

MASTER 2 DROIT DE L'INTERNET – ADMINISTRATION – ENTREPRISES

Université Paris I La Sorbonne

QuickTime™ et un
décompresseur TIFF (Uncompressed)
sont requis pour visionner cette image.

**L'IMMOBILISATION DES DEPENSES DE CREATION ET D'ACQUISITION
DES NOMS DE DOMAINE A L'ACTIF DE L'ENTREPRISE**

Mémoire de Edouard BOUSCASSE

**Sous la direction de Madame le Professeur Marie-Claire ROGER-GRAUX et de
Monsieur le Professeur Georges CHATILLON**

Année universitaire 2005/2006

SOMMAIRE

INTRODUCTION.....	1
PARTIE I : NOM DE DOMAINE : UNE IMMOBILISATION INCORPORELLE ?	6
CHAPITRE I : LE PRINCIPE DE PATRIMONIALITE DU BILAN : UN OBSTACLE A L'IMMOBILISATION DES NOMS DE DOMAINE	7
<i>Section I : Propriété des éléments inscrits à l'actif de l'entreprise</i>	<i>7</i>
<i>Section II : Exclusion des noms de domaine de l'actif immobilisé de l'entreprise</i>	<i>16</i>
CHAPITRE II : UN PRINCIPE A TEMPERER : VERS L'IMMOBILISATION DES NOMS DE DOMAINE.....	21
<i>Section I : Evolutions comptables et conception fiscale autonome de l'immobilisation incorporelle.....</i>	<i>21</i>
<i>Section II : Immobilisation des noms de domaine à l'actif de l'entreprise.....</i>	<i>34</i>
PARTIE II : UNE QUALIFICATION DANS LA DEPENDANCE DE LA DOUBLE FONCTION DU NOM DE DOMAINE	40
CHAPITRE I : UN PROCEDE D'IDENTIFICATION TECHNIQUE : UNE IMMOBILISATION SUR OPTION	41
<i>Section I : Une assimilation au site internet</i>	<i>41</i>
<i>Section II : Une immobilisation sur option</i>	<i>47</i>
CHAPITRE II : UN PROCEDE DE PROSPECTION COMMERCIALE : UNE IMMOBILISATION DANS LA DEPENDANCE DE L'UTILITE	52
<i>Section I : Classement et coût des noms de domaine détenus par une entreprise.....</i>	<i>53</i>
<i>Section II : Une immobilisation incorporelle dans la dépendance de l'utilité du nom de domaine dans l'entreprise ?</i>	<i>57</i>
PRINCIPALES ABREVIATIONS.....	62
ANNEXE 1.....	63
ANNEXE 2.....	66

BIBLIOGRAPHIE	68
TABLE DES MATIERES	71

INTRODUCTION

L'internet est un réseau mondial associant des ressources de communications électroniques et des ordinateurs serveurs et clients qui, à travers le service interactif Web¹, permet de mettre à disposition toutes sortes d'informations composées de textes, d'images, de sons et de séquences vidéo sous forme de documents hypertextes².

Dès les années 90, les entreprises³ ont perçu le potentiel du réseau internet pour promouvoir leurs activités et constituer de nouvelles zones d'achalandage. Les sites internet de commerce électronique se sont multipliés depuis, allant même jusqu'à représenter pour certaines entreprises l'unique point de ralliement de la clientèle.

Le site internet peut être défini comme « *un ensemble de services interactifs utilisant le seul support numérique, pour le traitement et la transmission de l'information dans toutes ses formes : textes, données, sons, images fixes, images animées réelles ou virtuelles* »⁴ enregistré dans la mémoire d'un ordinateur connecté au réseau. A l'aide d'un navigateur⁵ installé sur son ordinateur, l'internaute consulte un site internet à distance, d'un simple clic, au gré de ses envies.

Techniquement, les ordinateurs communiquent entre eux sur le réseau grâce au protocole IP (Internet Protocol), qui utilise des adresses numériques, appelées adresses IP. Dans sa version 4, elles sont composées de quatre nombres entiers entre 0 et 255 et notées xxx.xxx.xxx.xxx. Chaque ordinateur possède une adresse IP qui lui est propre.

¹ Le World Wild Web ou www.

² Définition : « *Système de renvois permettant de passer directement d'une partie d'un document à une autre, ou d'un document à d'autres documents choisis comme pertinents par l'auteur* » (Commission générale de terminologie et de néologie, *Liste des termes, expressions et définitions de l'informatique et de l'internet* : JO du 16 mars 1999).

³ Pour la suite des développements, la notion d'entreprise est entendue comme un ensemble de moyens corporels et incorporels affectés à l'exercice d'une activité économique exercée par une personne physique à titre individuel ou par une personne morale sous la forme de société.

⁴ THERY, « Les Autoroutes de l'information », Rapport au Premier ministre : La Documentation Française, octobre 1994, p. 14.

⁵ C'est un logiciel qui permet à un utilisateur de consulter des sites internet.

Ces adresses numériques sont difficilement mémorisables pour l'homme. Aussi, le système DNS (Domain Name System)⁶ permet d'associer à chaque adresse IP un nom de domaine écrit en langage courant. Partant de là, le nom de domaine « *permet l'identification d'un site internet et la personnalisation de l'adresse IP* »⁷.

Il est composé de deux parties séparées par un point. A titre d'exemple, le nom de domaine « apple.fr » a pour nom *apple* et pour suffixe *.fr*.

Le nom de domaine peut être générique (dit « generic Top Level Domain » ou gTLD), c'est-à-dire détaché de toutes contraintes géographiques comme le « .com », le « .biz » ou le « .edu ». A l'inverse, il peut être géographique (dit « country code Top Level Domain » ou ccTLD), c'est-à-dire attaché à un territoire donné (« .fr » pour la France, « .be » pour la Belgique...).

L'administration des gTLD est assurée par un organisme à but non lucratif appelé ICANN (Internet Corporation for Assigned Names and Numbers), alors que les ccTLD sont gérés par des structures dépendant du pays d'extension. En France, c'est l'AFNIC (Association Française pour le Nommage Internet en Coopération) qui se charge d'attribuer et de gérer les noms de domaine pour la zone « .fr ». Pour l'Europe, c'est l'EURID (European Registry for Internet Domains) qui remplit la même fonction pour le « .eu ».

Le titulaire d'un nom de domaine n'est pas en relation contractuelle directe avec ces trois registres. Il tire ses droits sur un nom de domaine d'un contrat de location conclu avec un bureau d'enregistrement accrédité par l'ICANN, l'AFNIC ou l'EURID.

⁶ C'est un « système de bases de données et de serveur assurant la correspondance entre les noms de domaine de sites utilisés par les internautes et les adresses numériques utilisables par les ordinateurs (note : Ce système permet aux internautes d'utiliser, dans la rédaction des adresses, des noms faciles à retenir au lieu de la suite de chiffre du protocole IP ; exemple : le nom du serveur sur la toile mondiale du ministère de la culture et de la communication est www.culture.gouv.fr) (Commission générale de terminologie et de néologie, *Liste des termes, expressions et définitions de l'informatique et de l'internet* : JO du 16 mars 1999).

⁷ BENSOUSSAN, *Informatique Télécoms Internet*, 3^{ème} éd., Francis Lefebvre, 2004, n°2678 p. 891.

Cette location a un coût pour l'entreprise qui se traduit par des dépenses au moment de la création, de l'acquisition, et du maintien en service du nom de domaine. Or, il est primordial de qualifier fiscalement ces dépenses, afin de pouvoir déterminer si elles auront pour conséquence d'augmenter ou non le patrimoine de l'entreprise.

Cette opération de qualification se justifie au regard du mode d'imposition des sociétés soumises aux bénéfices industriels et commerciaux (BIC) ou à l'impôt sur les sociétés (IS)⁸. C'est en effet sur la base d'une variation du patrimoine de l'entreprise qu'est déterminé l'impôt⁹.

A titre préliminaire, on précisera qu'une dépense peut avoir pour effet d'augmenter le patrimoine de l'entreprise par la venue d'un nouvel élément ayant une valeur positive. On parle dans ce cas d'une immobilisation. Dans le cas contraire, on parle de charge. Il importe donc de savoir si les dépenses relatives à la création, l'acquisition et le maintien en service d'un nom de domaine constituent des immobilisations ou des charges.

En l'absence de dispositions législatives et jurisprudentielles sur cette question, c'est la doctrine administrative¹⁰ qui a été amenée à préciser le sort des dépenses de création et d'acquisition des noms de domaine. Le texte de référence en la matière est l'instruction de la Direction générale des impôts 4 C-4-03 du 9 mai 2003 Chapitre 3 dans ses paragraphes 25 et suivants¹¹.

⁸ Les personnes morales peuvent être imposées soit à l'IS, soit à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des BIC. Les articles 8 et 206 du CGI précisent les champs d'application de ces deux impôts. En principe, les sociétés de personnes relèvent de l'impôt sur le revenu, alors que les sociétés de capitaux sont soumises à l'IS. Cependant, les règles de détermination du bénéfice imposable sont, à quelques exceptions près, les mêmes pour les BIC et l'IS.

⁹ Art. 38 1. et 2. du CGI.

¹⁰ Les prises de position de l'administration fiscale peuvent venir compléter les sources légales et jurisprudentielles du droit fiscal. En effet, les circulaires et instructions administratives peuvent constituer de véritables normes. On précisera que l'article L. 80 A LPF garantit aux contribuables, selon certaines conditions, l'opposabilité de la doctrine administrative à l'administration.

¹¹ Instr. adm. du 9 mai 2003, 4 C-4-03, (Chapitre III à l'ANNEXE 1) partiellement rapportée par l'Instr. adm. du 30 décembre 2005, 4 A-13-05, n° 22 et 23 (ANNEXE 2).

L'instruction comporte trois parties respectivement relatives à la création ou l'acquisition de sites internet (Chapitre I), à l'accès au réseau et l'hébergement (Chapitre II) et à la création, l'acquisition et l'enregistrement d'un nom de domaine (Chapitre III).

Il est intéressant de signaler que la doctrine administrative est basée sur un Avis du Conseil national de la comptabilité relatif au traitement comptable des coûts de création de sites internet¹². Les informations contenues dans cet Avis ne visent que les seules dépenses relatives à la conception ou à l'acquisition de sites internet considérés comme « actifs », c'est-à-dire les sites internet de commerce électronique. De plus, les dépenses relatives à l'acquisition ou à la création d'un nom de domaine ne font pas l'objet d'un développement particulier, et sont englobées dans l'ensemble des dépenses d'acquisition ou de création d'un site internet.

L'administration fiscale a fait preuve d'ingéniosité et a isolé la question des dépenses de création et d'acquisition des noms de domaine de celles relatives aux sites internet. Tout d'abord, elle constate au paragraphe 27 de l'instruction précitée que « *l'enregistrement confère au nom de domaine la nature d'un droit incorporel qui, à l'image d'une marque ou du nom commercial, présente un caractère durable, constitue une source régulière de profits pour l'entreprise et est susceptible d'être cédé* ». Le paragraphe 28 poursuit en précisant que le nom de domaine est une immobilisation incorporelle.

Le traitement fiscal retenu pour le nom de domaine ne laisse pas place à la discussion. Le nom de domaine est par essence une immobilisation incorporelle ; un élément de valeur positive ayant pour effet d'augmenter le patrimoine de l'entreprise. Pourtant, au regard de ce qui va être exposé, la position retenue par l'administration fiscale ne va pas de soit. Il est donc légitime de s'interroger sur le caractère automatique de la qualification d'immobilisation incorporelle d'un nom de domaine détenu par une entreprise.

¹² Avis CNC n°2003-05 du 1^{er} avril 2003 relatif au traitement comptable des coûts de création de sites internet.

Dans un premier temps, nous déterminerons si un nom de domaine présente les qualités requises pour constituer une immobilisation incorporelle (PARTIE I). Puis, aiguillé en partie par une récente modification de la doctrine administrative¹³, nous observerons que la qualification d'immobilisation incorporelle, loin d'être automatique, est conditionnée par la double fonction remplie par un nom de domaine (PARTIE II).

¹³ v. développements PARTIE I, CHAPITRE I.

PARTIE I : NOM DE DOMAINE : UNE IMMOBILISATION INCORPORELLE ?

Qualifier un nom de domaine d'immobilisation incorporelle ne va pas de soit. En effet, la compréhension traditionnelle du principe de patrimonialité des éléments d'actifs de l'entreprise constitue un obstacle à l'immobilisation d'un nom de domaine (CHAPITRE I).

Cependant, le principe est sujet à des évolutions, et il arrive même parfois que le droit fiscal s'en détache totalement. Ainsi, il nous sera possible d'affirmer qu'un nom de domaine peut constituer une immobilisation incorporelle si certaines conditions sont remplies (CHAPITRE II).

CHAPITRE I : LE PRINCIPE DE PATRIMONIALITE DU BILAN : UN OBSTACLE A L'IMMOBILISATION DES NOMS DE DOMAINE

En principe, la conception patrimoniale du bilan de l'entreprise implique que seuls les éléments sur lesquels l'entreprise exerce un droit de propriété peuvent figurer à son actif (*Section I*). En conséquence, nous en déduisons que les noms de domaine ne peuvent, selon cette règle, être immobilisés (*Section II*).

