu'il engage, le contribuable pourra avoir égard à la manière dont l'adaptation en question s'intègre dans le site Internet ou le logiciel en question. Ainsi, une entreprise qui a fait réaliser un site Internet statique⁶ pour présenter les produits et services qu'elle propose et qui désire faire changer le contenu de l'ensemble des pages du site Internet pour qu'elles correspondent à l'évolution de ses activités réalise alors une modification des caractéristiques essentielles de ce site Internet. Par contre, une entreprise qui a fait réaliser un site Internet dynamique⁷ (ASP, PHP, EASI Web Content Manager, ...) peut modifier le contenu – voire la charte graphique ou la hiérarchie – de son site Internet sans que les dépenses qu'elle engage pour ce faire doivent être qualifiées de frais de création ou d'acquisition. Le cas échéant, tout dépend du « degré de dynamisation » choisi lors de la conception du site Internet.

Il semble donc que le contribuable dispose de certains critères objectifs relativement fiables dont l'accumulation lui permettra généralement de qualifier sans erreur la nature des frais qu'il engage pour mettre à jour son site Internet ou un de ses logiciels.

⁶ Un site Internet statique est une succession de pages au contenu figé dont la modification doit être confiée à une personne qui a la maîtrise du langage de conception de ces pages ou du logiciel avec lequel elles ont été créées.

⁷ Un site Internet dynamique est une application informatique reliée à une ou plusieurs bases de données et permettant à une personne, qui ne maîtrise pas le langage de conception des pages du site Internet ou le logiciel avec lequel elles ont été créées, de les modifier par l'intermédiaire d'une interface d'administration.

2.2.2 Régime des frais de création

2.2.2.1 Distinction entre la phase de recherche préalable et la phase de développement

L'élaboration d'un site Internet ou d'un logiciel se déroule généralement en deux étapes. Dans une première phase, l'entreprise commence par définir les objectifs à atteindre et par rechercher les moyens requis pour les atteindre. Dans une deuxième phase, l'entreprise développe l'application sur base du cahier des charges défini au cours de la phase de recherche.

2.2.2.2 Phase de recherche préalable

2.2.2.2.1 Définition des limites de la phase de recherche préalable

La réalisation du cahier des charges est une étape très importante dans le processus de réalisation d'un site Internet ou d'un logiciel. On distingue le cahier des charges fonctionnel du cahier des charges opérationnel⁸.

Dans le cahier des charges fonctionnel, l'entreprise maître de l'ouvrage décrit ses besoins et les fonctionnalités qu'elle attend du site Internet ou du logiciel. Dans certaines hypothèses, pour parvenir à exprimer ses besoins, l'entreprise doit effectuer la synthèse de processus de gestion documentaire complexes (entreprises multi-nationales, administrations, études notariales, ...) qui peut exiger de sa part un investissement considérable. La précision avec laquelle le cahier des charges fonctionnel est rédigé a une incidence directe sur les coûts de développement du site Internet ou du logiciel. En effet, si les fonctionnalités demandées ont été mal définies, les corrections éventuelles à apporter au produit terminé peuvent s'avérer catastrophiques en termes de temps et de coût de développement.

Dans le cahier des charges opérationnel, l'entrepreneur décrit les ressources nécessaires (matériel, logiciel, temps de développement et temps de formation des utilisateurs) pour atteindre les objectifs définis dans le cahier des charges fonctionnel.

Dans la perspective d'une analyse du régime fiscal des frais de création d'un logiciel ou d'un site Internet, nous supposons ici que les cahiers des charges fonctionnel et opérationnel sont réalisés par un ou plusieurs travailleurs de l'entreprise maître de l'ouvrage.

⁸ S@VIMEDIA, « Le cahier des charges ou le document contractuel de conception », <http://www.savimedia.fr>

2.2.2.2 Régime de la phase de recherche préalable

A. REGIME COMPTABLE

a. Logiciels

1) *En France*

L'article 331-3 II du Plan comptable général prévoit que les logiciels créés par l'entité et destinés à un usage interne sont inscrits en immobilisations à leur coût de production si le projet est considéré comme ayant de sérieuses chances de réussite technique et si l'entité manifeste sa volonté de produire le logiciel, indique la durée d'utilisation minimale estimée et précise l'impact attendu sur le compte de résultat. Le même article précise que le coût de production comprend aussi les coûts liés à la conception détaillée de l'application (analyse organique).

Dans son avis n° 31 de 1987 relatif au traitement comptable des dépenses de logiciel, le Conseil national de la comptabilité (CNC) distingue différentes sous-catégories au sein de la phase de recherche préalable : l'étude préalable (définition des objectifs globaux et des contraintes), l'analyse fonctionnelle (conception générale de l'application) et l'analyse organique (conception détaillée de l'application). Selon le CNC, compte tenu de la faible probabilité de succès technique aux stades de l'étude préalable et de l'analyse fonctionnelle, seuls frais engagés lors de l'analyse organique sont inclus dans le coût de production du logiciel et doivent donc être immobilisés⁹.

On peut déduire du prescrit de l'article 331-3 II du Plan comptable général tel qu'interprété par le CNC dans son avis n° 31 de 1987 que tous les frais engagés par l'entreprise, avant qu'elle ne s'attache à définir avec précision les caractéristiques du logiciel qu'elle entreprend de réaliser, peuvent être inscrits dans les charges de l'exercice de leur engagement. Par contre, à partir du moment où l'entreprise s'engage dans cette phase de conception détaillée de l'application et que toutes les conditions prévues à l'article 331-3 II du Plan comptable général sont remplies, les dépenses qu'elle engage constituent le coût de production du site et doivent à ce titre être inscrites à l'actif immobilisé.

Ces dépenses doivent être amorties à dater de la date d'achèvement du logiciel et pendant toute la durée probable de son utilisation. Selon l'avis n° 31 de 1987 du CNC, « il faut déterminer, avec une probabilité raisonnable, la date à laquelle le logiciel cessera de répondre aux propres besoins de l'entreprise, compte tenu de l'évolution prévisible des connaissances techniques en matière de conception et de production de logiciels ».

⁹ X. PAPER, « Coûts de conception d'un site Internet : quel traitement comptable ? », Les cahiers de l'Agefi, 15 décembre 1999

2) *En Belgique*

Il n'existe aucun article dans la législation comptable belge qui précise le régime comptable des logiciels. Mais, depuis l'adoption de la loi du 30 juin 1994 transposant en droit belge la directive européenne du 14 mai 1991 concernant la protection juridique des programmes d'ordinateur, on peut considérer avec certitude qu'un logiciel est un élément du patrimoine susceptible d'être inscrit à l'actif s'il contribue au fonctionnement de l'entreprise et qu'il est susceptible d'avoir une utilité économique future.¹⁰ En outre, en vertu de la loi du 30 juin 1994, le droit de propriété sur un logiciel ne porte pas sur le support matériel dans lequel il est déposé mais bien sur la prestation intellectuelle qui a donné naissance à sa réalisation. Le logiciel est donc une immobilisation incorporelle.

