RÉPUBLIQUE FRANÇAISE
Liberté
Égalité
Fraternité

Extrait du
Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-BIC-CHG-20-30-30-01/03/2017
Date de publication : 01/03/2017

BIC - Distinction entre éléments d'actif et charges - Dérogation aux principes généraux de détermination des actifs et décision de gestion - Dépenses de recherche et développement, de conception de logiciels, de création de site internet et de brevets et marques développés en interne

Positionnement du document dans le plan :

BIC - Bénéfices industriels et commerciaux
Frais et charges
Titre 2 : Distinction avec les éléments d'actif
Chapitre 3 : Dérogation aux principes généraux de détermination des actifs et décisions de gestion
Section 3 : Dépenses de recherche et développement, de conception de logiciels, de création de site internet et de développement de brevets en interne

Sommaire :

I. Dépenses de recherche et développement et de conception de logiciels
A. Définition et contenu
1. Opérations de recherche scientifique ou technique (recherche et développement)
2. Opérations de conception de logiciels
B. Modalités de déduction
1. Dispositif applicable en matière de dépenses de recherche et de développement
2. Dispositif applicable en matière de dépenses de conception de logiciels
II. Frais de dépôt de brevets et marques développés en interne
A. Frais de dépôt de brevets développés en interne
B. Frais de dépôt de marques développées en interne
III. Dépenses de création de site internet
A. Réalisation et acquisition du site internet
1. Dépenses exposées par l'entreprise pour la création d'un site internet
a. Exposé des règles comptables
b. Traitement fiscal (hors obtention et immatriculation du nom du domaine)
2. Dépenses exposées par l'entreprise pour l'acquisition d'un site internet
B. Accès au réseau et hébergement
C. Obtention et immatriculation du nom du domaine

I. Dépenses de recherche et développement et de conception de logiciels

1

Le I de l'article 236 du CGI ouvre le choix aux entreprises relevant de l'impôt sur le revenu (catégories bénéfices industriels et commerciaux, bénéfices agricoles, bénéfices non commerciaux) et de l'impôt sur les sociétés, entre la déduction immédiate et une déduction échelonnée des dépenses de fonctionnement exposées dans les opérations de recherche scientifique ou technique exposées dans les opérations de conception de logiciels.

A. Définition et contenu

10

Les dépenses visées au I de l'article 236 du CGI doivent :

- être exposées dans des opérations de recherche scientifique ou technique ou de conception de logiciels ;

- et revêtir le caractère de dépenses de fonctionnement.

1. Opérations de recherche scientifique ou technique (recherche et développement)

20

Remarque préliminaire : La notion de dépenses de fonctionnement exclut les sommes consacrées à l'acquisition ou à la construction d'immeubles, d'installations (laboratoires, par exemple), de matériels et, d'une manière générale, d'éléments d'actifs immobilisés, qui peuvent seulement donner lieu à un amortissement échelonné, sauf disposition particulière, sur leur durée normale d'utilisation.

30

La recherche doit être entendue comme recouvrant les travaux de création entrepris de façon systématique en vue d'accroître la somme des connaissances, ainsi que l'utilisation de ces connaissances pour de nouvelles applications, les opérations de développement expérimental représentant le stade final de la recherche. Elle se distingue des opérations de production, qui sont exclues du domaine de la recherche.

Deux phases seulement sont distinguées : la phase de recherche et la phase de développement (art. 212-3 du plan comptable général (PCG)). Lorsque la phase de recherche ne peut être distinguée de la phase de développement, les dépenses relatives à l'ensemble du projet de recherche sont comptabilisées de manière similaire aux charges engagées au titre de la phase de recherche.

40

Quelques activités, à titre d'exemples, peuvent être mises en évidence :

Exemples d'activités de recherche :

- les activités visant à obtenir de nouvelles connaissances ;

- la recherche, l'évaluation et la sélection finale d'applications éventuelles de résultats de recherche ou d'autres connaissances ;

- la recherche de solutions alternatives pour les matières, dispositifs, procédés, systèmes ou services ;

- la formulation, la conception, l'évaluation et le choix final retenu d'autres possibilités d'utilisation de matériaux, dispositifs, produits, procédés, systèmes ou services nouveaux ou améliorés.

Exemples d'activités de développement :

- la conception, la construction et les tests de pré-production ou de pré-utilisation de modèles et prototypes ;

- la conception d'outils, gabarits, moules et matrices impliquant une technologie nouvelle ;

- la conception, la construction et l'exploitation d'une usine pilote qui n'est pas d'une échelle permettant une production commerciale dans des conditions économiques ;

- la conception, la construction et les tests pour des matériaux, dispositifs, produits, procédés, systèmes ou services nouveaux ou améliorés ;

- les coûts de développement et de production des sites Internet.