Section I : Propriété des éléments inscrits à l'actif de l'entreprise

La compréhension de la règle de propriété des éléments inscrits à l'actif de l'entreprise (II) n'est possible qu'après avoir envisagé ce que renferme la notion d'actif (I).

I- L'actif de l'entreprise

L'imposition de l'entreprise à l'impôt sur les sociétés ou à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des bénéficiaires industriels et commerciaux est assise sur les variations de son actif net au cours d'un même exercice¹⁴. Tel est en substance l'exposé de la règle contenue à l'article 38 2^{ème} du CGI.

Or, si l'actif net est défini par le droit fiscal comme « *l'excédent des valeurs d'actif sur le total formé au passif par les créances des tiers, les amortissements et les provisions justifiés* », aucune précision n'est donnée quant à la définition (A) et à la composition (B) de l'actif.

A- La définition de l'actif

¹⁴ Selon CORNU, un exercice est « *une période de durée fixe, le plus souvent annuelle, pendant laquelle sont enregistrées en comptabilité toutes les créances acquises à l'entreprise et toutes les dettes nées de son chef, afin de déterminer, au terme de cette période, le montant de l'enrichissement ou de l'appauvrissement du patrimoine investi* » (CORNU, *Vocabulaire juridique*, 7^{ème} éd., PUF, 2005). D'un point de vue purement fiscal, le découpage de la vie d'une entreprise en exercices est dicté par le principe de l'annualité de l'impôt de l'article 12 du CGI.

Dans un sens général, on peut appréhender la notion d'actif comme « *l'ensemble des biens et des droits évaluables en argent qui constituent les éléments positifs du patrimoine d'une personne physique ou morale* »¹⁵. Le droit fiscal ne se contente pas de cette définition généraliste, et use des rapports particuliers qu'il entretient avec la comptabilité pour lui emprunter sa définition.

« *Enregistrant les mouvements de valeurs au sein de l'entreprise, la comptabilité constitue l'instrument privilégié de détermination de la matière imposable pour les lois fiscales frappant l'activité de l'entreprise* »¹⁶. C'est donc en référence à des notions de comptabilité d'entreprise qu'il nous est possible de définir l'actif.

La comptabilité peut être envisagée de deux manières. C'est d'abord « *une technique de tenue des comptes consistant essentiellement à enregistrer au jour le jour les recettes et les dépenses et, en fin d'exercice, à établir l'inventaire, le bilan et le compte de résultat* »¹⁷. C'est ensuite, et surtout, « *l'ensemble des livres et documents comptables d'une entreprise, permettant d'apprécier sa situation financière* »¹⁸, son patrimoine.

Parmi ces documents, on trouve le bilan. Etabli à la fin de chaque exercice comptable, il est la photographie instantanée du patrimoine de l'entreprise.

Comme son étymologie l'indique (*bis et lans*)¹⁹, il est composé de deux colonnes décrivant « *séparément les éléments actifs (à gauche) et passifs (à droite) de l'entreprise, et fait apparaître de façon distincte, les capitaux propres* »²⁰. En d'autres termes, le bilan « *comporte une face éclairée, l'actif, qui rassemble la richesse de l'entreprise, et une face obscure, le passif, qui regroupe les dettes de l'entreprise* »²¹.

¹⁵ CORNU, *Vocabulaire juridique*, 7^{ème} éd., PUF, 2005.

¹⁶ BIENVENU, *Droit fiscal*, 3^{ème} éd., PUF, 2003, n° 71 p. 71.

¹⁷ CORNU, *Vocabulaire juridique*, 7^{ème} éd., PUF, 2005.

¹⁸ CORNU, *Vocabulaire juridique*, 7^{ème} éd., PUF, 2005.

¹⁹ « Les deux plateaux ».

²⁰ Art. L. 123-13 al. 1 Ccom.

²¹ BLANLUET, *Essai sur la notion de propriété économique en droit privé français*, Thèse Paris II, 1999, n° 5 p. 21.

En conséquence, on considère traditionnellement que tout élément de patrimoine ayant une valeur économique positive pour l'entreprise doit en principe figurer à l'actif²².

Après avoir défini l'actif comptable, il convient d'en étudier sa composition.

B- La composition de l'actif

L'actif d'une entreprise comporte deux principales rubriques : l'actif immobilisé (1) et l'actif circulant (2).

1- L'actif immobilisé

L'actif immobilisé est une notion centrale (b) qu'il nous faut préalablement définir (a).

a- Définition

L'actif immobilisé correspond aux éléments d'actif destinés à servir de façon durable à l'activité de l'entité²³. En général, on considère qu'un élément d'actif doit être immobilisé s'il sert à l'activité de l'entreprise sur une durée supérieure à un exercice.

Les immobilisations sont donc « *des éléments stables de l'actif dont la destination normale est d'être conservés et par la suite immobilisés dans l'entreprise, comme **moyens d'exploitation** ou comme **emploi des capitaux**, à l'exclusion de ceux qui constituent l'objet usuel de son négoce* »²⁴.

L'actif immobilisé se subdivise en immobilisations corporelles, immobilisations incorporelles, et immobilisations financières.

A titre d'exemple, le matériel et l'outillage sont des immobilisations corporelles, alors que les concessions et droits similaires, de brevets, de licences, de marques, de procédés, de logiciels, constituent des immobilisations incorporelles. Les immobilisations financières

²² Art. 211-1, al. 1 du PCG de 1999 reprenant sur ce point le PCG de 1982 (p. I.19)

²³ Art. 10 du décret n° 83-1020 du 29 novembre 1983 pris en application de la loi n° 83-353 du 30 avril 1983 et relatif aux obligations comptables des commerçants et de certaines sociétés, v. sous l'article L. 123-28.

²⁴ MEMENTO PRATIQUE, *Fiscal*, Francis Lefebvre, 2006, n° 563 p. 121.

regroupent l'ensemble des titres de participation détenus par l'entreprise dans le capital d'autres sociétés.

On précisera enfin que pour le cas de l'entreprise individuelle, un bien ne fait parti de l'actif immobilisé de l'entreprise que s'il a été inscrit au bilan²⁵.

b- Une notion centrale

La notion d'immobilisation revêt une grande importance en pratique.

D'abord, le prix d'acquisition d'une immobilisation ne constitue pas, en principe, une charge déductible du résultat imposable. Dès lors, on comprend pourquoi il est important de rechercher ce qui doit figurer à l'actif immobilisé de l'entreprise.

Ensuite, la dépréciation des immobilisations est constatée par voie d'amortissements²⁶. Cependant, on relèvera qu'en principe, les immobilisations incorporelles ne se déprécient pas avec le temps et ne sont donc pas amortissables. Elles peuvent toutefois faire l'objet de provision²⁷ lorsque certaines conditions sont remplies.

Enfin, la cession d'une immobilisation est soumise au régime de faveur des plus-values professionnelle. Il est rappelé que le régime de faveur des plus-values à long terme dans les sociétés soumises à l'IS ne s'applique qu'aux cessions de titres de participation et aux redevances de concession de licences d'exploitation de brevet, d'inventions brevetables ou de procédès de fabrication.

²⁵ V. sur ce point le principe de liberté d'affectation comptable n° 1362 et s. p. 540, COZIAN, *Précis de fiscalité des entreprises*, 28^{ème} éd., Litec, 2004-2005.

²⁶ Définition et mode d'amortissement : « *L'amortissement consiste à répartir le coût d'un élément d'actif sur sa durée d'utilisation prévue par l'entreprise, lorsque celle-ci est limitée dans le temps en raison d'un critère physique (usure), technique (obsolescence) ou juridique (période de protection légale ou contractuelle). L'amortissement, dont la constatation est obligatoire, est en général de type « linéaire » (annuités constantes) ou « dégressif » (déduction fiscale d'annuités décroissantes). Mais des régimes dérogatoires d'amortissement s'appliquent dans certains cas* » (MEMENTO PRATIQUE, *Fiscal*, Francis Lefebvre, 2006, n° 850 p. 173).

²⁷ Définition : « *Sommes déduites des résultats en prévision d'une perte (dépréciation d'un élément d'actif, perte d'exploitation), ou d'une charge, qui n'est pas encore effective à la clôture de l'exercice, mais que des événements en cours rendent probable* » (MEMENTO PRATIQUE, *Fiscal*, Francis Lefebvre, 2006 n° 950 p. 190).

2- Actif circulant

L'actif circulant représente les éléments d'actif qui, en raison de leur nature ou de leur destination, n'ont pas pour vocation à servir durablement à l'activité de l'entreprise. Il se subdivise en stocks et en-cours, créances, valeurs mobilières de placement, disponibilités.

La notion d'actif circulant ne nous retiendra pas puisque l'on se focalisera sur les seules entreprises qui créent ou acquièrent un nom de domaine pour leurs propres besoins, et non celles dont l'activité principale est l'achat de nom de domaine en vue de les revendre²⁸.

Un élément d'actif destiné à servir durablement l'activité de l'entreprise n'est pas *ab initio* une immobilisation. Encore faut-il, en principe, que l'entreprise en ait la propriété.

II- La condition de propriété des éléments inscrits à l'actif de l'entreprise

Au regard du droit comptable, seuls les éléments sur lesquels l'entreprise exerce un droit de propriété peuvent être inscrits à l'actif (A). Le droit fiscal ne s'écarte pas de la règle précitée car, il convient de rappeler que « *les entreprises doivent respecter les définitions édictées par le plan comptable général, sous réserve que celle-ci ne soient pas incompatibles avec les règles applicables pour l'assiette de l'impôt* »²⁹ (B).

A- Propriété et bilan comptable

La comptabilité des entreprises est de nature patrimoniale (1). Les comptables en ont déduit que seuls les éléments sur lesquels l'entreprise détient un droit de propriété peuvent être inscrits à son actif immobilisé (2).

1- De la référence à la notion de patrimoine

²⁸ C'est par exemple le cas de la société allemande Sedo GmbH dans laquelle les noms de domaine sont l'objet de l'exploitation de l'entreprise et doivent par conséquent être comptabilisés en stock (www.sedo.fr).

²⁹ Art. 38 *quater* de l'Annexe III du CGI.

Les références à la notion de patrimoine sont nombreuses dans le code de commerce³⁰. Ainsi, il est par exemple précisé aux deux premiers alinéas de l'article L. 123-12 dudit code que :

*« Toute personne physique ou morale ayant la qualité de commerçant doit procéder à l'enregistrement comptable des mouvements affectant le **patrimoine**³¹ de son entreprise.*

*Elle doit contrôler par inventaire, au moins une fois tous les douzes mois, l'existence et la valeur des éléments actifs et passifs du **patrimoine**³² de l'entreprise ».*

« Ainsi, qu'il s'agisse de décrire le but assigné à la comptabilité ou de définir les éléments constitutifs du bilan, c'est toujours au patrimoine que les comptables se réfèrent »³³.

De ce principe de patrimonialité du bilan de l'entreprise, la doctrine comptable a fondé la règle selon laquelle un élément ne peut figurer à l'actif que s'il est la propriété de l'entreprise.

2- La création d'une règle

Bien que le patrimoine soit couramment défini comme « *l'ensemble des biens et des obligations d'une même personne (...) envisagé comme formant une universalité de droit* »³⁴, la conception patrimoniale du bilan de l'entreprise « *privilégie les actifs en propriété, c'est-à-dire la détention d'un droit réel et non de jouissance sur un bien pour en faire une immobilisation* »³⁵.

Certains auteurs ont en effet déduit du principe de patrimonialité du bilan la règle de propriété des éléments inscrits à l'actif. Ainsi, ne peuvent figurer au bilan que les

³⁰ Les articles L. 123-14 alinéas 1 et 3, L. 123-15 alinéa 1 et L. 123-18 alinéa 1 du code de commerce font également référence au patrimoine de l'entreprise.

³¹ Mis en gras et soulignés par nous.

³² Mis en gras et soulignés par nous.

³³ BLANLUET, *Essai sur la notion de propriété économique en droit privé français*, Thèse Paris II, 1999, n° 11, p. 25.

³⁴ CORNU, *Vocabulaire juridique*, 7^{ème} éd., PUF, 2005.

³⁵ MONGBO, *La notion d'immobilisation en droit fiscal*, Thèse Paris II, 2004, p. 262.

marchandises, les matières premières et, plus généralement, les biens dont l'entreprise est propriétaire.

Pour Maurice COZIAN, « *pour parler comme les juristes, le bilan n'enregistre que des droits réels, des droits de propriété essentiellement, à l'exclusion des droits de jouissance* »³⁶. Sous la plume de Dominique VILLEMOT, on trouve encore : « *Normalement seuls les biens sur lesquels l'entreprise détient un droit de propriété peuvent être immobilisés* »³⁷.

Cette interprétation comptable du patrimoine de l'entreprise a été étendue au bilan fiscal.

B- Propriété et bilan fiscal

La seule expression de la règle de propriété des éléments inscrits à l'actif de l'entreprise figure à l'Annexe III du CGI. Il est en effet précisé à l'article 38 *ter* que « *le stock est constitué d'un ensemble de marchandises, des matières premières (...) qui sont la propriété de l'entreprise à la date de l'inventaire* ». On observera que le champ d'application de la règle est ici limité à l'actif circulant ; l'actif immobilisé n'est point visé.