Or, en vertu de l'art. 60 de l'Arrêté Royal du 30 janvier 2001 portant exécution du Code des sociétés, les immobilisations incorporelles autres que celles acquises de tiers ne sont portées à l'actif pour leur coût de revient que dans la mesure où celui-ci ne dépasse pas une estimation prudemment établie de la valeur d'utilisation de ces immobilisations ou de leur rendement futur pour la société. Seuls les frais dont le caractère d'investissement est certainement établi sont donc susceptibles d'être inscrits aux actifs immobilisés.

Dans son avis 138-5, la Commission des normes comptables (CNC) a dégagé une série de critères dont la satisfaction simultanée est un indicateur fiable de ce caractère d'investissement¹¹ :

- L'utilité du logiciel pour l'entreprise doit être démontrée.
- Le logiciel doit être défini avec précision et être individualisé.
- Les charges en question doivent être mises en relation avec le projet et doivent pouvoir être déterminées séparément.
- La praticabilité technique du logiciel doit être démontrée.
- La faisabilité financière du projet doit être démontrée.

A la lecture de ces différents critères, on constate qu'ils ont un rapport très étroit, sinon d'équivalence, avec ceux définis dans la législation comptable française examinée ci-dessus si bien que les sous-catégories établies en droit français sur base de ces critères en matière de frais engagés lors de la phase de recherche préalable (étude préalable, analyse fonctionnelle et analyse organique) peuvent être transposées en droit belge. Cet avis est d'ailleurs partagé par la CNC.

Néanmoins, la CNC considère que les frais correspondant à l'établissement précis du concept de l'application (analyse organique en droit français) ne constituent pas encore le coût de production du site et ne doivent donc pas être inscrits à l'actif immobilisé. Nous pensons qu'il s'agit là d'une erreur d'appréciation de la part de la CNC.

¹⁰ Bulletin de la Commission des normes comptables (CNC), n° 35, octobre 1995, p. 7-12.

¹¹ Op. cit..

En effet, rappelons que l'investissement effectué lors de la phase de recherche préalable peut s'avérer très important, même lorsqu'il est apprécié par rapport au coût global du logiciel (phase de recherche préalable et phase de développement). Il semble donc inopportun de considérer qu'il s'agit toujours de dépenses « en amont » qui ne doivent pas être immobilisées. La CNC considère d'ailleurs que les frais dont le caractère d'investissement est certainement établi sont susceptibles d'être inscrits aux actifs immobilisés.

Ainsi, comme en droit comptable français, les frais exposés par l'entreprise, avant qu'elle ne s'attache à définir avec précision les caractéristiques du logiciel qu'elle entreprend de réaliser, peuvent être inscrits dans les charges de l'exercice de leur engagement. Mais, à partir du moment où l'entreprise s'engage dans l'analyse organique du logiciel et que les dépenses qu'elle engage remplissent les conditions prévues à l'art. 60 de l'Arrêté Royal du 30 janvier 2001 portant exécution du Code des sociétés, ces dépenses doivent être inscrites à l'actif immobilisé.

S'agissant d'immobilisations incorporelles dont l'utilisation est limitée dans le temps, ces dépenses doivent être amorties dans le respect des critères de prudence, de sincérité et de bonne foi conformément aux articles 45 et 46 de l'Arrêté Royal du 30 janvier 2001 portant exécution du Code des sociétés. Elles doivent donc être amorties sur toute la durée probable d'utilisation de logiciel.

b. Sites Internet

1) En France

Interrogée sur le traitement comptable des coûts de conception de sites Internet, la Commission des études comptables de la Compagnie nationale des commissaires aux comptes (CNCC) a affirmé que la réalisation d'un site Internet était assimilable à la réalisation d'un logiciel à usage interne¹². Cette position renvoie à l'avis n° 31 de 1987 du Conseil national de la comptabilité relatif au traitement comptable des dépenses de logiciel examiné ci-dessus. Le CNC élabore actuellement un avis relatif au traitement comptable des activités Internet s'appuyant sur les normes comptables internationales (IAS) et américaines et 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 génèrera des avantages économiques futurs.

Dans sa proposition d'instruction ayant pour objet de préciser le régime fiscal des dépenses liées à la création ou à l'acquisition de sites Internet par les entreprises, la Direction de la législation fiscale semble considérer que, eu égard à ce dernier avis du CNC, tous les frais engagés au cours de la phase de recherche préalable doivent être inscrites parmi les charges de l'exercice au cours duquel elles sont engagées¹³.

¹² Commission des études comptables de la Compagnie nationale des commissaires aux comptes, Bulletin trimestriel, n° 114, juin 1999.

¹³ Proposition d'instruction ayant pour objet de préciser le régime fiscal des dépenses liées à la création ou à l'acquisition de sites Internet par les entreprises (BOI 4 C - 01), <http://www.fiscalonline.com>, 4 Novembre 2002.

En effet, selon la Direction de la législation fiscale, ces dépenses étant exposées en amont de la création du logiciel, elles ne constituent pas encore le coût de production du site et ne doivent pas être amorties sur la durée de vie du site.

Nous pensons qu'il s'agit là d'un oubli de la part de la Direction de la législation fiscale de l'existence des sous-catégories de la phase de recherche préalable définies précédemment par le CNC sur base des termes de l'article 331-3 II du Plan comptable général. En effet, dans sa proposition d'instruction, cette dernière envisage l'assimilation du régime fiscal des frais liés à la création d'un site Internet au régime des frais liés à la création d'un logiciel sans mentionner l'existence d'une différence de traitement comptable des frais exposés lors de la phase de recherche.

Selon nous, il faut donc considérer que, dans l'état actuel de la législation, à partir du moment où l'entreprise s'engage dans la phase de conception détaillée du site Internet qu'elle entreprend de réaliser et que toutes les conditions prévues à l'article 331-3 II du Plan comptable général sont remplies, les frais qu'elle expose constituent le coût de production du site et doivent à ce titre être inscrites à l'actif immobilisé.

Ces frais doivent être amortis à dater de la date d'achèvement du site Internet et pendant toute la durée probable de son utilisation déterminée de manière prudente compte tenu du manque de visibilité inhérent aux activités commerciales nouvelles gérées grâce aux sites Internet¹⁴.

2) *En Belgique*

La législation comptable belge ne traite pas non plus du régime comptable des sites Internet. En outre, à notre connaissance, il n'existe pas d'avis de la CNC relatif à ce sujet. Néanmoins, si les logiciels doivent être assimilés à des immobilisations incorporelles pour leur traitement comptable, on peut considérer par analogie qu'il en va de même pour les sites Internet. Le raisonnement que nous avons adopté lors de l'analyse du régime comptable belge des logiciels trouve donc à s'appliquer en l'espèce.

Seuls les frais exposés par l'entreprise, avant qu'elle ne s'attache à définir avec précision les caractéristiques du site Internet qu'elle entreprend de développer, peuvent être inscrits dans les charges de l'exercice de leur engagement. A partir du moment où l'entreprise s'engage dans l'analyse organique du site Internet et que les dépenses qu'elle engage remplissent les conditions prévues à l'art. 60 de l'Arrêté Royal du 30 janvier 2001 portant exécution du Code des sociétés, ces dépenses doivent être inscrites à l'actif immobilisé.