2. Opérations de conception de logiciels

50

Les opérations de conception de logiciels sont celles consistant :

- d'une part, à définir et à décrire les spécifications fonctionnelles des logiciels à réaliser ;

- d'autre part, à assurer les travaux de programmation et les tests de contrôle préalables, soit à la fabrication et à la commercialisation des logiciels, soit à leur utilisation par l'entreprise elle-même.

Une distinction est opérée entre d'une part les logiciels autonomes relevant des articles 611-1 à 611-5 du PCG, et d'autre part les logiciels intégrés à un projet de développement qui doit suivre le traitement des coûts de développement.

Il convient de préciser qu'un logiciel est une ensemble d'instructions, de programmes, procédés et règles ainsi que la documentation qui leur est éventuellement associée, relatifs au fonctionnement d'un matériel de traitement de l'information et qu'il est caractérisé par des éléments incorporels incluant les programmes nécessaires au traitement de l'information et des éléments corporels servant de supports aux éléments incorporels (disques ou bandes magnétiques, documentation écrite).

En revanche, les dépenses d'enregistrement et de reproduction des logiciels sur un support doivent être comprises dans le coût de revient, selon le cas, des immobilisations destinées à être utilisées par l'entreprise pour elle-même ou des stocks et produits en cours.

Sur le plan comptable, le coût d'une immobilisation incorporelle développée en interne comprend toutes les dépenses pouvant lui être directement attribuées et qui sont nécessaires à la création, la production et la préparation de l'actif afin qu'il soit en mesure de fonctionner selon l'utilisation prévue par l'entreprise. Ces coûts incluent, le cas échéant, les coûts directement liés à l'acquisition et au développement de logiciels, c'est-à-dire les logiciels de gestion intégrés.

B. Modalités de déduction

1. Dispositif applicable en matière de dépenses de recherche et de développement

60

En application de l'article 213-27 du PCG, les coûts engagés lors de la phase de recherche doivent dans tous les cas être comptabilisés en charge.

En revanche, les coûts engagés lors de la phase de développement peuvent être comptabilisés à l'actif à la condition qu'ils se rapportent à des projets nettement individualisés, ayant de sérieuses chances de réussite technique et de rentabilité commerciale. L'entreprise doit par conséquent démontrer qu'elle remplit simultanément les six critères suivants :

- la faisabilité technique nécessaire à l'achèvement de l'immobilisation incorporelle en vue de sa mise en service ou de sa vente ;

- l'intention d'achever l'immobilisation incorporelle et de l'utiliser ou de la vendre ;

- la capacité d'utiliser ou de vendre cette immobilisation incorporelle ;

- la capacité de l'immobilisation incorporelle à générer des avantages économiques futurs ; l'entreprise doit notamment démontrer l'existence d'un marché pour la production issue de l'immobilisation incorporelle ou pour l'immobilisation incorporelle elle-même ou, si celle-ci doit être utilisée en interne, son utilité ;

- la disponibilité de ressources (techniques, financières et autres) appropriées pour achever le développement et utiliser ou vendre l'immobilisation ;

- la capacité à évaluer de façon fiable les dépenses attribuables à l'immobilisation incorporelle au cours de son développement.

Sur le plan comptable, les frais de développement ne sont activables qu'à partir de la date à laquelle les six conditions d'activation requises sont remplies. Les dépenses comptabilisées antérieurement à cette date ne peuvent plus être activées (article 212-3 du PCG).

Dès lors, il existe une coïncidence entre, d'une part, la date d'activation des coûts et, d'autre part, la date de début de la phase de développement, et aucun coût antérieur à cette date, même s'il est engagé au cours de l'exercice d'activation des dépenses, ne peut faire l'objet d'une activation, tant comptablement que fiscalement.

Il demeure possible aux entreprises de comptabiliser en charges l'ensemble des coûts, y compris lorsque les frais engagés au titre de l'opération de développement répondent aux critères généraux d'une immobilisation ; toutefois, la méthode de l'inscription à l'actif des coûts éligibles est préférentielle, ce qui signifie qu'elle est définitive, sauf cas exceptionnel de changement de méthode.

70

Sur le plan fiscal, les mêmes définitions qu'en comptabilité seront retenues. Ainsi, les mêmes critères d'immobilisation que ceux définis par le règlement comptable seront appliqués. Il est rappelé à cet égard que les dispositions de l'article 236 du CGI permettent certes une déduction immédiate en charges des coûts de fonctionnement d'opérations de recherche et développement qui constituent en principe des immobilisations mais ne permettent pas d'immobiliser des dépenses revêtant le caractère de charges sur le plan comptable.