C'est la doctrine administrative qui a réalisé une extension de la règle précitée aux éléments corporels (1) et incorporels (2) de l'actif immobilisé.

1- Eléments corporels

L'administration fiscale a précisé que l'actif regroupe l'ensemble des biens meubles et immeubles, amortissables ou non, dont l'entreprise est propriétaire³⁸. A cela, elle ajoute que la condition d'affectation à l'activité de l'entreprise est subsidiaire³⁹.

³⁶ COZIAN, « Propos intégristes sur la jurisprudence relative à l'immobilisation des redevances de brevets ou de marques (ou rappel d'un dogme : l'accès au bilan est réservé aux propriétaires, il est refusé au locataire) » : BF 5/95, chron. n°5, p. 304.

³⁷ VILLEMOT, « La jurisprudence fiscale applicable aux droits sur les marques » : DF 1996, n°52, chron. p. 1607, n°1.

³⁸ Instr. adm. du 15 sept. 1987, 4 B-121.

Le seul exercice d'un droit de propriété sur un bien corporel permet de l'inscrire à l'actif immobilisé. En atteste, l'arrêt rendu par le Conseil d'Etat du 8 juillet 1985⁴⁰ au sujet de l'inscription à l'actif immobilisé d'une résidence d'agrément. Ce bien corporel était par définition étranger à l'activité de l'entreprise, mais le seul exercice par l'entreprise d'un droit de propriété sur ce bien justifiait son inscription à l'actif immobilisé.

2- Eléments incorporels

Les biens incorporels sont généralement définis comme « *les créations de l'esprit, des émanations de la vie sociale ou de la pratique, des constructions juridiques qui ne correspondent à aucun objet matériel : ce sont des droits accordés à certaines personnes et qui ont une valeur pécuniaire* »⁴¹.

Parmi les biens incorporels intéressant l'entreprise, on peut opérer une distinction entre le fond de commerce (a) et les créations intellectuelles (b).

a- Le fond de commerce

Le fonds de commerce est « *l'ensemble des éléments corporels (matériel, outillage, marchandises) et incorporels (droit au bail, nom, enseigne, brevets et marques, clientèle et achalandage) qui, appartenant à un commerçant ou un industriel et réunis pour lui permettre d'exercer son activité, (...) constitue un meuble incorporel soumis à des règles particulières* »⁴². Il s'identifie au droit à la clientèle lequel, selon l'opinion de certains auteurs⁴³, peut faire l'objet d'un droit de propriété.

b- Les créations intellectuelles

³⁹ Instr. adm. du 15 sept. 1987, 4 B-121.

⁴⁰ CE 8 juillet 1985, n°31755.

⁴¹ ATIAS, *Droit civil des biens*, 8^{ème} éd., Litec, 2005, p. 27.

⁴² CORNU, *Vocabulaire juridique*, 7^{ème} éd., PUF, 2005.

⁴³ MALAURIE et AYNES, *Cours de droit civil, les biens, la publicité foncière*, 3^{ème} éd., Cujas, 1994, n°206 et s..

Le droit de la propriété intellectuelle confère à certaines créations originales ou innovantes⁴⁴ une protection juridique *a priori*. Elle est matérialisée par un droit de propriété sur les créations ou inventions. C'est la reconnaissance d'un tel droit sur les créations ou les inventions qui permet de les faire figurer parmi les éléments incorporels de l'actif immobilisé de l'entreprise.

On perçoit donc que s'agissant des immobilisations corporelles ou des immobilisations incorporelles, il nous faut retenir le principe selon lequel « *seules peuvent figurer au bilan les immobilisations dont l'exploitant est propriétaire. Il ne saurait donc y porter des biens dont il a simplement la jouissance en vertu d'un contrat de location ou de crédit-bail* »⁴⁵.

La conception patrimoniale du bilan implique que seuls les biens sur lesquels l'entreprise exerce un droit de propriété, c'est-à-dire « *le droit de jouir et de disposer des choses de la manière la plus absolue, pourvu qu'on n'en fasse pas un usage prohibé par les lois ou par les règlements* »⁴⁶, peuvent figurer à l'actif immobilisé. Les droits personnels, bien que composante à part entière du patrimoine civil, ne viennent pas composer le patrimoine de l'entreprise.

Nous observerons que le droit qu'exerce une entreprise sur un nom de domaine ne s'analyse pas en un droit de propriété, mais en un droit personnel de jouissance. En conséquence, une application stricte du principe de patrimonialité du bilan conduit à refuser l'inscription des noms domaine acquis ou créés par l'entreprise à son actif immobilisé.

⁴⁴ Pour une distinction entre le droit de la propriété littéraire et artistique et le droit de la propriété industrielle.

⁴⁵ COZIAN, *Précis de fiscalité des entreprises*, 28^{ème} éd., Litec, 2004-2005, n° 192 p.76.

⁴⁶ Art. 544 Cciv.

Section II : Exclusion des noms de domaine de l'actif immobilisé de l'entreprise

La conception comptable, et par extension fiscale, du principe de patrimonialité du bilan de l'entreprise a pour implication d'exclure l'ensemble des droits de jouissance de l'actif immobilisé.

Or, il nous semble que le droit d'une entreprise sur un nom de domaine n'est pas un droit de propriété mais un simple droit de jouissance. Une application stricte de la règle aurait donc pour conséquence d'exclure les noms de domaine de l'actif immobilisé et de considérer les dépenses qui leurs sont relatives comme des charges déductibles du bénéfice imposable.

On peut en effet constater que le droit n'offre aucune protection *a priori* aux noms de domaine (A). De plus, une étude approfondie de la Charte de nommage du « .fr », ainsi que de la Politique d'enregistrement du « .eu » nous permet d'affirmer que le droit d'une entreprise sur un nom de domaine n'est qu'un droit de jouissance qui, au regard de la règle de propriété des éléments de l'actif, ne peut faire l'objet d'une inscription en tant qu'immobilisation incorporelle (B).

I- Une absence de protection juridique *a priori*

Contrairement à la marque, au brevet, au logiciel, aux dessins et modèles, le nom de domaine ne fait pas l'objet d'une protection juridique dès sa création par le droit de la propriété intellectuelle. En conséquence, une personne physique ou morale qui crée un nom de domaine par enregistrement auprès d'un bureau d'enregistrement n'acquiert aucun droit de propriété intellectuelle.

Si la nature juridique du nom de domaine fait encore l'objet de controverses doctrinales, la jurisprudence retient qu'à l'origine « *le nom de domaine n'est qu'une adresse électronique personnalisée (...) et ne confère aucun droit privatif* »⁴⁷.

⁴⁷ TGI de Strasbourg, ord. réf., civil, 29 mai 2001, sté Ruffie Immobilier c/ M. F.. (affaire alsacaseimmo).

La protection juridique des noms de domaine ne s'exerce qu'*a posteriori*. Ce n'est que par le truchement de la concurrence déloyale ou parasitaire fondée l'article 1382 du code civil qu'un nom de domaine exploité sera protégé.

A ce titre, on peut rappeler les premières jurisprudences rendues en la matière. Dans l'affaire Looxor, le Tribunal de grande instance de Paris avait précisé qu'« *il est constant que la protection du nom de domaine contre l'usurpation des tiers à l'instar de l'enseigne ne s'acquiert que par l'usage public qui en est faite* »⁴⁸. Dans le même sens, « *la réservation par M. S., le 31 juillet 2000 auprès de Network Solutions, d'un nom de domaine « planetland.com » est dénuée de toute portée dès lors qu'il est justifié qu'aucune exploitation du site antérieurement au 29 septembre 2000, date à laquelle la société Off Roads a fait enregistrer la marque « Planete Land, la passion du tout terrain »* »⁴⁹

Il est donc constant que les noms de domaine ne bénéficient d'aucune protection juridique *a priori* et ne sont, en aucune façon, appropriables. Le titulaire d'un nom de domaine ne dispose que d'un simple droit de jouissance. Un examen de la Charte de nommage du « .fr » et de la Politique d'enregistrement du « .eu » permet de le révéler.

II- Un droit de jouissance sur le « .fr » et sur le « .eu »

Au regard de la Charte de nommage du « .fr » (A) et de la Politique d'enregistrement du « .eu » (B) nous pouvons affirmer que le droit exercé par une entreprise sur un nom de domaine est un droit de jouissance qui, en raison de la conception patrimoniale du bilan, ne peut constituer une immobilisation incorporelle.

A- La Charte de nommage du « .fr »⁵⁰

⁴⁸ TGI Paris, 9 juillet 2002, SA Peugeot Motocycles c/ M. Guy C (affaire Looxor).

⁴⁹ TGI Paris 21 octobre 2002, SARL DF Presse, Didier S. c/ Sté Off Roads (affaire Planetland).

⁵⁰ AFNIC, Charte de nommage du « .fr », Règles d'enregistrement pour les noms de domaine se terminant en « .fr », en date du 20 juin 2006.

Selon l'AFNIC, la Charte de nommage du « .fr » est un ensemble de règles relatives à l'enregistrement et à la maintenance des noms de domaine se terminant par le « .fr ». Elle constitue un document contractuel unique appelé « Charte de nommage de l'AFNIC »⁵¹.

Même si le titulaire d'un nom de domaine en « .fr » n'est pas en relation contractuelle directe avec l'AFNIC, l'ensemble de ces règles lui sont opposables⁵².

L'article 8 de la Charte de nommage du « .fr » précise que : « *Le titulaire d'un nom de domaine dispose sur celui-ci d'un droit d'usage pendant toute la durée de la validité de l'enregistrement* ». Dans le même sens, l'article 20 de ladite Charte dispose que « *le droit d'usage d'un nom de domaine est conditionné par le paiement du coût de la création, du coût de la maintenance annuelle pour chaque année civile et du coût lié aux interventions de l'AFNIC* ».

Le titulaire d'un nom de domaine n'en est donc pas le propriétaire. Il ne dispose que d'un droit d'usage sur le nom de domaine ; la simple jouissance d'un bien incorporel propriété d'un autre.

L'AFNIC va même jusqu'à affirmer que le nom de domaine est une composante du domaine public⁵³. Or, sans entrer dans le particularisme du droit administratif des biens, l'inaliénabilité du domaine public s'oppose à la constitution de droits réels sur le domaine public.

Le droit exercé par une entreprise sur un nom de domaine en « .fr » s'analyse donc comme un droit personnel de jouissance. Le même constat peut être établi pour les noms de domaine se terminant en « .eu ».

⁵¹ Préambule de la Charte précitée.

⁵² Art. 2 Charte précitée.

⁵³ Article 16 alinéa 4 de la Charte précitée : « *passé ce délai et faute pour le titulaire d'avoir procédé à l'enregistrement du nom de domaine, celui-ci retombe dans le domaine public* » et article 24 sur la Suppression d'un nom de domaine : « *une fois supprimé, le nom de domaine retombe dans le domaine public et peut être enregistré par un nouveau demandeur* ».

B- La Politique d'enregistrement des noms de domaine en « .eu »⁵⁴

La Politique d'enregistrement des noms de domaine en « .eu » est un document contractuel similaire à la Charte de nommage AFNIC. Elle « *définit les procédures techniques et administratives utilisées par le Registre dans le cadre de l'enregistrement des Noms de domaine ou des demandes d'enregistrement de Noms de domaine* »⁵⁵ en « .eu » et est opposable à tout titulaire d'un nom de domaine ayant cette terminaison.

Le texte ne se prononce pas explicitement sur la nature du droit portant sur les noms de domaine. Cependant, certains indices nous permettent de conclure que le titulaire d'un nom de domaine ne dispose pas d'un droit de propriété sur ce dernier, mais d'un simple droit de jouissance.

Le paragraphe 1 de la Section 13 de la Politique d'enregistrement des noms de domaine « .eu » fait en effet référence au « *détenteur* » du nom de domaine. Or, la détention désigne le plus souvent « *un pouvoir de fait exercé sur la chose d'autrui en vertu d'un titre juridique (...) qui oblige toujours le détenteur à restituer la chose à son propriétaire et l'empêche de l'acquérir par la prescription, mais non d'en jouir de la protection possessoire, au moins à l'égard des tiers* »⁵⁶.

On peut donc en déduire que le « *détenteur* » ou titulaire d'un nom de domaine en « .eu » n'acquiert aucun droit de propriété au moment de l'enregistrement, mais un simple droit de jouissance.

Qu'il s'agisse du « .fr » ou du « .eu », une application stricte du principe de patrimonialité du bilan de l'entreprise s'oppose à l'inscription des noms de domaine parmi les éléments incorporels de l'actif immobilisé. Par voie de conséquence, les dépenses de création

⁵⁴ Politique d'enregistrement des noms de domaines « .eu » v.1.0 disponible sur le site internet de l'eurid www.eurid.eu.

⁵⁵ Objet et champ d'application de la Politique d'enregistrement des noms de domaines « .eu » v.1.0.

⁵⁶ CORNU, *Vocabulaire juridique*, 7^{ème} éd., PUF, 2005.

ou d'acquisition qui leurs sont relatives doivent être déduites du bénéfice imposable de l'entreprise.