S'agissant d'immobilisations incorporelles dont l'utilisation est limitée dans le temps, ces dépenses doivent être amorties dans le respect des critères de prudence, de sincérité et de bonne foi conformément aux articles 45 et 46 de l'Arrêté Royal du 30 janvier 2001 portant exécution du Code des sociétés. Elles doivent donc être amorties sur toute la durée probable d'utilisation de logiciel.

¹⁴ X. PAPER, « Coûts de conception d'un site Internet : quel traitement comptable ? », Les cahiers de l'Agefi, 15 décembre 1999.

B. REGIME FISCAL

a. Logiciels

1) En France

Sur le plan comptable, l'entreprise n'a pas le choix de déduire immédiatement ou d'amortir les frais exposés lors de la phase de conception détaillée de son logiciel. Sur le plan fiscal, ce choix lui est offert¹⁵. Effectivement, en vertu de l'art. 236 I du Code général des impôts, pour l'établissement de l'impôt sur le revenu ou de l'impôt sur les sociétés, les dépenses de fonctionnement exposées dans les opérations de conception de logiciels peuvent, au choix de l'entreprise, être immobilisées ou déduites des résultats de l'année ou de l'exercice au cours duquel elles ont été exposées.

Ainsi, les frais qui sont exposés lors de la phase de conception détaillée du logiciel et qui doivent donc faire l'objet d'une inscription en immobilisations peuvent, soit être immédiatement déduits du résultat imposable, soit faire l'objet d'un amortissement selon les règles prescrites par le Plan comptable général.

Par contre, lorsque sur le plan comptable, les dépenses présentent le caractère de charges (étude préalable et conception générale), elles doivent faire l'objet d'une déduction immédiate sur le plan fiscal. Exceptionnellement, il a cependant été admis que les dépenses comptabilisées en charge liées exclusivement à la préparation du passage à l'euro soient déduites dans les mêmes conditions que les frais d'établissement¹⁶.

2) En Belgique

La législation fiscale belge ne contient pas de disposition similaire à l'art. 236 I du Code général des impôts en France. Les frais exposés lors de l'analyse organique doivent donc toujours faire l'objet d'une inscription en immobilisation.

En outre, s'agissant d'immobilisations incorporelles, ils doivent être amortis sur une période de cinq ans minimum comme le prévoit l'art. 63 du Code des Impôts sur le revenu. L'administration fiscale a d'ailleurs rappelé dans un Commentaire du Code des Impôts sur le revenu 1992, que la période d'amortissement de cinq ans s'appliquait aussi aux logiciels comptabilisés comme immobilisations incorporelles.

L'administration a précisé, dans le même avis, que les logiciels ne pouvaient pas être assimilés à des œuvres audio-visuelles ou à des investissements en recherche en développement de telle sorte que les frais exposés pour leur création ne rentraient pas dans le cadre des exceptions prévues à l'art. 63 du Code des Impôts sur le revenu¹⁷.

Tous les frais engagés lors de la phase de conception détaillée de l'application doivent donc être amortis sur une période de cinq ans minimums.

¹⁵ Direction générale des impôts, « Traitement fiscal des dépenses d'acquisition ou d'adaptation des matériels nécessaires au passage à l'euro des PME », Bulletin officiel des impôts, 4 D-3-02, 25 mars 2002.

¹⁶ N. GARCIA et P.-E. DE BEER, « La fiscalité et l'euro », Les notes bleues de Bercy, n° 129, février 1998.

¹⁷ Commentaire du Code des Impôts sur les revenus 1992, n° 61/117

Quant aux dépenses engagées lors de la phase de recherche préalable et lors de la phase de conception générale de l'application, elles présentent le caractère de charges et doivent donc être déduites immédiatement sur le plan fiscal.

b. Sites Internet

1) En France

Dans la proposition d'instruction de la Direction de la législation fiscale ayant pour objet de préciser le régime fiscal des dépenses liées à la création ou à l'acquisition de sites Internet par les entreprises, le régime fiscal des dépenses de création de sites Internet est assimilé au régime fiscal des dépenses de conception de logiciels utilisés pour les besoins propres de l'entreprise.

Seuls les frais exposés lors de la phase de conception détaillée du site Internet et qui doivent faire l'objet d'une inscription en immobilisations peuvent, au choix de l'entreprise, être immédiatement déduits du résultat imposable ou faire l'objet d'un amortissement dans les conditions prévues par les règles comptables.

Les frais exposés lors de la phase d'étude préalable et de conception générale du site Internet doivent être déduits immédiatement du résultat imposable. Pour plus de détails, nous renvoyons à l'examen du régime fiscal des logiciels en France réalisé ci-dessus.

2) En Belgique

Dans notre entreprise d'assimilation du régime fiscal des sites Internet au régime fiscal des logiciels, nous renvoyons à ce qui a été dit en matière de logiciels.

Les frais engagés lors de l'analyse organique du site Internet doivent être amortis sur une période de cinq ans minimums et les ceux engagés lors de la recherche préalable et l'analyse fonctionnelle doivent être déduits immédiatement sur le plan fiscal.

2.2.2.3 Phase de développement

2.2.2.3.1 Définition des limites la phase de développement

Une fois que le cahier des charges du site Internet ou du logiciel est réalisé, l'entreprise peut entamer le développement de l'application en question. C'est durant la phase de développement que sont exposés les coûts relatifs à la réalisation de l'architecture et du contenu de l'application.

Les coûts de réalisation de l'architecture correspondent aux frais exposés pour la programmation de l'infrastructure du site Internet ou du logiciel. Cette infrastructure peut notamment comprendre les différents modules d'accès au site Internet ou au logiciel, les liens entre ces différents modules, l'intégration d'un moteur de base de données, les outils de traitement des données, ...

Rappelons que la manière dont a été conçue l'infrastructure de l'application est déterminante dans l'appréciation de la nature des frais engagés lors de son adaptation. En effet, plus l'infrastructure choisie par l'entreprise est dynamique¹⁸, plus vite les frais exposés pour l'adaptation de l'application seront considérés comme des frais d'exploitation et non des frais de création ou d'acquisition.

Les coûts de réalisation du contenu du site Internet au logiciel ne correspondent plus aux frais exposés pour programmer les outils permettant le traitement des données mais bien aux frais exposés pour créer ces données en question. Il s'agit des dépenses engagées pour l'encodage ou l'import des textes, images, graphiques, sons ou vidéos auquel l'utilisateur a accès par l'intermédiaire des modules composant l'infrastructure de l'application.

Enfin, les frais de développement comprennent aussi les frais exposés pour tester le site Internet ou le logiciel en vue d'y apporter d'éventuelles corrections ou modifications ainsi que les frais exposés pour réaliser la documentation indispensable à son utilisation.

2.2.2.3.2 Régime de la phase de développement

A. REGIME COMPTABLE

a. Logiciels

1) En France

Rappelons que l'article 331-3 II du Plan comptable général prévoit que les logiciels créés par l'entité et destinés à un usage interne sont inscrits en immobilisations à leur coût de production si le projet est considéré comme ayant de sérieuses chances de réussite technique et si l'entité manifeste sa volonté de produire le logiciel, indique la durée d'utilisation minimale estimée et précise l'impact attendu sur le compte de résultat. Le même article précise que le coût de production comprend aussi les coûts liés à la programmation (codification), à la réalisation des tests et jeux d'essais et à l'élaboration de la documentation technique destinée à l'utilisation du logiciel.