Par ailleurs, s'agissant des dépenses de développement, le traitement comptable retenu par l'entreprise d'activation ou de déduction en charges de ces dépenses détermine le régime fiscal applicable à ces dépenses.

Autrement dit, l'option prise par l'entreprise sur le plan comptable constitue une décision de gestion qui lui est opposable.

Conformément au texte comptable, l'option doit donc désormais être exercée pour l'ensemble des projets de l'entreprise, et non projet par projet. En outre, l'option pour l'activation des frais de développement constitue une méthode préférentielle du point de vue comptable : elle est par conséquent définitive, sauf cas exceptionnel de changement de méthode (articles 121-5 et 122-1 du PCG).

Conformément aux dispositions des articles 212-9 et 214-3 du PCG, les frais de recherche et développement inscrits à l'actif du bilan doivent être amortis sur un délai maximal de cinq ans. A titre exceptionnel et pour des projets particuliers, ces frais peuvent être amortis sur une période plus longue, mais qui n'excède pas la durée d'utilisation de ces actifs.

Cet amortissement doit être pratiqué au début de l'utilisation du résultat des développements. En effet, l'article 214-12 du PCG, prévoit que l'amortissement d'un actif commence à la date de début de consommation des avantages économiques qui lui sont attachés, c'est-à-dire à la mise en service du bien. Il en est de même au plan fiscal, en l'absence de définition spécifique sur ce point, en application de l'article 38 quater de l'annexe III au CGI.

> Toutefois, pour les frais de développement engagés au titre d'exercices clos avant le 1er décembre 2014, les entreprises qui auraient pratiqué un amortissement dès l'exercice d'inscription à l'actif des dépenses en cause ne verront pas ce traitement remis en cause et le plan d'amortissements pourra dès lors être conduit à son terme.

En cas d'échec du projet de recherche, les frais correspondant inscrits à l'actif doivent être immédiatement amortis en totalité.

2. Dispositif applicable en matière de dépenses de conception de logiciels

80

Les définitions et traitements comptables impliquent une distinction entre d'une part les logiciels autonomes relevant des articles 611-1 à 611-5 du PCG, et d'autre part les logiciels intégrés à un projet de développement qui doivent suivre le traitement des coûts de développement.

A cet égard, il est rappelé que, lorsque conformément aux dispositions comptables, les dépenses pour la création de logiciels en interne sont immobilisées, l'entreprise peut, si elle fait le choix de la déduction immédiate sur le plan fiscal, amortir la totalité du coût du logiciel dès la clôture de l'exercice au cours duquel il a été inscrit à l'actif en constatant un amortissement dérogatoire complémentaire.

Sur le plan comptable, le coût d'une immobilisation incorporelle développée en interne comprend toutes les dépenses pouvant lui être directement attribuées et qui sont nécessaires à la création, la production et la préparation de l'actif afin qu'il soit en mesure de fonctionner selon l'utilisation prévue par l'entreprise. Ces coûts incluent, le cas échéant, les coûts directement liés à l'acquisition et au développement de logiciels, c'est-à-dire les logiciels de gestion intégrés.

Dans ces conditions, ces logiciels intégrés dans les opérations de développement sont soit immobilisés soit comptabilisés en charges suivant l'option comptable retenue pour les coûts de développement.

Afin de maintenir une option fiscale autonome pour les logiciels et compte tenu des difficultés pouvant apparaître quant à la distinction de logiciels autonomes ou intégrés à un projet de développement, il sera admis que les logiciels immobilisés sur le plan comptable, qu'ils soient autonomes ou intégrés à un projet de développement, puissent, si l'entreprise choisit de les déduire immédiatement sur le plan fiscal, faire l'objet d'un amortissement dérogatoire complémentaire comme rappelé précédemment.

(90)

II. Frais de dépôt de brevets et marques développés en interne

A. Frais de dépôt de brevets développés en interne

100

Sur le plan comptable, les brevets créés en interne peuvent être immobilisés ou comptabilisés en charge dans les mêmes conditions que les frais de développement.

110

Sur le plan fiscal, les frais de dépôt de brevets sont en principe constitutifs d'immobilisations incorporelles, mais peuvent faire l'objet d'une déduction immédiate si l'option en ce sens a été exercée globalement pour l'ensemble des frais de développement par l'entreprise.