Pourtant, telle n'est pas la solution retenue par l'administration fiscale. En effet, il est précisé au paragraphe 27 de l'instruction 4 C-4-03 du 9 mai 2003 que la création ou l'acquisition d'un nom de domaine par une entreprise a pour conséquence de faire entrer à son actif une immobilisation incorporelle. Cette affirmation, bien que surprenante au regard des précédents développements, peut se justifier.

CHAPITRE II : UN PRINCIPE A TEMPERER : VERS L'IMMOBILISATION DES NOMS DE DOMAINE

Aux côtés des droits de propriété corporelle ou incorporelle figurent des droits qui expriment des valeurs qu'il convient de retenir pour la détermination de l'actif immobilisé de l'entreprise. De plus, le patrimoine au sens civil du terme n'est pas qu'une réunion de droits réels comme le droit de propriété ; il comprend aussi des droits personnels.

Si au plan comptable on peut constater des évolutions qui viennent tempérer la compréhension comptable du principe de patrimonialité du bilan de l'entreprise (*Section I*), c'est bien plus la conception fiscale autonome de l'immobilisation incorporelle qui permet une inscription des dépenses de création et d'acquisition de noms de domaine à l'actif immobilisé de l'entreprise (*Section II*).

Section I : Evolutions comptables et conception fiscale autonome de l'immobilisation incorporelle

L'évolution récente du Plan comptable général nous permet de porter un regard nouveau sur le principe de patrimonialité du bilan de l'entreprise (I). Par ailleurs, le droit fiscal s'est forgé, au fil du temps, une conception autonome de la notion d'immobilisation incorporelle éloignée de toute considération de propriété (II).

I- Evolutions comptables du patrimoine des sociétés

Sous l'influence des normes internationales d'inspiration anglo-saxonnes, le droit comptable français a été amené à évoluer. Il en résulte que les immobilisations incorporelles se voient doter d'une définition abandonnant le critère de propriété issu du principe de patrimonialité du bilan au profit de la condition de contrôle (A). Cependant, cette évolution comptable ne permet pas de considérer un nom de domaine comme un élément incorporel de l'actif immobilisé (B).

A- Une nouvelle définition des immobilisations incorporelles : de la propriété au contrôle

Le règlement n° 2004-06 du 23 novembre 2004 a opéré une modification de l'article 211-1 du PCG. Désormais, l'actif de l'entreprise est défini comme « *un élément identifiable du patrimoine ayant une valeur économique positive pour l'entité, c'est-à-dire un élément générant une ressource que l'entité contrôle du fait d'événements passés et dont elle attend des avantages économiques futurs* ».

On retiendra donc que pour qu'un bien corporel ou incorporel soit comptabilisé à l'actif de l'entreprise, il faut que quatre conditions soient simultanément réunies :

- il doit être **identifiable**
- il doit avoir une **valeur économique positive**, traduite par des avantages économiques futurs attendus par l'entreprise (flux nets de trésorerie futurs probables ou potentiels)
- il doit être **contrôlé par l'entreprise**
- il peut être **évalué avec une fiabilité suffisante**

Longtemps restées sans définition, les immobilisations incorporelles se voient également précisées par ledit règlement.

Par une combinaison des 2^{ème} et 3^{ème} de l'article 211-1 du PCG, l'immobilisation incorporelle est entendue comme « *un actif non monétaire sans substance physique détenu, soit pour être utilisé dans la production ou la fourniture de biens ou de services, soit pour être loué à des tiers, soit à des fins de gestion interne et dont l'entité attend qu'il soit utilisé au-delà de l'exercice en cours* ».

Etant donné qu'une immobilisation incorporelle est un actif, elle répond aux quatre conditions précédemment citées. Pour cela, il est précisé à l'article 211-3 du PCG qu'une immobilisation incorporelle est identifiable si :

- elle est séparable des activités de l'entreprise, c'est-à-dire susceptible d'être vendue, transférée, louée ou échangée de manière isolée avec un contrat, un autre actif ou passif
 - o ou
- elle résulte d'un droit légal ou contractuel même si ce droit n'est pas transférable ou séparable de l'entité ou des autres droits et obligations

Si les conditions d'identifiabilité, de valeur et d'évaluation d'un élément d'actif ne sont pas nouvelles, le critère du contrôle remet profondément en cause le principe de patrimonialité du bilan.

En effet, il suffit de lire la traduction fiscale de la réforme comptable pour s'en rendre compte. L'instruction fiscale 4 A-13-05 n° 213 du 30 décembre 2005 précise dans son paragraphe 5 que « *le critère de propriété était déjà écarté dans certaines situations (...); qu'une entreprise possède le contrôle d'un élément lorsqu'elle en maîtrise l'utilisation, en assume les coûts, notamment l'entretien, ainsi que la responsabilité en cas de dommage à autrui* »⁵⁷.

Le contrôle d'un élément d'actif par l'entreprise ne s'identifie pas nécessairement à l'exercice d'un droit de propriété sur celui-ci. Un droit personnel sur un bien corporel ou incorporel peut, s'il permet à l'entreprise de maîtriser l'utilisation du bien, en assumer les coûts, ainsi que la responsabilité en cas de dommage causé à autrui, être inscrit à l'actif immobilisé de l'entreprise.

⁵⁷ Instr. adm. du 30 décembre 2005, 4 A-13-05.

Pour autant, un nom de domaine présente-t-il toutes les qualités requises pour constituer un élément incorporel de l'actif immobilisé ? Nous verrons que des précisions d'ordre comptable conduisent à les exclure des immobilisations incorporelles.

B- Exclusion des noms de domaine des éléments incorporels de l'actif immobilisé

Un nom de domaine créé ou acquis par l'entreprise remplit les quatre conditions nécessaires à la qualification d'élément d'actif immobilisé.

1) Un nom de domaine est un élément identifiable du patrimoine de l'entreprise. S'il ne peut être vendu, nous verrons qu'il peut être transféré à un tiers.

2) Un nom de domaine a une valeur économique positive lorsqu'il est utilisé, par exemple, à des fins de commerce électronique.

3) Un nom de domaine est contrôlé par son titulaire. L'entreprise titulaire d'un nom de domaine en maîtrise son utilisation et en assume les coûts. Par ailleurs, elle est responsable des dommages causés aux tiers par l'utilisation du nom de domaine.

4) Un nom de domaine peut être évalué avec une fiabilité suffisante. Les frais d'immatriculation d'un nom de domaine créé, ainsi que le prix fixé dans un contrat de transfert de nom de domaine acquis par l'entreprise serviront de base à l'évaluation comptable.

Cependant, l'Avis du Conseil national de la comptabilité n° 2004-15 du 23 juin 2004 s'oppose à comptabiliser un nom de domaine parmi les éléments incorporels de l'actif immobilisé de l'entreprise. En effet, il y est dit que la nouvelle définition de l'actif ne s'applique pas aux contrats de location (location simple ou avec option d'achat, crédit-bail) ou de louage de brevets ou de marques. Or, au regard de ce qui a précédemment été observé, le nom de domaine se trouve nécessairement exclu de l'actif immobilisé de l'entreprise.

Ce raisonnement est confirmé par la pratique comptable qui consiste à ne pas faire figurer les noms de domaine parmi les éléments incorporels de l'actif immobilisé⁵⁸.

Bien que « *la comptabilité constitue l'instrument privilégié de détermination de la matière imposable pour les lois fiscales frappant l'activité de l'entreprise (...) il n'existe pas une coïncidence absolue entre les prescriptions comptables et les définitions de la fiscalité des entreprises, celle-ci poursuivant une finalité propre* »⁵⁹. Ainsi, il arrive que le droit fiscal se détache du droit comptable pour faire prévaloir le fait économique sur l'analyse juridique.

II- La conception fiscale autonome de l'immobilisation incorporelle

A travers deux exemples, il sera démontré que le droit fiscal a une conception autonome de la notion d'immobilisation incorporelle.

Ainsi, on s'intéressera successivement à l'immobilisation des logiciels avant la loi Lang de 1985⁶⁰ (A) et à l'immobilisation des redevances de concession de licence de marques ou de brevets (B). Le dernier état de la jurisprudence sur cette question nous permettra de présenter ce qu'est une immobilisation incorporelle pour le droit fiscal (C).

A- L'immobilisation des logiciels avant la loi Land de 1985

En dépit de leur caractère généralement industriel, les logiciels sont soumis au régime juridique du droit d'auteur ou de la propriété littéraire et artistique (Art. L. 112-2 13° du code de la propriété intellectuelle). Cependant, cette protection particulière des logiciels par le droit d'auteur est récente. Ce n'est qu'avec la loi du 3 juillet 1985 que les logiciels sont véritablement⁶¹ devenus des biens incorporels objets de droits de propriété intellectuelle.

⁵⁸ Conversation téléphonique en date du 10 juillet 2006 avec M. Benoît DESBOIS, expert comptable et commissaire aux comptes, Société ORCOM.

⁵⁹ BIENVENU, *Droit fiscal*, 3^{ème} éd., PUF, 2003, n° 71 p. 71.

⁶⁰ Loi dite Lang n°85-660 du 3 juillet 1985, applicable au 1^{er} janvier 1986 (JO du 4 juillet 1985 p. 7495).

⁶¹ Sur le mouvement jurisprudentiel antérieur tendant à la reconnaissance d'un droit d'auteur sur les logiciels voir : MOUSSERON, TEYSSIE et VIVANT, note sous les trois arrêts d'Ass. plé. du 7 mars 1986, n° 83-10477, n° 84-93509 et n° 85-91465, JCP (G), 1986, II-20631.

Avant cette loi, la doctrine comptable était, conformément au sacro-saint principe de patrimonialité du bilan, opposée à l'inscription des logiciels à l'actif immobilisé de l'entreprise. Ainsi, on pouvait lire dans les observations préliminaires de l'Avis du Conseil national de la comptabilité du 29 avril 1987 relatif au traitement comptable des logiciels⁶² que « *le Secrétariat général du Conseil national de la comptabilité avait estimé que les dépenses de logiciels ne pouvait être comprises dans les « immobilisations incorporelles » (compte 218, nomenclature du plan comptable 1957) ; qu'en effet, ce compte regroupait des éléments incorporels faisant tous l'objet d'une protection juridique alors que les programmes informatiques n'étaient pas explicitement protégés* ».

L'absence d'appropriation au sens civiliste du terme empêchait la reconnaissance comptable des logiciels en tant qu'immobilisation incorporelle.

Pourtant, telle n'a pas été la position de jurisprudence fiscale. L'absence de protection juridique du logiciel n'a pas constitué un obstacle à son immobilisation fiscale. Dans un arrêt du 22 février 1984, le Conseil d'Etat jugea que « *lorsqu'il (le logiciel) a été acquis par l'entreprise en vue d'être utilisé pour les besoins de son exploitation durant plusieurs exercices, doit être regardé, **même s'il ne bénéficie d'aucune protection juridique particulière***⁶³, comme un élément incorporel immobilisé ; qu'à ce titre, il doit être inscrit à l'actif pour son prix de revient hors droits et taxes et y être maintenu tant qu'il est utilisable ».

C'est donc en faisant le constat d'une absence de protection juridique particulière en faveur du logiciel que le Conseil d'Etat impose aux entreprises d'immobiliser les dépenses d'acquisition des logiciels destinés à un usage interne. On voit bien ici que la propriété du bien incorporel n'est pas une condition de son inscription à l'actif immobilisé, que le droit fiscal se détache du droit comptable pour forger sa propre conception de l'immobilisation incorporelle.

⁶² Avis CNC, n° 66 du 29 avril 1987 relatif au traitement comptable des logiciels.

⁶³ Mis en gras et souligné par nous.

La même observation peut être faite à l'égard du traitement fiscal des redevances de concession de licence de brevets ou de marques.

B- L'immobilisations des redevances de concession de droit de propriété industrielle

La tendance moderne de la jurisprudence administrative à refuser la déduction chez le concessionnaire des redevances versées en contrepartie d'une concession de licence de brevets ou de marques est la preuve d'une conception fiscale autonome de l'immobilisation incorporelle. En effet, le contrat de concession d'une licence de brevet ou de marque n'entraîne aucun transfert de propriété du concédant au concessionnaire. Seul un droit personnel d'exploitation est accordé au concessionnaire selon les modalités prévues au contrat de concession.

Le mouvement jurisprudentiel tenant à l'immobilisation des redevances issues de concession de licence de brevets ou de marques a été inauguré par un arrêt du Conseil d'Etat du 5 novembre 1984⁶⁴.

Une société française avait obtenue la concession d'une licence de brevets pour la fabrication d'acides glutamiques. La concession était consentie à titre exclusif pour treize pays européens et pour une durée de dix ans. Il était également prévu qu'à l'expiration de la concession, le concessionnaire deviendrait propriétaire des droits concédés sans qu'aucune soulte ne soit versée au concédant.

Le Conseil d'Etat jugea que « *dans ces conditions (...) il appartenait à la société Orsan, qui était, dès la conclusion du contrat, devenue titulaire de droits constituant une source régulière de profits dotée d'une pérennité suffisante⁶⁵, de faire figurer ceux-ci parmi les éléments incorporels de l'actif immobilisé pour leur valeur d'acquisition réelle, laquelle était constituée par le montant de la somme fixe stipulée au contrat, majorée de la valeur*

⁶⁴ CE. 5 nov. 1984, n°43 573 : DF 1985, n°30, comm. 1376, concl. LATOURNERIE.