Les dépenses engagées dans la phase de développement doivent donc toujours être immobilisées et amorties à dater de la date d'achèvement du logiciel (article 331-3 I du Plan comptable général) et pendant toute la durée probable de son utilisation.

2) En Belgique

Lors de l'examen du régime de comptable des frais exposés lors de la phase de recherche préalable, nous avons constaté que les dépenses dont le caractère d'investissement était certainement établi étaient susceptibles d'être inscrites aux actifs immobilisés.

Contrairement aux frais exposés lors de la phase de recherche préalable, les dépenses engagées lors de la phase de développement présentent toujours un caractère d'investissement établi. En effet, à ce stade du processus de réalisation du logiciel, tous les frais exposés remplissent les critères dégagés par la CNC dans son avis 138-5.

¹⁸ Pour plus de détails, voy. le titre « Exploitation d'un site Internet ou d'un logiciel » ci-dessus.

A ce titre, ces dépenses doivent être amorties dans le respect des critères de prudence, de sincérité et de bonne fois conformément aux articles 45 et 46 de l'Arrêté Royal du 30 janvier 2001 portant exécution du Code des sociétés. Elles doivent donc être amorties sur toute la durée probable d'utilisation de logiciel.

En outre, en vertu de l'art. 37 de l'Arrêté Royal du 30 janvier 2001 portant exécution du Code des sociétés, les frais de fabrication qui ne font qu'indirectement partie du produit considéré mais qui ont été exposés durant la période normale de fabrication font aussi partie du coût de revient du produit. Tous les frais accessoires au développement du logiciel (câblage, installation, ...) mais nécessaires à sa mise en place sont donc compris dans son prix de production.

b. Sites Internet

1) En France

On peut déduire de l'analyse des avis précités du CNC et la CNCC et du projet la Direction de la législation fiscale que ces derniers considèrent de manière unanime que le régime des frais de développement d'un site Internet peut être entièrement assimilé au régime des frais de développement.

L'ensemble des dépenses liées à la programmation d'un site Internet, de la codification à la confection de la documentation relative son utilisation, s'il en est, doivent donc être inscrites aux actifs immobilisés.

Ces frais doivent être amortis pendant toute la durée d'utilisation du site Internet.

2) En Belgique

En l'absence de législation spécifique relative au régime comptable des frais de développement des sites Internet, nous nous référons à ce qui a été dit en matière de logiciel sur ce point¹⁹.

Toutes les dépenses (principales et accessoires) engagées lors de la phase de développement d'un site Internet doivent être amorties dans le respect des critères de prudence, de sincérité et de bonne fois conformément aux articles 45 et 46 de l'Arrêté Royal du 30 janvier 2001 portant exécution du Code des sociétés.

Elles doivent donc être amorties sur toute la durée probable d'utilisation du site Internet.

¹⁹ Pour plus de détails sur l'assimilation du régime comptable des sites Internet au régime comptable des logiciels, voy. supra.

B. REGIME FISCAL

a. Logiciels

1) En France

En vertu de l'art. 236 I du Code général des impôts, pour l'établissement de l'impôt sur le revenu ou de l'impôt sur les sociétés, les dépenses de fonctionnement exposées dans les opérations de conception de logiciels peuvent, au choix de l'entreprise, être immobilisées ou déduites des résultats de l'année ou de l'exercice au cours duquel elles ont été exposées.

Les frais qui sont exposés lors de la phase de développement du logiciel peuvent donc, soit être immédiatement déduits du résultat imposable, soit faire l'objet d'un amortissement selon les règles prescrites par le Plan comptable général.

2) En Belgique

Rappelons que la législation fiscale belge ne contient pas de disposition similaire à l'art. 236 I du Code général des impôts en France.

S'agissant d'immobilisations incorporelles, toutes les dépenses engagées lors de la phase de développement d'un logiciel doivent donc être amorties sur une période de cinq ans minimum conformément à l'art. 63 du Code des Impôts sur le revenu²⁰.

b. Sites Internet

1) En France

Dans une perspective d'assimilation du régime des frais de développement d'un site Internet au régime des frais de développement d'un logiciel, nous renvoyons, pour l'examen du régime fiscal des frais de développement d'un site Internet, à ce qui a été dit en matière de logiciels.

Ces frais peuvent donc, soit être immédiatement déduits du résultat imposable, soit faire l'objet d'un amortissement selon les règles prescrites par le Plan comptable général.

2) En Belgique

Comme en matière de logiciels, tous les frais exposés lors de la phase de développement d'un site Internet doivent être amortis sur une période de cinq ans minimum conformément à l'art. 63 du Code des Impôts sur le revenu.

2.2.3 Régime des frais d'acquisition

2.2.3.1 Définition des limites la phase d'acquisition

Lorsque l'entreprise ne dispose pas des ressources internes suffisantes ou ne désire pas les immobiliser à cette fin, elle peut recourir à un prestataire de services externe pour faire concevoir et réaliser son site Internet ou son logiciel. Pour l'étude des frais d'acquisition, nous avons choisi de ne pas envisager séparément le régime des frais exposés lors de la phase de recherche préalable à l'acquisition et le régime des frais exposés lors de l'acquisition *sensu stricto*.

²⁰ Commentaire du Code des Impôts sur les revenus 1992, n° 61/117.

En effet, les frais les plus importants dégagés au cours de la phase de recherche préalable le sont au cours de l'analyse organique. Or, lors de l'acquisition d'un site Internet ou d'un logiciel, il est bien souvent difficile, voir impossible, d'isoler les frais liés à l'analyse organique et les frais liés au développement, ces derniers étant généralement noyés dans un système de tarification au forfait ou de tarification horaire.

En ce qui concerne les dépenses éventuellement dégagées par l'entreprise maître de l'ouvrage lors de l'étude préalable ou de l'analyse fonctionnelle du site Internet ou du logiciel qu'elle désire acquérir, elles devront être traitées de la même manière que si elles avaient été exposées préalablement à la création du site Internet ou du logiciel en interne.

Enfin, si l'analyse organique préalable à l'acquisition de l'application devait aussi être réalisée par l'entreprise maître de l'ouvrage (situation extrêmement rare), les frais exposés lors de cette analyse devraient aussi subir le même régime que s'ils avaient été dégagés préalablement à une création en interne.

2.2.3.2 Régime comptable

2.2.3.2.1 Logiciels

A. EN FRANCE

L'article 331-3 I du Plan comptable général prévoit que les logiciels acquis sont amortis à compter de leur date d'acquisition et non de celle de leur mise en service.

Les frais d'acquisition d'un logiciel destiné à être utilisé pendant plusieurs exercices doivent donc être inscrits aux actifs immobilisés. Il s'agit d'immobilisations incorporelles²¹. Elles doivent être amorties à dater de leur date d'acquisition et pendant toute la durée présumée de leur utilisation.