> *Il a été jugé que lorsqu'une entreprise effectue des opérations de recherche scientifique et technique aboutissant à une invention, les frais engagés en vue du dépôt d'un brevet conférant à son titulaire le droit exclusif d'exploiter cette invention pendant une certaine durée, doivent être regardés comme des dépenses exposées dans des opérations qui constituent le prolongement indissociable des opérations de recherche qui sont à l'origine de l'invention ; que, dès lors, et dans la mesure où ces dépenses présentent le caractère de dépenses de fonctionnement, les dispositions précitées de l'article 236 du CGI leur sont applicables (CE, arrêt du 30 octobre 1995 n° 142319).*

B. Frais de dépôt de marques développées en interne

120

Le 3 de l'article 212-3 du PCG prévoit que les dépenses engagées pour créer en interne notamment des marques ne doivent pas être comptabilisées en tant qu'immobilisations incorporelles, dans la mesure où ces dépenses ne peuvent pas être distinguées du coût de développement de l'activité dans son ensemble. Il en va de même des coûts ultérieurement engagés relatifs à ces dépenses internes.

130

Du point de vue fiscal, les coûts de cette nature, notamment les frais de recherche d'antériorité et de dépôt de marque à l'INPI ou de renouvellement liés aux marques développées en interne, doivent également être déduits immédiatement en charges.

En revanche, la doctrine qui précise que les dépenses exposées lors de l'acquisition de brevets, marques de fabrique ou procédés de fabrication ne peuvent être comprises dans les charges déductibles, conserve toute sa portée.

III. Dépenses de création de site internet

140

L'ensemble des développements qui suivent concerne les dépenses engagées dans le cadre de la réalisation de sites internet, qui peuvent se décomposer comme suit :

- site internet : site accessible par l'ensemble des connectés au réseau mondial internet ;

- 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.

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.

En règle générale, la constitution d'un site internet 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.

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.

A. Réalisation et acquisition du site internet

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

a. Exposé des règles comptables

150

Le régime comptable des dépenses de création de site Internet est précisé par le PCG dans ses articles 612-1 à 612-4. Les coûts de création de sites Internet doivent être inscrits à l'actif si l'entreprise démontre qu'elle remplit simultanément les conditions suivantes :

- le site Internet a de sérieuses chances de réussite technique ;

- l'entreprise a l'intention d'achever le site Internet et de l'utiliser ou de le vendre ;

- l'entreprise a la capacité d'utiliser ou de vendre le site Internet ;

- le site Internet générera des avantages économiques futurs ;

- l'entreprise dispose des ressources (techniques, financières et autres) appropriées pour achever le développement et utiliser ou vendre le site Internet ;

- l'entreprise a la capacité d'évaluer de façon fiable les dépenses attribuables au site Internet au cours de son développement.

160

Trois phases sont par ailleurs identifiées dans le processus de création d'un site : la phase de recherche préalable, la phase de développement et de mise en production et la phase d'exploitation :

- 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 internet, 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.

- 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.

En principe, seuls les coûts engagés au titre de la phase de développement et de mise en production doivent être immobilisés, sous réserve du respect des conditions d'inscription à l'actif exposées ci-dessus (**III § 140**) ; les coûts engagés au titre des autres phases doivent en principe être comptabilisés en charges dans tous les cas.

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

170

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

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.

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 CGI, 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.

Si la réalisation du site par l'entreprise nécessite l'acquisition de logiciels spécifiques, ceux-ci peuvent être amortis dans les conditions prévues pour les dépenses d'acquisition d'un site. Ces principes sont également applicables aux dépenses d'adaptation d'un site existant.

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.

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.

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 et suivre le régime décrit supra.

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.

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

180

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.

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.

Conformément aux dispositions du II de l'article 236 du CGI, les entreprises peuvent pratiquer un amortissement exceptionnel du coût du site acquis sur une période de douze mois.

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.

> Le 6° du I de l'article 32 de la loi n° 2016-1917 du 29 décembre 2016 de finances pour 2017 abroge le II de l'article 236 du CGI, de sorte que les logiciels acquis au cours des exercices ouverts à compter du 1er janvier 2017 ne peuvent plus faire l'objet d'un amortissement exceptionnel sur douze mois

190

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

Exercice clos en N : 52 000 x 4/12 = 17 333 €

Exercice clos en N + 1 : 52 000 - 17 333 = 34 667 €

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 €.

B. Accès au réseau et hébergement

200

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 réseau internet et d'utiliser ainsi tout ou partie des services disponibles sur le réseau.

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.

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 desquels la prestation est rendue. Corrélativement, les produits de ces prestations doivent être pris en compte au fur et à mesure de leur exécution.

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.

C. Obtention et immatriculation du nom du domaine

210

Les coûts relatifs à l'obtention et l'immatriculation d'un nom de domaine ne sont inscrits à l'actif que lorsque l'entreprise a choisi d'inscrire à l'actif en tant qu'immobilisation incorporelle l'ensemble des coûts éligibles engagés au titre de la phase de développement et de production.

ISSN : 2262-1954
Exporté le : 24/04/2024