⁶⁵ Mis en gras et souligné par nous.

estimée des redevances annuelles à verser ultérieurement, sans pouvoir, en ce qui concerne ces derniers, les regarder comme des charges de l'exercice au cours duquel elles seraient payées ».

La solution rendue par le Conseil d'Etat suscite plusieurs observations.

D'abord, l'arrêt semble poser les critères de l'immobilisation incorporelle. En effet, pour constituer un élément de l'actif immobilisé, le droit doit constituer en « *une source régulière de profits dotée d'une pérennité suffisante* ».

D'une part, la source régulière de profit est généralement sous-entendue. Si l'entreprise acquiert une concession de licence de brevets ou de marques ce n'est pas dans le but de réaliser des pertes mais bien dans l'espoir de réaliser un bénéfice d'exploitation.

D'autre part, la pérennité suffisante du droit se justifie au regard de l'examen d'une situation contraire. Conformément à la jurisprudence antérieure, « *un droit détenu par une entreprise ne constitue pas un élément de son actif immobilisé, alors même qu'il sert à l'exploitation, lorsque ce droit n'a qu'un caractère précaire* »⁶⁶.

Par ces deux critères cumulatifs, on voit poindre, à côté du propriétaire juridique, un « propriétaire économique » qui profite de toutes les utilités de la chose. Le profit tiré de l'exploitation de ce droit justifie qu'il soit inscrit à l'actif parmi les immobilisations incorporelles.

Pourtant, si l'on suit l'analyse de cette solution réalisée par Maître Allard de WAAL⁶⁷, la solution n'est qu'en apparence contraire à la conception patrimoniale du bilan de l'entreprise et de ce fait, l'autonomie du droit fiscal par rapport au droit comptable est relative.

⁶⁶ CE du 13 décembre 1978 : DF 1979, n° 29, comm. 1552.

⁶⁷ WAAL (de), « Immobilisation des redevances versées en contrepartie d'un droit d'utilisation : Interrogations sur une théorie prétorienne », DF 1995, n° 45-46, p. 1612.

En effet, l'inscription du contrat de concession de licence de brevets en tant qu'immobilisation incorporelle pouvait se justifier du fait de la prévision, *ab initio*, d'un transfert de propriété à l'expiration de la concession. Le paiement des redevances n'avait pas simplement pour contrepartie la jouissance des droits prévus au contrat, mais correspondait réellement à l'acquisition des droits de propriété industrielle.

Le Conseil d'Etat aurait fait preuve de raison en écartant l'apparence de l'opération juridique au profit de sa réalité. Le rapport contractuel envisagés par les parties comme une concession de licence de brevets n'était qu'en réalité une cession de licence de brevets, c'est-à-dire un transfert de propriété des droits d'exploitation des brevets. Partant de là, il convenait d'inscrire ces droits de propriété industrielle à l'actif du bilan du concessionnaire.

Cependant, telle n'est pas l'interprétation délivrée par le Professeur Gauthier BLANLUET. Le Conseil d'Etat n'a pas requalifié le contrat de concession en une cession pure et simple. « *L'élément incorporel dont il exige l'immobilisation à l'actif est constitué par le droit de jouissance retiré de la concession, non par la propriété des droits concédés* »⁶⁸.

Dans une autre affaire, le Conseil d'Etat⁶⁹ a eu une nouvelle fois l'occasion de se prononcer sur le traitement fiscal des redevances versées par le concessionnaire au concédant en contrepartie de la concession d'une licence exclusive d'exploitation d'un brevet.

Un contrat de concession de licence d'un brevet relatif à un procédé de fabrication d'extrait de plante avait été conclu pour le monde entier et pour toute la durée de validité du brevet. Il était prévu au contrat que le concédant gardait l'entière propriété du brevet mais que le concessionnaire disposait de la faculté de transférer le bénéfice du contrat de concession partiellement ou totalement au profit d'un tiers dont l'identité serait communiquée au concédant.

⁶⁸ BLANLUET, *Essai sur la notion de propriété économique en droit privé français*, Thèse Paris II, 1999, n° 70 p. 64.

⁶⁹ CE. 12 fév. 1988, n°62 547 : DF 1988, n°25, comm. 1245.

Le Conseil d'Etat considère que « *compte tenu de ces stipulations (...) il appartenait à la société "Techniques et Santé", qui était, dès la conclusion du contrat, devenue titulaire de droits susceptibles de constituer une source régulière de profits dotée d'une pérennité suffisante, d'en faire figurer la valeur parmi les éléments incorporels de l'actif immobilisé* ».

La solution ne laisse plus la place à l'interprétation. Seuls constituent les véritables critères de l'immobilisation incorporelle :

- la source régulière de profit
- la pérennité suffisante

La décision du Conseil d'Etat d'immobiliser un droit source régulière de profit dotée d'une pérennité suffisante ne peut trouver de justification au regard de la règle de propriété des éléments inscrits à l'actif. En effet, le fait que la concession était prévue pour la durée de validité du brevet n'avait pas pour conséquence d'opérer un transfert de propriété des droits d'exploitation du concédant au concessionnaire⁷⁰.

Le concessionnaire ne disposait que d'un droit de jouissance sur le brevet qui constituait « *source régulière de profit dotée d'une pérennité suffisante* » justifiant son inscription en tant qu'immobilisation incorporelle à son actif.

Un point important est cependant à souligner. Le concessionnaire avait la faculté de transférer le contrat de concession, partiellement ou totalement, au profit de tiers dont l'identité serait communiquée au concédant. Cette observation conduit-elle à constater l'émergence d'un nouveau critère ? On peut le penser au regard de la solution rendue par le Conseil d'Etat le 25 octobre 1989⁷¹.

Une concession de licence de brevets avait été consentie à titre exclusif pour une durée indéterminée. Le concessionnaire ne disposait pas de la faculté de transférer ses droits au profit de tiers.

⁷⁰ Voir sur cette question Com. 12 janvier. 1993, n°90-18616 Parafrance Communication.

⁷¹ CE 25 octobre 1989, n° 62 547.

Le Conseil d'Etat jugea « *qu'ainsi, la redevance prévue au contrat a pour contrepartie, non l'acquisition par la société française d'un élément incorporel et cessible d'actif immobilisé, mais le bénéfice d'un apport technologique et commercial courant ; que les sommes versées à titre de redevances ont par la suite le caractère d'une charge déductible de l'exercice au titre duquel elles sont dues* ».

Ainsi, la question de la possibilité de transfert du droit détenu en jouissance par le concessionnaire paraît être déterminante puisque contrairement aux autres espèces précitées, les redevances de concession de licence de brevets ne sont pas immobilisées, mais déduites du résultat imposable. Cependant, le Conseil d'Etat ne relève pas cet élément de fait pour l'ériger en critère de l'immobilisation incorporelle. La jurisprudence manque à ce moment encore de maturité.

L'arrêt SA Sife rendu par le Conseil d'Etat le 21 août 1996⁷² marque l'aboutissement du courant jurisprudentiel relatif à l'immobilisation des redevances versées en contrepartie de la concession de licence de brevets ou de marques. La généralité de la règle posée a véritablement pour conséquence de créer une définition fiscale autonome des immobilisations incorporelles.

C- L'arrêt SA Sife : la définition fiscale des immobilisations incorporelles

L'arrêt SA Sife rendu par le Conseil d'Etat du 21 août 1996 était relatif la question de l'immobilisation ou de la déduction des redevances versées en contrepartie de la concession de licence de marques.

Un inventeur avait concédé à la société dont il était le Président Directeur Général la licence de deux marques qu'il avait antérieurement déposées. La licence était consentie pour une durée de dix ans, renouvelable par tacite reconduction. Tout comme dans l'arrêt du 25

⁷² CE 21 août 1996, n° 154 488 : RJF 10/96, n° 1137, chron. AUSTRY, p. 634 ; DF 1996, n° 50, comm. 1482, concl. ARRIGHI de CASANOVA.

octobre 1989, le contrat de concession ne pouvait faire l'objet d'un transfert au profit d'un tiers.

Dans un attendu de principe, le Conseil d'Etat jugea que :

« Ne doivent suivre le régime fiscal des éléments incorporels de l'actif immobilisé de l'entreprise que les droits constituant une source régulière de profits, dotés d'une pérennité suffisante et susceptibles de faire l'objet d'une cession ».

Si pour une partie de la doctrine, *« l'arrêt SA Sife reste une décision d'espèce en ce sens qu'il ne règle que le cas particulier des concessions de droits de propriété industrielle »*⁷³, la formulation employée tend à poser une règle générale ayant vocation à s'appliquer à l'ensemble des immobilisations incorporelles.

A en suivre la solution rendue par le Conseil d'Etat, seul un droit constituant une source régulière de profits (1), doté d'une pérennité suffisante (2) et susceptible de faire l'objet d'une cession peut être inscrit parmi les éléments incorporels de l'actif immobilisé (3).

Il est précisé que l'ensemble de ces conditions doivent être appréciées au moment de la conclusion du contrat et non au regard du déroulement de la relation contractuelle.

1- La source régulière de profits

Un droit de jouissance détenu par l'entreprise doit constituer une source régulière de profits pour pénétrer dans la caste des éléments incorporels de l'actif immobilisé. On peut dès lors penser que cette condition ne sera remplie qu'en fonction de l'utilisation qui sera faite de ce droit. D'où, la détention passive d'un droit incorporel, sans volonté ou espoir de profits futurs, pourrait s'opposer à son immobilisation.

⁷³ COZIAN, *Les grands principes de la fiscalité*, 4^{ème} éd., Litec, 1999, doc. 12, p. 186.

2- La pérennité suffisante du droit

Conformément à ce qui a été vu, le caractère précaire d'un droit s'oppose à son immobilisation.

Pour Maurice COZIAN, ce qui compte ce n'est pas le fait que la concession dure depuis de longues années qui permet de dire si le droit est doté d'une pérennité suffisante⁷⁴. Il faut se livrer à un examen des stipulations contractuelles au moment de la conclusion du contrat afin de déterminer si la situation est pérenne ou non.

Ainsi, le droit sera doté d'une pérennité suffisante si le contrat qui l'encadre est prévu pour une certaine durée. De plus, les conditions de résiliation du contrat par le concédant ne doivent pas placer le concessionnaire dans une situation de précarité.

3- La cessibilité du droit

La condition de cessibilité du droit est le principal apport de l'arrêt SA Sife.

Dans les conclusions du Commissaire du Gouvernement relatives à l'arrêt, on pouvait lire que « *le critère de cessibilité (...) permet (...) de préserver le critère patrimonial sans lequel des éléments ne sauraient faire partie de l'actif immobilisé* »⁷⁵. Il est également précisé que « *seuls les éléments sur lesquels l'entreprise dispose d'un droit patrimonial peuvent être inscrits au bilan. Tel est naturellement le cas des biens dont l'entreprise est propriétaire* ».

Or nous l'avons vu, le patrimoine n'est pas composé que de droit réel, mais contient aussi des droits personnels. Dès lors que ceux-ci peuvent faire l'objet d'une cession, rien ne s'oppose à leur inscription parmi les éléments incorporels de l'actif immobilisé.

⁷⁴ COZIAN, *Précis de fiscalité des entreprises*, 28^{ème} éd., Litec, 2004-2005, n° 1389 p. 550.

⁷⁵ ARRIGHI de CASANOVA, concl. sous CE 21 août 1996, n° 154 488, DF 1996, n° 50, comm. 1482.

De plus, la cession se définit comme « *la transmission du cédant au cessionnaire d'un droit réel ou personnel, à titre onéreux ou gratuit* »⁷⁶. Partant de là, le terme cession ne vise pas que le transfert de propriété, mais aussi le transfert de droit personnel.

A travers l'arrêt SA Sife, le Conseil d'Etat pose une définition fiscale autonome de l'immobilisation incorporelle. Il importe donc de déterminer si le nom de domaine présente les critères permettant de le faire figurer à l'actif immobilisé de l'entreprise qui en est titulaire.

Section II : Immobilisation des noms de domaine à l'actif de l'entreprise

Pour qu'un nom de domaine soit qualifié d'immobilisation incorporelle au sens du droit fiscal, il faut que le droit personnel de jouissance exercé par l'entreprise sur ce nom constitue une source régulière de profits (I), doté d'une pérennité suffisante (II) et susceptible de faire l'objet d'une cession (III).

I- Source régulière de profit

En principe, si l'entreprise crée ou acquiert un nom de domaine c'est bien dans l'espoir qu'il constitue par la suite une source régulière de profits. L'utilisation d'un nom de domaine en matière de commerce électronique répond à l'exigence de source régulière de profits.

Pour autant, nous observerons par la suite qu'une utilisation passive ou active d'un nom de domaine par l'entreprise qui le détient pourrait nous amener à porter un regard différent sur cette question⁷⁷.

II- Pérennité suffisante du droit

Le titulaire d'un nom de domaine n'est pas en relation contractuelle directe avec le registre (AFNIC ou EURID). Il tire son droit de jouissance du contrat conclu avec un bureau

⁷⁶ CORNU, *Vocabulaire juridique*, 7^{ème} éd., PUF, 2005.