En outre, le Plan Comptable Général, dans son art. 321-2, prévoit que s'ajoutent au prix d'achat d'une immobilisation les dépenses nécessaires pour sa mise en état d'utilisation. Tous les frais liés au paramétrage éventuel (câblage, installation, ...) rendus nécessaires pour la mise en service du logiciel sont donc compris dans son prix d'achat et doivent, à ce titre, être immobilisés et amortis selon le même régime que le logiciel lui-même.

Cependant, l'art. 331-4 du Plan comptable général prévoit que les biens de peu de valeur peuvent être considérés comme entièrement consommés dans l'exercice de leur mise en service et par conséquent, ne pas être comptabilisés en immobilisations.

En pratique, c'est le montant de la tolérance fiscale en la matière qui est retenu, soit 380 € Ainsi, les frais liés à l'acquisition d'un logiciel de bureautique simple, de Microsoft Windows XP Professionnel, d'une mise à jour de Microsoft Office, ... ne doivent pas être immobilisés et peuvent être inscrits dans les charges de l'exercice de leur engagement.

²¹ Pour plus de détails, voy. l'examen du régime comptable belge des frais exposés lors de la phase de recherche préalable à la création d'un logiciel.

B. EN BELGIQUE

Rappelons que la législation comptable belge ne contient aucun article qui précise le régime comptable des logiciels. Cependant, depuis l'adoption de la loi du 30 juin 1994 transposant en droit belge la directive européenne du 14 mai 1991 concernant la protection juridique des programmes d'ordinateur, on considère que les logiciels sont susceptibles d'être inscrits à l'actif s'il contribue au fonctionnement de l'entreprise et qu'il est susceptible d'avoir une utilité économique future²².

En outre, le droit de propriété sur un logiciel portant sur la prestation intellectuelle qui a donné naissance à sa réalisation, le logiciel est une immobilisation incorporelle. S'agissant d'immobilisations incorporelles dont l'utilisation est limitée dans le temps, les frais liés à l'acquisition d'un logiciel doivent être amortis dans le respect des critères de prudence, de sincérité et de bonne foi conformément aux articles 45 et 46 de l'Arrêté Royal du 30 janvier 2001 portant exécution du Code des sociétés. Ils doivent donc être amortis sur toute la durée probable d'utilisation de logiciel.

En vertu de l'art. 36 de l'Arrêté Royal du 30 janvier 2001 portant exécution du Code des sociétés, tous les frais accessoires à l'acquisition du logiciel (câblage, installation, ...) sont compris dans son prix d'acquisition.

2.2.3.2.2 Sites Internet

A. EN FRANCE

Comme pour les logiciels, lorsqu'ils sont acquis par l'entreprise en vue d'être utilisés pour les besoins de son exploitation pendant plusieurs exercices, ce qui est presque systématiquement le cas, les frais d'acquisition d'un site Internet constituent un élément incorporel de l'actif immobilisé. Le cas échéant, ces frais d'acquisition ainsi que ceux rendus nécessaires à la mise en service du site Internet doivent faire l'objet d'un amortissement pendant toute la durée présumée de son utilisation et ce, à dater de la date d'acquisition du site Internet.

En effet, nous considérons que l'article 331-3 I du Plan comptable général est applicable par analogie aux frais liés à l'acquisition d'un site Internet.

Il convient, en l'espèce, de préciser que les frais rendus nécessaires à la mise en service du site Internet ne doivent en aucun cas être confondus avec des frais d'exploitation. Ainsi, les frais nécessaires à la mise en service d'un site Internet comprennent les frais engendrés par l'installation et la configuration éventuelle du serveur qui va l'héberger, ... Il s'agit de frais qui ont lieu lors de la mise en service mais qui ne sont pas récurrents. Le régime des frais liés à l'hébergement en lui-même, à la connexion du serveur sur Internet, ... sera examiné ci-dessous dans le chapitre relatif au régime des frais d'exploitation.

²² Bulletin de la Commission des normes comptables (CNC), n° 35, octobre 1995, p. 7-12.

B. EN BELGIQUE

En l'absence de législation spécifique relative au régime comptable des frais liés à l'acquisition d'un site Internet, nous adoptons, par analogie, le même raisonnement que celui qui nous a permis de déterminer le régime comptable des frais liés à l'acquisition d'un logiciel.

Les frais liés à l'acquisition d'un site Internet et les frais accessoires à cette acquisition doivent donc être inscrits à l'actif immobilisé et être amortis sur toute la durée d'utilisation probable du site, déterminée avec prudence, sincérité et bonne foi, conformément aux articles 45 et 46 de l'Arrêté Royal du 30 janvier 2001 portant exécution du Code des sociétés.

2.2.3.3 Régime fiscal

2.2.3.3.1 Logiciels

A. EN FRANCE

En vertu de l'art. 236 II du Code général des impôts, lorsqu'une entreprise acquiert un logiciel, le coût de revient de celui-ci peut être amorti en totalité dès la fin de la période des onze mois consécutifs suivant le mois de cette acquisition. Pour les frais d'acquisition d'un logiciel, les entreprises peuvent donc pratiquer un amortissement exceptionnel du coût du logiciel sur une période de douze mois.

Il s'agit d'un mode d'amortissement facultatif. Les entreprises peuvent donc opter pour un amortissement linéaire des frais d'acquisition du logiciel sur sa durée présumée d'utilisation.

B. EN BELGIQUE

La législation fiscale belge ne contient pas de disposition similaire à l'art. 236 II du Code général des impôts. Les logiciels étant considérés comme des immobilisations incorporelles (voy. supra), il convient donc d'appliquer l'art. 63 du Code des impôts sur le revenu.

Les frais d'acquisition d'un logiciel doivent donc être amortis sur une durée minimum de cinq ans. L'administration l'a rappelé dans un commentaire du Code des impôts sur le revenu²³.

2.2.3.3.2 Sites Internet

A. EN FRANCE

Dans la proposition d'instruction de la Direction de la législation fiscale ayant pour objet de préciser le régime fiscal des dépenses liées à la création ou à l'acquisition de sites Internet par les entreprises, le régime fiscal des dépenses d'acquisition de sites Internet est assimilé au régime fiscal des dépenses d'acquisition de logiciels. Cette assimilation rend l'art. 236 du Code général des impôts applicable en matière de sites Internet.

Pour les frais d'acquisition d'un site Internet, les entreprises ont donc aussi le choix, sur le plan fiscal, entre l'amortissement réduit sur une période de douze mois ou l'amortissement « normal » sur la durée d'utilisation du site.

²³ Commentaire du Code des Impôts sur les revenus 1992, n° 61/117.

B. EN BELGIQUE

Si l'on considère que les frais d'acquisition d'un site Internet doivent être assimilés aux frais d'acquisition d'un logiciel, cela signifie qu'ils doivent aussi être amortis sur une période de cinq ans minimum, conformément à l'art. 63 du Code des impôts sur le revenu. L'administration fiscale ne s'est pas prononcée sur le sujet.

2.2.4 Régime fiscal des frais d'exploitation

2.2.4.1 Définition des limites la phase d'exploitation

2.2.4.1.1 Logiciels

A. FRAIS DE FORMATION DU PERSONNEL

Une fois que le logiciel est à la disposition de l'entreprise, au terme du processus de création ou d'acquisition, celle-ci doit encore exposer des frais pour former son personnel à l'utilisation du nouveau logiciel. La durée de cette formation peut s'avérer plus ou moins longue selon le nombre de travailleurs dans l'entreprise, la complexité du logiciel et son niveau d'intégration dans le processus de gestion documentaire de l'entreprise.

Les frais de formation du personnel comprennent la rémunération versée au formateur, qu'il soit interne ou externe à l'entreprise, ainsi que le matériel didactique éventuellement utilisé par le formateur lors des séances de formation (modes d'emploi, ...).

Il se peut que la formation du personnel doive être envisagée de manière continuée (formations mensuelles ou annuelles) afin d'informer les travailleurs de la manière dont ils doivent utiliser le logiciel au terme de l'évolution de la matière qu'il appréhende (comptabilité, normes de sécurité, législation sociale, ...) ou, le cas échéant, au terme de l'adaptation du logiciel à ces évolutions.

B. FRAIS D'ADAPTATION DES SERVICES DE L'ENTREPRISE

L'installation d'un logiciel dans une entreprise peut nécessiter la réorganisation de certains services qui la composent. Ainsi, l'installation d'un logiciel de comptabilité peut exiger l'adaptation des tâches des membres du « service comptabilité », du « service commercial », du « service production », du « service distribution », ... aux nouveaux besoins générés par l'utilisation nouveau logiciel.

Cette réorganisation se traduit généralement par des réaffectations de personnel, la création de nouveaux postes et des licenciements.

Qu'elle qu'en soit l'issue, l'adaptation des services d'une entreprise peut engendrer des coûts considérables.

C. FRAIS DE MAINTENANCE ET D'ACTUALISATION DU LOGICIEL

Les frais de maintenance d'un logiciel sont l'ensemble des frais dégagés pour prévenir ou corriger les dégradations d'un logiciel afin de maintenir ou de rétablir sa conformité aux spécifications d'origine. Quant aux frais d'actualisation, il s'agit de l'ensemble des frais exposés pour les améliorations fonctionnelles ou de performances apportées à chaque nouvelle version du logiciel²⁴.

La société Microsoft a pris l'habitude d'effectuer les opérations de maintenance et d'actualisation des logiciels qu'elle vend par l'intermédiaire de *Services Packs*. Les *Services Packs* sont des fichiers téléchargeables sur Internet dont l'installation apporte certaines modifications au code du logiciel. Ces modifications ont généralement pour but de corriger des erreurs (bugs, failles de sécurité, ...) découvertes après la commercialisation du produit ou d'ajouter des fonctionnalités limitées (compatibilité du logiciel avec d'autres logiciels apparus sur le marché, ...).

Pour les produits Microsoft et autres logiciels dits «clés sur porte», ces opérations de maintenance et d'actualisation limitée sont généralement comprises dans le coût d'acquisition des logiciels. Les entreprises qui acquièrent ce type de logiciels ne doivent donc pas exposer des frais après l'acquisition pour en bénéficier.

Par contre, lorsqu'une entreprise réalise ou fait réaliser un logiciel pour ses besoins spécifiques, elle doit généralement conclure un contrat de maintenance et d'actualisation. Le contrat de maintenance et d'actualisation permet alors à l'entreprise de bénéficier de toutes les mises à jour correctives et évolutives mineures du logiciel.

Dans le chapitre relatif à la distinction entre frais d'acquisition, de création et d'exploitation, nous avons commencé à traiter le problème de la qualification des frais de maintenance et d'actualisation du contenu d'un logiciel. Rappelons que, pour qu'ils puissent être qualifiés de frais d'exploitation et non de frais de création ou d'acquisition, les frais exposés dans le cadre d'un contrat de maintenance et d'actualisation doivent correspondre à des modifications mineures qui ne se traduisent pas par la modification d'une caractéristique essentielle du logiciel.

Par exemple, les modifications effectuées par les *Upgrades* proposés par Microsoft pour la mise à jour de ses logiciels ne peuvent en aucun cas être qualifiées de modifications mineures. En effet, ces mises à jour aboutissent toujours à la modification des caractéristiques essentielles du logiciel. Les frais exposés pour l'acquisition d'une version *Upgrade* d'un logiciel Microsoft doivent dès lors être traités comme des frais d'acquisition et non des frais d'exploitation.

Pour plus de détails sur la manière d'identifier les frais d'exploitation, nous renvoyons au chapitre relatif à la distinction entre frais d'acquisition, de création et d'exploitation.

²⁴ Glossaire des termes officiels de l'informatique, Code Silex, <http://www.celog.fr> .

2.2.4.1.2 Sites Internet

A. FRAIS D'ACCES AU RESEAU ET AUX FRAIS D'HEBERGEMENT

Pour que le site Internet soit accessible sur Internet, il faut le placer sur un ordinateur et il faut que cet ordinateur soit relié à Internet. Cette opération prend la forme de deux contrats distincts : le contrat d'hébergement et le contrat d'accès au réseau.

Le contrat d'hébergement est le contrat au terme duquel une entreprise accepte, contre rémunération, d'héberger un site Internet sur une de ses machines. Le contrat d'accès au réseau est le contrat au terme duquel un fournisseur d'accès à Internet (*Internet Service Provider*) accepte, contre rémunération, de relier une machine à Internet (xDSL, T1, ...).

Les entreprises qui ont créé ou acquis un site Internet possèdent rarement l'infrastructure nécessaire pour l'héberger et le relier au réseau à un très haut débit. Elles choisissent alors souvent une solution dite de *Hosting*. Dans un contrat de *Hosting*, l'entreprise prestataire de service s'engage, moyennant rémunération, à héberger le site Internet sur une de ses machines et à relier cette machine à Internet.

Mais il se peut aussi que l'entreprise qui a créé ou acquis son site Internet désire l'héberger sur une de ses machines. Le cas échéant, elle peut conclure un contrat d'accès au réseau avec un fournisseur d'accès à Internet pour relier cette machine à Internet (abonnements du type xDSL, Cable, ...).

Enfin, si l'entreprise désire toujours héberger son site Internet sur une de ses machines mais qu'elle désire que cette machine soit reliée au réseau avec une connexion haute vitesse bidirectionnelle (T1, T3, ...), elle peut alors opter pour une solution dite de *Housing*. Dans un contrat de *Housing*, l'entreprise prestataire de service s'engage, moyennant rémunération, à accueillir la machine de son client dans ses locaux et à la relier au réseau.

B. FRAIS D'ENREGISTREMENT DU NOM DE DOMAINE

Une fois que la machine hébergeant le site Internet est reliée au réseau, elle obtient une adresse composée de quatre nombres de 0 à 255 (adresse IP) qui permet de la localiser sur Internet à partir de n'importe quel navigateur Internet (Internet Explorer, Netscape, ...). Pour se rendre sur le site Internet, le navigateur doit donc connaître son adresse IP. Cependant, comme il est plus agréable d'utiliser des noms de domaine (www.monsiteweb.com, ...) que des adresses IP (213.456.234.112, ...), des serveurs DNS (*Domain Name Servers*) se chargent de traduire les noms de domaine en adresses IP.