⁷⁷ v. développements Partie II Chapitre II.

d'enregistrement accrédité par le registre. Or, les bureaux d'enregistrement sont nombreux et les stipulations contractuelles relatives aux noms de domaine sont diverses.

Il a donc été choisi d'isoler deux bureaux d'enregistrement respectivement représentatifs du « .fr » (A) et du « .eu » (B) pour déterminer si leurs conditions générales de vente permettaient de considérer que le droit de jouissance exercé par une entreprise sur un nom de domaine est doté d'une pérennité suffisante.

A- La pérennité suffisante du droit de jouissance portant sur les noms de domaine en « .fr »

Le bureau d'enregistrement retenu pour le « .fr » est la société 1&1 Internet SARL France dont le site internet est accessible à l'adresse électronique www.1and1.fr.

Pour déterminer si le droit exercé par l'entreprise sur le nom de domaine est doté d'une pérennité suffisante, il convient de s'intéresser d'une part à la durée du contrat (1), et d'autre part, aux conditions de résiliation du contrat laissées dans la dépendance du bureau d'enregistrement (2).

1- La durée du contrat

L'article 5.2 des conditions générales de vente de la société 1&1 Internet SARL France⁷⁸ stipule que « *le contrat est conclu pour une durée indéterminée* ».

La durée indéterminée de la relation contractuelle nous permet de conclure à une certaine stabilité du droit portant sur les noms de domaine gérés par ce bureau d'enregistrement.

2- La résiliation du contrat par le bureau d'enregistrement

⁷⁸ CGV 1&1 Internet SARL France : <http://commander.1and1.fr/xml/order/GtcCgv.jsessionid=C5DC1FB6D9AB71DCB7F5916B80EF159A.TC30a?frame=top&lf=Static> le 16 juillet 2006, à 13h15.

Il est précisé à l'article 5.3 des dites conditions générales de vente que « *I&I Internet pourra résilier le contrat, automatiquement, sans préavis et sur simple notification écrite, du fait d'un manquement grave du Client, qui n'aura pas été réparé à l'expiration d'un délai de vingt-huit (28) jours suivant notification écrite, par I&I Internet, d'une mise en demeure portant sur ledit manquement* ».

Il est par la suite fait état de différents manquements tels que le retard dans le paiement des sommes dues par le client en contrepartie de la jouissance de son nom de domaine et du non respect des obligations contractuelles mises à sa charge par les présentes conditions générales de vente.

Les conditions de résiliation propres à ce bureau d'enregistrement ne nous semblent pas placer le titulaire d'un nom de domaine dans une précarité ayant pour conséquence d'ôter toute valeur vénale à son droit de jouissance.

Ainsi, qu'il s'agisse de la durée du contrat ou des cas dans lesquels le bureau d'enregistrement peut obtenir la résiliation, le droit personnel de jouissance sur un nom de domaine paraît être doté d'une pérennité suffisante.

B- La pérennité suffisante du droit de jouissance portant sur les noms de domaine en « .eu »

Le bureau d'enregistrement retenu pour le « .eu » est la société EuroDNS SA dont le site internet est accessible à l'adresse électronique www.eurodns.com.

Le cheminement retenu pour l'examen de la pérennité du droit portant sur les noms de domaine en « .fr » sera suivi pour les noms de domaine en « .eu ». Nous nous pencherons d'abord sur la durée du contrat (1), pour ensuite examiner les conditions de mise en œuvre de la résiliation du contrat par le bureau d'enregistrement (2).

1- La durée du contrat

Les conditions générales de vente de la société EuroDNS SA⁷⁹ ne comportent pas de clauses relatives à la durée du contrat. En l'absence de terme, il convient de considérer que le contrat conclu entre le titulaire d'un nom de domaine et le bureau d'enregistrement est un contrat à durée indéterminée.

Nous l'avons dit, la durée indéterminée du contrat participe à la stabilité du droit du titulaire sur le nom de domaine.

2- La résiliation du contrat par le bureau d'enregistrement

Les conditions de mise en œuvre de la résiliation du contrat par la société EuroDNS sont prévues à l'article 15.2 des conditions générales de vente précitées.

Il est précisé que : « *EURODNS peut mettre fin au présent contrat de fourniture de services par courrier recommandé envoyé à l'adresse fournie par le Client, moyennant le respect d'un préavis de deux (2) mois. Le Client sera remboursé des produits et services commandés au prorata de la période restant à courir jusqu'à son terme, le délai pour le calcul prenant cours dans les trente (30) jours suivant la notification de la rupture du présent contrat. Le Client sera libre de procéder au transfert des Noms de Domaines enregistrés ou gérés par EURODNS au profit d'un autre Registrar, selon les conditions prévues par les présentes* ».

Puis, il suit une énumération des causes pouvant donner lieu à la résiliation du contrat par EuroDNS SA. Parmi ces causes de résiliation, on trouve notamment le non-respect des conditions générales par le client, ainsi que la fourniture d'informations fautives au moment de l'enregistrement du nom de domaine.

A l'instar de ce qui a été dit pour le nom de domaine en « .fr », on peut affirmer que le droit de jouissance portant sur un nom de domaine géré par EuroDNS semble être doté d'une pérennité suffisante justifiant son inscription à l'actif de l'entreprise titulaire.

⁷⁹ CGV EuroDNS SA <http://www.eurodns.com/info/terms/index-fr.php> 16 juillet 2006 13h15.

III- Le transfert ou la « cession fiscale » des noms de domaine

Pour qu'un droit figure parmi les éléments incorporels de l'actif immobilisé, il doit être cessible. En conséquence, il nous faut déterminer si le droit exercé par une entreprise sur un nom de domaine en « .fr » (A) et en « .eu » (B) peut faire l'objet d'une cession.

A- Les noms de domaine en « .fr »

L'article 26 de la Charte de nommage AFNIC relatif à la transmission volontaire de nom de domaine stipule que « *les noms de domaine peuvent faire l'objet d'une transmission sous réserve du respect des termes de la charte de nommage et notamment des spécificités d'identification, qui fait dans ce cas l'objet d'un contrôle a priori par l'AFNIC* »⁸⁰

Il est prévu un transfert encadré du nom de domaine puisque le nouveau titulaire doit apporter la preuve du consentement au transfert de l'ancien titulaire. Le transfert d'un nom de domaine en « .fr » étant toutefois possible, la condition de cessibilité du droit est remplie.

B- Les noms de domaine en « .eu »

Le paragraphe 1 de la section 13 de la Politique d'enregistrement des noms de domaine en « .eu »⁸¹, intitulée « Procédure de transfert de nom de domaine », prévoit également qu'un changement de détenteur d'un nom de domaine en « .eu » est possible.

Tout comme le droit portant sur le nom de domaine en « .fr », le droit portant sur le nom de domaine en « .eu » peut faire l'objet d'une cession.

Le droit de jouissance exercée par une entreprise sur un nom de domaine présente toutes les qualités requises pour se voir qualifier d'immobilisation incorporelle au sens du droit fiscal. Pour autant, doit-on considérer que cette qualification est automatique comme le

⁸⁰ AFNIC, Charte de nommage du « .fr », Règles d'enregistrement pour les noms de domaine se terminant en « .fr », en date du 20 juin 2006.

⁸¹ Politique d'enregistrement des noms de domaines « .eu » v.1.0.

laisse à penser l'instruction fiscale 4 C-4-03 du 9 mai 2003 ? Nous ne le pensons pas. La qualification d'immobilisation incorporelle semble dépendre de la double fonction que remplit un nom de domaine.

PARTIE II : UNE QUALIFICATION DANS LA DEPENDANCE DE LA DOUBLE FONCTION DU NOM DE DOMAINE

On définit généralement un nom de domaine par rapport à la fonction qu'il remplit. Or, pour l'entreprise, cette fonction est double. En effet, *« les noms de domaine ont été conçus pour assurer une fonction technique d'une façon conviviale pour les utilisateurs de l'Internet. L'objectif est de faire en sorte qu'une adresse facile à mémoriser et à identifier soit attribuée aux ordinateurs sans qu'il soit nécessaire d'avoir recours aux adresses IP. C'est cependant parce qu'ils sont faciles à mémoriser et à identifier que les noms de domaine ont acquis peu à peu la fonction de signes distinctifs des entreprises »*⁸².

La double fonction du nom de domaine a une incidence sur sa qualification, ou non, d'immobilisation incorporelle. En effet, en tant que procédé d'identification technique sur le réseau, le nom de domaine n'est une immobilisation incorporelle sur option (CHAPITRE I), alors qu'en tant qu'outils de prospection commerciale, il apparaît être une immobilisation incorporelle au cas par cas (CHAPITRE II).

⁸² « La gestion des noms et adresses de l'internet : questions de propriété intellectuelle » : Rapport final concernant le processus de consultation de l'OMPI (Organisation Mondiale de la Propriété Intellectuelle) sur les noms de domaine de l'internet, le 30 avril 1999, sous « généralités ».

CHAPITRE I : UN PROCÉDE D'IDENTIFICATION TECHNIQUE : UNE IMMOBILISATION SUR OPTION

Le nom de domaine a tendance à être assimilé fiscalement au site internet dont il est l'adresse électronique (*Section I*). En conséquence, il devient une immobilisation incorporelle sur option (*Section II*).

Section I : Une assimilation au site internet

Le nom de domaine « permet l'identification d'un site internet »⁸³ sur un réseau d'ordinateurs. De ce fait, la doctrine fiscale tend à appliquer aux dépenses de création et d'acquisition de noms de domaine le régime fiscal applicable aux dépenses de création et d'acquisition de site internet (I). Or, selon l'instruction fiscale 4 C 4-03⁸⁴, ces dépenses sont fiscalement traitées comme des dépenses de création ou d'acquisition de logiciel (II).

I- Nom de domaine et site internet

L'existence des noms de domaine est conditionnée par leur fonction technique : l'identification d'un site internet. A ce titre, un nom de domaine est une composante indissociable du site internet (A). Il est donc louable d'appliquer aux dépenses de création et d'acquisition de noms de domaine le régime fiscal prévu pour celles relatives aux sites internet (B).

A- Nom de domaine : une composante indissociable du site internet

Le nom de domaine est une composante indissociable du site internet qu'il identifie sur le réseau. Telle semble être la position de l'administration fiscale dans sa récente instruction 4 A-13-05 du 30 décembre 2005⁸⁵. La doctrine administrative relative au

⁸³ BENSOUSSAN, *Informatique Télécoms Internet*, 3^{ème} éd., Francis Lefebvre, 2004 n°2678 p. 891.

⁸⁴ Instr. adm. du 9 mai 2003, 4 C-4-03.

⁸⁵ Instr. adm. du 30 décembre 2005, 4 A-13-05.

traitement fiscal des dépenses engagées lors de la création de site internet est partiellement rapportée.

Il est désormais prévu que « *les coûts relatifs à l'obtention et à l'immatriculation d'un nom de domaine ne seront 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* »⁸⁶.

Bien que l'instruction ne le précise pas, il semble que les « *coûts éligibles engagés au titre de la phase de développement et de production* » correspondent aux dépenses engagées par l'entreprise pour créer, en interne, un site internet.

Cette modification de la doctrine administrative atteste de l'indissociabilité du nom de domaine et du site internet.

Ainsi, le choix qui est laissé à l'entreprise d'inscrire ou non en tant qu'immobilisation incorporelle les dépenses relatives à l'obtention et à l'immatriculation d'un nom de domaine s'explique au regard du traitement fiscal particulier applicable aux dépenses de création ou d'acquisition de site internet.

B- Le traitement fiscal des dépenses de création ou d'acquisition de site internet : une assimilation au régime fiscal du logiciel

L'instruction 4 C-4-03 du 9 mai 2003 opère une distinction entre les dépenses exposées par l'entreprise pour la création (1) et pour l'acquisition d'un site internet (2).

1- Les dépenses de création de site internet

Le processus de création d'un site internet est divisé en trois phases qui font l'objet de traitements fiscaux distincts.

⁸⁶ Instr. adm. du 30 décembre 2005, 4 A-13-05, n° 22.

a- La phase de recherche préalable

Elle correspond en substance à l'identification des ressources internes pour la création d'un site internet.

Les dépenses engagées par l'entreprise lors de cette phase sont immédiatement déduites de son résultat imposable et ne peuvent pas être ultérieurement réintégrées aux coûts de développement d'un site internet inscrit à l'actif.

b- La phase de développement et de mise en production

Une attention toute particulière doit être portée à cette phase, puisque le traitement fiscal des dépenses engagées au cours de celle-ci conditionne celui des dépenses relatives à l'obtention et à l'immatriculation des noms de domaine.

Ainsi, « *les dépenses engagées dans le cadre de la phase de développement et de mise en production du site doivent (...) être **assimilées sur le plan fiscal à des dépenses de conception de logiciels**⁸⁷ utilisés pour les besoins propres de l'entreprise »⁸⁸*

c- La phase d'exploitation

Selon ladite instruction, les dépenses engagées au cours de cette phase « *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* »⁸⁹.

En conséquence, les dépenses de création d'un site internet sont soumises au régime fiscal applicable aux dépenses de création de logiciel. Il en va de même pour les site internet acquis par l'entreprise.