La réservation d'un nom de domaine est donc très importante pour que les utilisateurs puissent accéder facilement au site Internet de l'entreprise en question. L'enregistrement d'un nom de domaine doit se faire auprès d'un organisme choisi en fonction de l'extension voulue (DNS pour les .be, AFNIC pour les .fr, INTERNIC pour les .com, ...).

Cette réservation doit se faire par l'intermédiaire d'un agent agréé (Belgacom Skynet, Wanadoo Belgium, ...). Les noms de domaines sont attribués selon la règle « premier arrivé, premier servi ». La majorité des contrats d'attribution de noms de domaines sont accompagnés de conditions générales précises destinées à prévenir les fraudes lors de l'enregistrement.

Au terme de la procédure d'enregistrement, l'organisme octroie au preneur de licence une licence exclusive d'usage du nom de domaine en question.

C. FRAIS DE REFERENCEMENT SUR LES SITES ANNUAIRES ET MOTEURS DE RECHERCHE

L'entreprise dont le site Internet est relié à Internet et qui a acquis son nom de domaine n'est pas nécessairement au bout de ses peines. Pour accroître la visibilité de son site Internet, elle aura souvent intérêt à le faire répertorier dans des sites annuaires et des moteurs de recherche.

Sur la majorité des moteurs de recherche, le référencement est gratuit et automatique. Ainsi, le moteur de recherche Google dispose d'un robot (Googlebot) qui explore le Web en permanence à la recherche des nouveaux noms de domaines à répertorier.

Néanmoins, ces annuaires et moteurs de recherches proposent généralement aussi des soumissions payantes qui sont traitées en priorité si bien que les soumissions gratuites sont traitées très lentement. Il est donc souvent nécessaire de s'adresser à des sociétés qui se chargent, moyennant paiement, de s'adresser à différents sites annuaires et moteurs de recherche pour y positionner le nom de domaine en question selon les critères choisis par l'entreprise (catégories, mots-clés, ...).

Il est parfois même nécessaire de renouveler ce positionnement si, à la suite de l'afflux d'autres noms de domaine, les catégories évoluent de telle sorte qu'il ne se trouve plus dans celle qui lui correspond exactement ou qu'il est tout simplement exclu d'un site annuaire ou d'un moteur de recherche.

D. FRAIS DE MAINTENANCE ET D'ACTUALISATION DU DU SITE

Le site Internet d'une entreprise doit suivre l'évolution des produits et services de l'entreprise, les attentes de ses clients et les technologies existantes en matière de sites Internet. Il est donc nécessaire d'exposer régulièrement des frais pour effectuer les opérations de maintenance nécessaires au bon fonctionnement d'un site Internet (gérer efficacement les réactions des visiteurs, analyser les statistiques de connexion, ...) et pour adapter son contenu aux petites évolutions susceptibles de survenir au sein de l'entreprise (nouveau produit ou service, nouvelle référence, ...).

Rappelons que, pour que ces frais puissent être qualifiés de frais d'exploitation, ils ne doivent pas se traduire par une « modification des caractéristiques essentielles » du site Internet ou du logiciel. Dans le cas contraire, ils devront être traités comme des frais de création ou des frais d'acquisition selon qu'ils résultent du travail du personnel de l'entreprise ou d'un prestataire extérieur. Pour plus de détails, nous renvoyons au chapitre relatif à la distinction entre frais d'acquisition, de création et d'exploitation.

2.2.4.2 Régime de la phase d'exploitation

2.2.4.2.1 Régime comptable

A. LOGICIELS

a. En France

Selon le CNC, il convient de retenir dans le coût d'un logiciel « les frais accessoires, c'est-à-dire les charges directement ou indirectement liées à l'acquisition pour la mise en état d'utilisation du logiciel, avant de procéder à sa mise en exploitation ». Nous avons effectivement déjà souligné, lors de l'analyse de l'art. 321-2 du Plan comptable général, que tous les frais liés au paramétrage éventuel rendu nécessaire pour la mise en service du logiciel (câblage, installation, ...) devaient être compris dans son prix d'achat et devaient, à ce titre, être immobilisés et amortis selon le même régime que le logiciel lui-même.

Par contre, les frais d'exploitation, tels que définis ci-dessus, sont dégagés après la mise en exploitation du logiciel et ne sont pas indispensables à la mise en service du logiciel. Ils ne font pas partie du coût du logiciel et ne doivent donc pas être inscrits aux actifs immobilisés. Ces frais constituent des charges.

b. En Belgique

En vertu de l'art. 36 al. 1 de l'Arrêté Royal du 30 janvier 2001 portant exécution du Code des sociétés, le prix d'acquisition d'un élément de l'actif comprend, outre le prix d'achat, les frais accessoires tels que les impôts non récupérables et les frais de transport. Pour les dépenses de création, l'art. 37 al. 1 de l'Arrêté Royal du 30 janvier 2001 portant exécution du Code des sociétés prévoit que le coût de revient s'obtient en ajoutant notamment au prix d'acquisition les coûts de production qui ne sont qu'indirectement imputables au produit pour autant que ces frais concernent la période normale de fabrication.

De l'économie générale de ces articles, on peut déduire que les frais d'exploitations étant exposés lors d'une étape postérieure au processus d'acquisition ou de création, ils ne constituent pas des frais accessoires. Ils ne doivent donc pas être inscrits aux actifs immobilisés comme les frais d'acquisition ou de développement mais doivent être inscrits comme charges au compte de résultat.

B. SITES INTERNET

a. En France

Dans notre analyse, le régime comptable des sites Internet étant assimilé au régime comptable des logiciels, nous considérons que les frais d'exploitation d'un site Internet doivent également être inscrits comme charges. Une réserve doit néanmoins être soulignée en ce qui concerne les frais liés à l'enregistrement d'un nom de domaine. En effet, 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 durable²⁵.

²⁵ Proposition d'instruction ayant pour objet de préciser le régime fiscal des dépenses liées à la création ou à l'acquisition de sites Internet par les entreprises (BOI 4 C - 01), <http://www.fiscalonline.com>, 4 Novembre 2002

Le nom de domaine doit donc être inscrit à l'actif pour sa valeur d'origine. Celui-ci étant généralement créé par l'entreprise elle-même, le prix d'acquisition d'un nom de domaine est constitué des frais directs et indirects qu'elle a éventuellement supportés lors de l'inscription (frais internes ou externes de conception du nom, frais de recherche d'antériorité, frais d'enregistrement auprès de l'organisme gérant l'attribution des noms de domaine, ...).

Signalons que ce prix d'acquisition ne peut pas faire l'objet d'un amortissement pour dépréciation car les droits qui sont attachés au nom de domaine ne sont pas limités dans le temps, sauf le cas des noms utilisés pour la création de sites Internet destinés à la promotion de spectacles ou de films, ...