2- Sites internet acquis

⁸⁷ Mis en gras et souligné par nous.

⁸⁸ Instr. adm. du 9 mai 2003, 4 C-4-03, n° 8.

⁸⁹ Instr. adm. du 9 mai 2003, 4 C-4-03, n° 12.

L’instruction 4 C 4-03 précise en son seizième paragraphe que « *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*⁹⁰ »

Ainsi, l’ensemble des dépenses engagées par l’entreprise pour la création ou l’acquisition d’un site internet sont fiscalement assimilées à des dépenses de création ou d’acquisition de logiciel. Il convient donc d’éclairer le lecteur sur le dispositif applicable en la matière.

II- Le traitement fiscal des dépenses de création et d’acquisition de logiciel

Le logiciel est défini comme « *l’ensemble des programmes, procédés et règles, et éventuellement de la documentation, relatifs au fonctionnement d’un ensemble de traitement de données* »⁹¹. D’un point de vue fiscal, les dépenses engagées pour sa création (A) ou son acquisition (B) bénéficient du régime de faveur de l’article 236 du CGI.

A- La création de logiciel

Le droit comptable prévoit une immobilisation automatique des logiciels à usage interne créés par l’entreprise dès que certaines conditions sont remplies (1). D’un point de vue fiscal, une tolérance est admise puisque la règle selon laquelle le choix comptable dicte le choix fiscal est partiellement respectée (2).

1- L’immobilisation comptable des dépenses de création de logiciels

⁹⁰ Mis en gras et souligné par nous.

⁹¹ Arrêté du 22 décembre 1981 relatif à l’enrichissement du vocabulaire de l’informatique : JO du 17 janvier 1982.

L'article 331-3 II du Plan comptable général précise que « *les logiciels, créés par l'entité, destinés (...) aux besoins propres de l'entité sont inscrits en immobilisations, à leur coût de production* ».

L'immobilisation comptable des dépenses de création de logiciel est doublement conditionnée :

- Le projet de création du logiciel à usage interne doit être considéré comme ayant de sérieuses chances de réussite technique.
- L'entité doit manifester sa volonté de produire le logiciel, indiquer la durée d'utilisation minimale estimée compte tenu de l'évolution prévisible des connaissances techniques en matière de conception et de production de logiciels et préciser l'impact attendu sur le compte de résultat.

Dès lors que ces deux conditions sont simultanément remplies, les dépenses de développement d'un logiciel destiné à l'usage interne de l'entreprise doivent être comptabilisées en immobilisation incorporelle.

2- La tolérance fiscale

Les dispositions fiscales relatives aux dépenses de création de logiciel sont prévues à l'article 236 du CGI.

Il est précisé au I dudit article que :

« *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 recherche scientifique ou technique **peuvent, au choix de l'entreprise, être immobilisées ou déduites***⁹² des résultats de l'année ou de l'exercice au cours duquel elles ont été exposées.

⁹² Mis en gras et souligné pas nous.

Lorsqu'une entreprise a choisi de les déduire, ces dépenses ne peuvent pas être prises en compte dans l'évaluation du coût des stocks.

Ces dispositions sont applicables aux dépenses exposées dans les opérations de conception de logiciels⁹³.

En principe, le choix comptable d'immobiliser ou de déduire une dépense de fonctionnement exposée dans les opérations de recherche scientifique ou technique dicte le choix fiscal. Cependant, par mesure de faveur, l'administration fiscale admet que l'entreprise puisse déduire de son résultat imposable des dépenses de conception de logiciel immobilisées comptablement⁹⁴.

Un régime de faveur est également prévu pour les logiciels acquis par l'entreprise.

B- Les logiciels acquis

Le paragraphe II de l'article 236 CGI précise que :

« 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.

*Cet **amortissement exceptionnel⁹⁵** s'effectue au prorata du nombre de mois restant à courir entre le premier jour du mois de la date d'acquisition du logiciel et la clôture de l'exercice ou la fin de l'année. Le solde est déduit à la clôture de l'exercice suivant ou au titre de l'année suivante ».*

La mesure de faveur prévue en matière de logiciel acquis consiste à pratiquer un amortissement dérogatoire sur une durée d'un an au lieu des cinq années nécessaires à la réalisation de l'amortissement technique.

⁹³ Mis en gras et souligné pas nous.

⁹⁴ Instr. adm. du 2 mars 1999, 4 E-2-99.

⁹⁵ Mis en gras et souligné pas nous.

Un exemple permet de mieux comprendre le fonctionnement de l'amortissement dérogatoire⁹⁶ :

Une entreprise acquiert le 1^{er} octobre 2005 un logiciel pour un prix, hors TVA, de 45 000€. L'amortissement technique se calcule sur une durée d'utilisation de cinq années et l'amortissement dérogatoire sur une durée de 12 mois. L'exercice comptable correspond à l'année civile.

L'amortissement dérogatoire s'effectue de la façon suivante :

- exercice 2005 : $45\ 000 \times 3/12 = 11\ 250\ €$
- exercice 2006 : $45\ 000 \times 9/12 = 33\ 750\ €$

Si un amortissement technique était pratiqué, les annuités d'amortissement seraient de 2 350 € pour l'exercice 2005, de 9 000 € pour les exercices 2006, 2007, 2008 et 2009, et de 6 750 € pour l'exercice 2010.

On comprend mieux l'avantage d'un tel système : opérer une déduction massive des dépenses engagées par l'entreprise pour l'acquisition d'un élément d'actif immobilisé.

Comme nous l'avons vu, les dépenses relatives à la création des noms de domaine vont bénéficier, par une suite d'assimilations, du régime fiscal applicable en matière de logiciel. Partant de là, le nom de domaine créé par l'entreprise constitue une immobilisation sur option.

Section II : Une immobilisation sur option

L'assimilation des noms de domaine aux sites internet auxquels ils se rattachent entraîne des conséquences fiscales pour l'entreprise (I). Cependant, une suite d'assimilations

⁹⁶ COZIAN, *Précis de fiscalité des entreprises*, 28^{ème} éd., Litec, 2004-2005, n° 220, p. 82.

conduit à des incohérences qui nous poussent à croire que la voie empruntée par l'administration fiscale n'est pas bonne (II).

I- Les conséquences fiscales de l'assimilation des noms de domaine aux sites internet

L'entreprise dispose désormais du choix d'immobiliser ou de déduire les dépenses relatives à l'obtention et à l'immatriculation de ses noms de domaine (A). L'exercice de l'option ne se fait pas au hasard, mais dépend de la situation financière de l'entreprise (B).

A- Noms de domaine créés : l'ouverture d'un choix

Le traitement fiscal des dépenses de développement et de mise en production d'un site internet va conditionné celui des dépenses d'obtention et d'immatriculation du nom de domaine qui identifie ledit site.

Aussi, dès lors que l'entreprise immobilisera fiscalement les dépenses de création de site internet, les dépenses d'obtention et d'immatriculation du nom de domaine devront être inscrites parmi les éléments incorporels de l'actif immobilisé.

L'entreprise peut aussi choisir de déduire immédiatement les dépenses de création du site internet. Dans ce cas, les dépenses d'obtention ou d'immatriculation du nom de domaine devront être déduites du résultat de l'exercice au cours duquel elles ont été engagées.

Le nom de domaine créé par l'entreprise devient une immobilisation incorporelle sur option placée dans la dépendance du traitement fiscal du site internet auquel il se rattache.

B- Opportunité du choix

L'exercice de l'option d'immobiliser ou de déduire les dépenses de développement et de mise en production d'un site internet, et donc des dépenses relatives à l'obtention ou à l'immatriculation d'un nom de domaine, dépendra de la situation financière de l'entreprise.

En période bénéficiaire, la déduction immédiate des dépenses de développement et de mise en production du site internet permettra à l'entreprise de réduire son bénéfice imposable.

A l'inverse, en période déficitaire, l'immobilisation de ces dépenses sera préférée. Une répartition des annuités d'amortissement sur plusieurs exercices aura pour effet d'atténuer la charge de ces dépenses sur le résultat déficitaire de l'entreprise.

La qualification d'immobilisation incorporelle sur option est tentante, mais la nouvelle voie empruntée par l'administration fiscale laisse planer quelques incohérences.

II- Les incohérences du régime mis en place

Seules les dépenses relatives à l'obtention et à l'immatriculation d'un nom de domaine bénéficient du régime applicable en matière de logiciel. L'administration ne s'est pas prononcée sur les dépenses d'acquisition d'un nom de domaine (A). Par ailleurs, les dispositions de l'article 236 du CGI sont inappropriées pour un procédé qui ne correspond pas à de l'innovation technique (B).

A- Une assimilation incomplète

La modification de l'instruction 4 C-4-03⁹⁷ par l'instruction 4 A-13-05⁹⁸ n'a porté que sur les noms de domaine créés par l'entreprise. On aurait pu penser que par « obtention », l'administration fiscale entendait « acquisition ». Cependant, cette compréhension de la doctrine administrative n'est pas possible.

D'une part, la première phrase du paragraphe 23 de l'instruction 4 A-13-05 vise seulement les noms de domaine créés par l'entreprise sans se prononcer sur les noms de domaine acquis.

⁹⁷ Instr. adm. du 9 mai 2003, 4 C-4-03.

⁹⁸ Instr. adm. du 30 décembre 2005, 4 A-13-05.

D'autre part, placer les dépenses d'acquisition d'un nom de domaine dans la dépendance du choix d'immobiliser ou de déduire les dépenses de développement et mise en production d'un site internet n'aurait aucun sens puisque ces dépenses concernent la création et non l'acquisition d'un site internet.

Le lien opéré entre le traitement fiscal des dépenses de création de sites internet et des dépenses d'obtention ou d'immatriculation d'un nom de domaine conduit donc à une incohérence. Les noms de domaine acquis ne peuvent bénéficier, par symétrie, de l'amortissement dérogatoire prévu en matière de logiciel acquis.

Il aurait été préférable de conserver une unité dans le régime applicable aux dépenses relatives à la création et à l'acquisition des noms de domaine. Dès lors, deux voies étaient possibles :

- Soit, considérer que le nom de domaine est par essence une immobilisation incorporelle et de ce fait, faire apparaître à l'actif immobilisé de l'entreprise les dépenses relatives à sa création ou son acquisition. C'est le régime antérieur organisé par l'instruction 4 C-4-03.
- Soit, réaliser une assimilation complète du nom de domaine avec le site internet auquel il se rapporte, et donc d'étendre aux dépenses de création et d'acquisition du nom de domaine l'ensemble du dispositif applicable au logiciel.

La voie médiane empruntée par l'administration fiscale n'est pas satisfaisante. De plus, il nous semble que le régime fiscal de faveur de l'article 236 du CGI n'est pas adapté aux noms de domaine.

B- Un régime de faveur inadapté

Le régime prévu par l'article 236 du CGI est un régime de faveur qui récompense l'innovation technique. En effet, c'est parce que « *l'économie d'un pays se développe*

notamment par l'ampleur de ces frais de recherche et de développement »⁹⁹ qu'il convient de leur appliquer une fiscalité incitative.

Peut-on cependant affirmer que la création ou l'acquisition d'un nom de domaine répond à l'esprit de ce dispositif de faveur ? Nous ne le pensons pas.

Il est vrai que le système de nommage dit DNS correspond à de l'innovation technique, mais la création ou l'acquisition d'un nom de domaine par une entreprise répond à des considérations purement commerciales. C'est le versant attractif, et non technique, d'un nom de domaine qui guide l'investissement de l'entreprise.

En conséquence, il semble plus judicieux de s'intéresser à l'utilisation effective d'un nom de domaine par l'entreprise qui le détient pour déterminer si les dépenses relatives à sa création ou à son acquisition doivent figurer parmi les éléments incorporels de son actif immobilisé.

⁹⁹ COZIAN, *Précis de fiscalité des entreprises*, 28^{ème} éd., Litec, 2004-2005, n° 181, p. 72.

CHAPITRE II : UN PROCÉDE DE PROSPECTION COMMERCIALE : UNE IMMOBILISATION DANS LA DEPENDANCE DE L'UTILITE

Dans le cadre d'activité de commerce électronique, le nom de domaine est en principe « *l'enseigne sous laquelle une entreprise exploite, sur le réseau de l'internet, un établissement virtuel auquel une clientèle peut s'adresser pour obtenir des biens et des services [c'est la boutique électronique] ou s'informer de l'activité commerciale qu'elle exerce* »¹⁰⁰. Il est l'une des « *clés de réussite du commerce électronique* »¹⁰¹.

Cependant, il serait pernicieux de croire que tous les noms de domaine détenus en jouissance par une entreprise remplissent cette fonction. De nombreux noms de domaine n'ont qu'un rôle passif dans la quête du profit.

Or, pour constituer un élément incorporel de l'actif immobilisé de l'entreprise, le nom de domaine doit présenter simultanément les conditions de source régulière de profit, de pérennité et de cessibilité. Si les deux dernières conditions ne présentent pas un obstacle à l'immobilisation des dépenses de création ou d'acquisition d'un nom de domaine, une utilisation passive de ce dernier pourrait conduire à l'exclure de l'actif immobilisé de l'entreprise qui le détient. Partant de là, la qualification automatique d'immobilisation incorporelle au sens de l'instruction administrative 4 C-4-03 du 9 mai 2003 pourrait montrer ces limites.