Quant aux frais payés annuellement par l'entreprise à l'organisme attribuant le nom de domaine, ils peuvent être constatés parmi les charges.

b. En Belgique

En l'absence de disposition spécifique relative au régime comptable des frais d'exploitation d'un site Internet dans la législation comptable, nous appliquerons à ces frais le même régime que ceux qui sont exposés pour l'exploitation d'un logiciel.

Tous les frais d'exploitation d'un site Internet doivent donc être inscrits comme charges au compte de résultat, sauf dépenses éventuellement dégagées lors de l'enregistrement du nom de domaines, qui doivent être inscrites au bilan comme immobilisations incorporelles.

2.2.4.2.2 Régime fiscal

A. LOGICIELS

a. En France

Les frais d'exploitation d'un logiciel constituent des charges déductibles du résultat de l'exercice au cours duquel ils sont engagés. Cependant, en ce qui concerne les dépenses de maintenance et d'actualisation du logiciel, rappelons que, dès lors qu'elles se traduisent par une modification des caractéristiques essentielles du logiciel, 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 énoncées dans le chapitre y relatif.

b. En Belgique

En vertu de l'art. 49 du Code des Impôts sur le revenu, à titre de frais professionnels sont déductibles les frais que le contribuable a faits ou supportés pendant la période imposable en vue d'acquérir ou de conserver les revenus imposables. Le même article précise que les frais qui, pendant cette période, sont effectivement payés ou supportés ou qui ont acquis le caractère de dettes ou pertes certaines et liquides et sont comptabilisés comme telles.

Les frais d'exploitation d'un logiciel rentrent sans aucun doute dans le champ d'application de cette définition et constituent dès lors des charges déductibles du résultat de l'exercice au cours duquel ils sont engagés.

B. SITES INTERNET

a. En France

En vertu de la proposition d'instruction de la Direction de la législation fiscale ayant pour objet de préciser le régime fiscal des dépenses liées à la création ou à l'acquisition de sites Internet par les entreprises, les frais d'exploitation d'un site Internet constituent des charges déductibles du résultat de l'exercice au cours duquel ils sont engagés au même titre que les frais d'exploitation d'un logiciel.

b. En Belgique

En l'absence de législation spécifique sur ce point et dans une perspective d'assimilation du régime fiscal des frais liés à l'exploitation d'un site Internet au régime fiscal des frais liés à l'exploitation d'un logiciel, nous renvoyons à ce qui a été en matière de logiciels.

Les frais d'exploitation d'un site Internet constituent aussi des charges déductibles du résultat de l'exercice au cours duquel ils sont engagés.

3 Tableau récapitulatif

| DEPENSES | TRAITEMENT COMPTABLE | | | TRAITEMENT FISCAL | | |
|----------------------------|----------------------|-----------------|--|-------------------|-----------------|---------------|
| | Charge | Immobilisation | Amortissement | Charge | Immobilisation | Amortissement |
| <u>Création</u> | | | | | | |
| <u>Recherche préalable</u> | | | | | | |
| Etude préalable | ■ ■ ■ ■ ■ ■ ■ ■ | | | ■ ■ ■ ■ ■ ■ ■ ■ | | |
| Analyse fonctionnelle | ■ ■ ■ ■ ■ ■ ■ ■ | | | ■ ■ ■ ■ ■ ■ ■ ■ | | |
| Analyse organique | | ■ ■ ■ ■ ■ ■ ■ ■ | ■ ■ ■ ■ ■ ■ ■ ■ Durée d'utilisation | ■ ■ ■ ■ ■ ■ ■ ■ | ■ ■ ■ ■ ■ ■ ■ ■ | * |
| <u>Développement</u> | | ■ ■ ■ ■ ■ ■ ■ ■ | | ■ ■ ■ ■ ■ ■ ■ ■ | ■ ■ ■ ■ ■ ■ ■ ■ | |
| <u>Acquisition</u> | | ■ ■ ■ ■ ■ ■ ■ ■ | | | ■ ■ ■ ■ ■ ■ ■ ■ | ** |
| <u>Exploitation</u> | ■ ■ ■ ■ ■ ■ ■ ■ | | | ■ ■ ■ ■ ■ ■ ■ ■ | *** | |

* ■ ■ ■ ■ ■ ■ ■ ■ = Si immobilisation, amortissement sur durée d'utilisation – ■ ■ ■ ■ ■ ■ ■ ■ = Cinq ans minimum

** ■ ■ ■ ■ ■ ■ ■ ■ = Durée d'utilisation ou période de douze mois – ■ ■ ■ ■ ■ ■ ■ ■ = Cinq ans minimum

*** Seuls les frais de création et d'enregistrement d'un nom de domaine sont susceptibles d'être immobilisés.

4 Conclusion

Au cours de cette analyse, nous avons constaté les différences suivantes entre le régime fiscal belge et le régime fiscal français en matière de frais de création, d'acquisition ou d'exploitation de sites Internet :

- **Frais de création** : En France, le contribuable a le choix d'inscrire les frais exposés lors de l'analyse organique ou lors du développement de son site Internet soit comme immobilisation amortissable, soit comme charge immédiatement déductible. En Belgique, le contribuable confronté aux mêmes dépenses est obligé des les inscrire en immobilisations. En outre, en Belgique, l'amortissement doit être planifié sur une durée minimum de cinq ans.

- **Frais d'acquisition** : En France, le contribuable a le choix d'amortir les frais exposés lors de l'acquisition soit sur sa durée d'utilisation, soit sur une période accélérée de douze mois. En Belgique, le contribuable confronté aux mêmes dépenses est obligé de les amortir sur sa durée d'utilisation. En outre, en Belgique, l'amortissement doit être planifié sur une durée minimum de cinq ans.

Force est de constater que le régime belge est nettement plus défavorable pour le contribuable que le régime français. La législation fiscale belge en matière de frais de création, d'acquisition ou d'exploitation d'un site Internet semble très en retard par rapport à la législation française sur ce point et par rapport à l'évolution des nouvelles technologies. En effet, exiger un amortissement fiscal sur une période de cinq ans pour des frais liés au développement ou à l'acquisition d'un site Internet relève de l'ineptie compte tenu de la durée de vie moyenne d'un site Internet. Ce régime doit d'ailleurs constituer un frein pour les entreprises désireuses d'investir dans la création ou l'acquisition d'un site Internet.

On peut aussi s'interroger sur l'opportunité des distinctions effectuées dans la législation française en matière de traitement comptable et fiscal des frais liés à la création ou l'acquisition d'un logiciel ou d'un site Internet. En effet, comme nous l'avons constaté au début de notre analyse, la question se pose de savoir s'il est judicieux que des frais de création et des frais d'acquisition exposés lors de la réalisation d'un même site Internet subissent un traitement fiscal différent alors qu'ils procèdent d'un ensemble. Il en va de même pour la distinction opérée entre les frais exposés lors de l'étude préalable et de l'analyse fonctionnelle précédant la création d'un site Internet et les frais exposés lors de l'analyse organique et du développement du même site Internet. Selon nous, ces frais devraient tous subir le même régime que ceux exposés pour le développement de l'application.

Outre la difficulté pratique d'appliquer cette législation dont la perméabilité des concepts vient d'être démontrée, nous percevons mal l'intérêt que présentent les distinctions qu'elle opère.