A partir de l'examen d'un portefeuille de noms de domaine et de l'ensemble des dépenses qui leur sont relatives (*Section I*), nous verrons que l'immobilisation des noms de domaine devrait être conditionnée par leur utilisation effective dans l'entreprise (*Section II*).

¹⁰⁰ LOISEAU, « Nom de domaine et internet : turbulences autour d'un nouveau signe distinctif » : D. 1999, chron. p. 246.

¹⁰¹ REYGROBELLET, *Fonds de commerce*, Dalloz, 2005, n° 13.61, p. 66.

Section I : Classement et coût des noms de domaine détenus par une entreprise

Le classement des noms de domaine détenus par une entreprise s'effectue au sein d'un portefeuille de noms de domaine (I). Par ailleurs, il est possible d'isoler plusieurs types de dépenses relatives à la création ou à l'acquisition d'un nom de domaine (II).

I- Le portefeuille des noms de domaine d'une entreprise

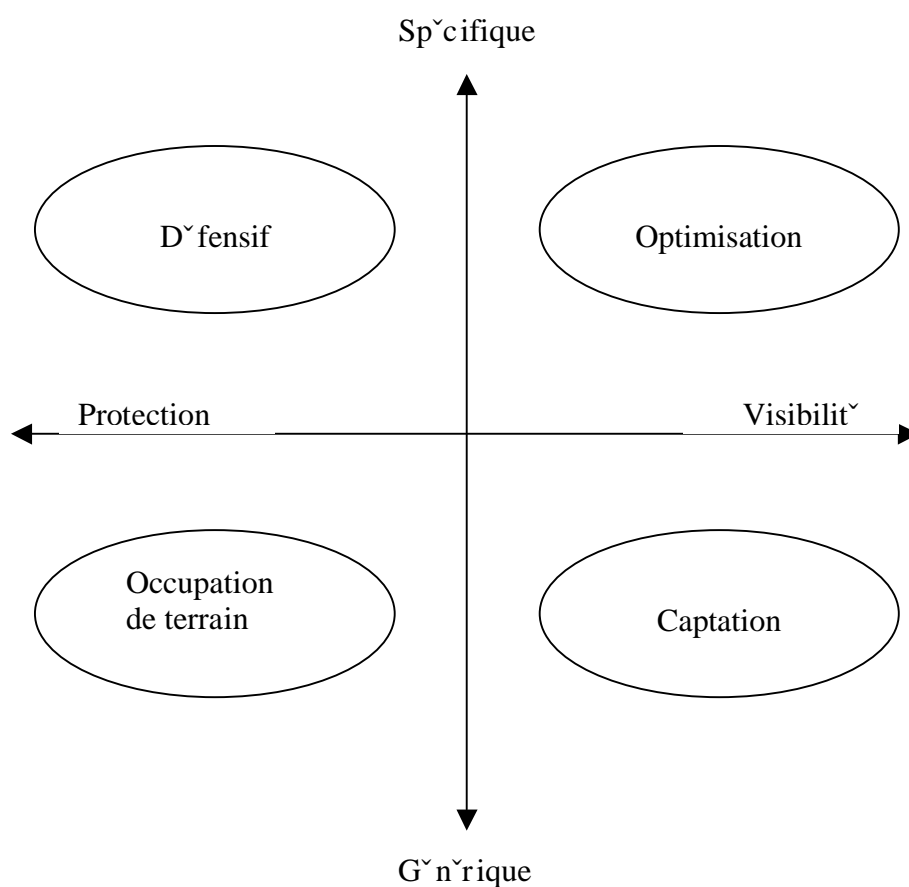
L'ensemble des noms de domaine sur lesquels l'entreprise exerce un droit de jouissance peuvent être regroupés en un dossier unique communément appelé portefeuille de noms de domaine. En tant qu'élément de gestion interne, il permet à l'entreprise d'avoir une vision objective de l'utilisation des noms de domaine qu'elle détient.

Le portefeuille de noms de domaine d'une entreprise peut faire l'objet d'une représentation graphique (A) qu'il conviendra d'illustrer à l'aide d'un exemple théorique (B).

A- Représentation schématique

Le schéma¹⁰² d'un portefeuille de noms de domaine peut être présenté de la manière suivante :

¹⁰² Conférence, *Le droit du .eu en question*, La Sorbonne, le 18 mai 2006.



B- Illustration

Le schéma représentant un portefeuille de noms de domaine peut être explicité à l'aide d'un exemple purement théorique. Prenons la société Apple qui a pour objet social la fabrication d'ordinateurs et de logiciels en vue de les revendre. Son portefeuille de noms de domaine pourrait se composer comme suit :

1- Optimisation

Les noms de domaine placés dans cette catégorie ont pour objet d'optimiser les performances commerciales de l'entreprise sur l'internet. Ils sont spécifiques à la société et lui assure une bonne visibilité sur le réseau. Aussi, on trouvera parmi les noms de domaine qui

assurent cette fonction « apple.com », ainsi que l'ensemble de ses déclinaisons à vocation commerciale (« apple.fr », « apple.eu » et « apple.biz »).

2- Captation

La captation permet également à l'entreprise d'avoir une bonne visibilité sur le réseau, mais à l'aide de noms de domaine génériques servant de soutien à l'activité commerciale de la société. On pourra donc trouver dans cette catégorie des noms de domaine tel que « logiciel.fr » ou « ordinateurs.eu ».

3- Défensif

Les noms de domaine défensifs ont pour objet de se prémunir contre les atteintes de tiers, et notamment contre le *cybersquatting*, par l'utilisation de termes spécifiques. Les noms de domaine comme « apples.fr » et « lapomme.fr » remplissent cette fonction.

4- Occupation de terrain

L'occupation de terrain est réalisée par l'emploi de noms de domaine génériques qui ne sont pas en lien direct avec l'activité de la société qui en est titulaire. Par exemple, des noms de domaine tels que « music-en-ligne.fr » ou « jeu-en-reseau.com » permettraient à la société Apple d'occuper le terrain sur des marchés économiques accessoires à son activité principale.

La composition d'un portefeuille de noms de domaine ayant été observée, il nous faut présenter la typologie des dépenses auxquelles l'entreprise est confrontée.

II- Examen des dépenses relatives au nom de domaine

Les dépenses relatives au nommage d'un site internet diffèrent selon que le nom de domaine est créé (A) ou acquis (B) par l'entreprise.

A- Noms de domaine créés par l'entreprise

L'entreprise qui crée un nom de domaine est confrontée à trois types de dépenses : les frais antérieurs à la création (1), les frais d'immatriculation (2) et les redevances versées au bureau d'enregistrement (3).

1- Frais antérieurs à la création

La création d'un nom de domaine peut engendrer des frais avant même son immatriculation. Il s'agit par exemple des dépenses engagées lors d'études marketing destinées à tester la capacité attractive d'un nom de domaine, ou encore, des dépenses de recherche d'antériorité censées éviter les conflits avec d'autres droits portant notamment sur des marques.

2- Frais d'immatriculation

A l'instar de la marque, la mise en service d'un nom de domaine nécessite le paiement de frais d'immatriculation au registre qui l'administre. Si c'est le bureau d'enregistrement qui se charge de verser ces frais au registre, il n'en reste pas moins qu'ils constituent une dépense supportée par l'entreprise qui a créé le nom de domaine.

3- Redevances versées au bureau d'enregistrement

Le maintien en service d'un nom de domaine est conditionné par le paiement par l'entreprise d'une redevance généralement annuelle dont le prix varie selon les bureaux d'enregistrement.

B- Noms de domaine acquis par l'entreprise

Les dépenses relatives à l'acquisition d'un nom de domaine par une entreprise consistent en le versement d'un prix (1) et en le paiement de redevances au bureau d'enregistrement (2).

1- Prix d'acquisition

Le nom de domaine est, pour partie, un procédé de captation de la clientèle sur le réseau internet. Tout comme l'enseigne ou le nom commercial, il possède une valeur économique qui en tant que telle est susceptible d'être monnayée.

La possibilité de transférer un nom de domaine d'un titulaire à un autre a permis de faire émerger un véritable commerce. Certaines sociétés s'y sont même spécialisées¹⁰³.

Aussi, l'entreprise qui acquiert un nom de domaine réalise une dépense constituée par le prix d'acquisition dudit nom.

2- Redevances versées au bureau d'enregistrement

A l'image de ce qui a été dit pour la création de noms de domaine, le maintien en service d'un nom de domaine acquis par l'entreprise est également conditionné par le paiement de redevance en principe annuelles.

Compte tenu de ce qui a été vu, il nous semble qu'un nom de domaine acquis ou créé par l'entreprise ne peut être qualifié d'immobilisation incorporelle qu'à la condition qu'il représente pour l'entreprise une source régulière de profits. L'utilité donnée au nom de domaine dans l'entreprise devrait donc avoir une incidence sur la qualification ou non d'immobilisation incorporelle.

Section II : Une immobilisation incorporelle dans la dépendance de l'utilité du nom de domaine dans l'entreprise ?

Si l'utilité donnée au nom de domaine dans l'entreprise nous semble déterminante pour la qualification d'immobilisation incorporelle (I), il conviendra de nuancer la solution obtenue (II).

¹⁰³ v. par exemple la société allemande Sedo GmbH dont l'adresse de son site internet est : www.sedo.fr.

I- Utilité des noms de domaine dans l'entreprise

La représentation schématique d'un portefeuille de noms de domaine faisait apparaître, selon l'axe des abscisses, les deux principales fonctions d'un nom de domaine pour l'entreprise qui les détient : la visibilité, la protection. Or, il nous semble que ces deux utilités s'opposent. L'une s'inscrit dans le cadre d'une démarche active de l'entreprise, à savoir la visibilité sur le réseau dans le but de capter de la clientèle, alors que l'autre reflète un comportement passif de l'entreprise qui, pour se défendre ou occuper du terrain, utilise des noms de domaine sans nécessairement rechercher le profit.

Partant de là, on pourrait considérer que seuls les noms de domaine ayant une utilité active pour l'entreprise devraient être inscrits parmi les éléments incorporels de l'actif immobilisé (A). A l'inverse, les noms de domaine ayant une utilité passive constitueraient des charges déductibles du résultat imposable (B).

A- L'immobilisation des noms de domaine ayant une utilité active pour l'entreprise

Les noms de domaine ayant pour objet d'optimiser la présence d'une société sur le réseau ou de capter de la clientèle ont une utilité active. La politique de détention de ces noms de domaine s'inscrit dans une démarche de recherche de profits futurs. De ce fait, les dépenses de création ou d'acquisition de noms de domaine devraient être immobilisées.

Cependant, toutes les dépenses relatives à la création ou l'acquisition des noms de domaine ne sont pas à immobiliser. Une distinction peut être opérée entre la création (1) et l'acquisition (2) des noms de domaine.

1- Noms de domaine créés

Seules les dépenses correspondant au coût de production, c'est-à-dire le coût d'acquisition des matières premières et fournitures consommées, augmenté de toutes les

charges directes ou indirectes de production¹⁰⁴, devront être portées à l'actif immobilisé de l'entreprise.

Ainsi, les frais de création antérieures et les frais liés à l'immatriculation des noms de domaine¹⁰⁵ créés par l'entreprise se trouveraient immobilisés, alors que les redevances seraient passées en charge comme des frais d'entretien et de réparation des éléments d'actif immobilisé de l'entreprise.

2- Noms de domaine acquis

Les immobilisations acquises à titre onéreux par l'entreprise doivent être inscrites à l'actif pour leur valeur d'origine, c'est-à-dire leur coût d'acquisition. Il est composé du prix d'achat, minoré des remise et rabais, et augmenté des coûts directement engagés nécessaires à la mise en fonction de l'actif¹⁰⁶.

En conséquence, le prix d'acquisition du nom de domaine sera porté à l'actif immobilisé, alors que les redevances payées annuellement seront passées en charges déductibles du bénéfice imposable.

En parfaite symétrie, l'utilité passive d'un nom de domaine dans l'entreprise conduirait à une déduction de l'ensemble des dépenses ayant trait à sa création ou à son acquisition.

B- La déduction des noms de domaine ayant une utilité passive pour l'entreprise

Lorsqu'une entreprise utilise un nom de domaine dans un but de protection, elle ne se place pas dans l'optique de réaliser du profit. La dépense engagée afin de protéger sa position

¹⁰⁴ MEMENTO PRATIQUE, *Fiscal*, Francis Lefebvre, 2006, n° 584 p. 125.

¹⁰⁵ En raison des similitudes fonctionnelles qu'entretient les noms de domaine et les marques, les frais d'immatriculation pourraient également constituer des charges déductibles du résultat imposable (v. Instr. adm. du 30 décembre 2005, 4 A-13-05, n° 13 revenant sur la jurisprudence antérieure du CE.).

¹⁰⁶ v. MEMENTO PRATIQUE, *Fiscal*, Francis Lefebvre, 2006, n° 576 et 577, p. 124.

commerciale devrait être fiscalement traitée comme une charge du résultat imposable puisqu'une des conditions cumulatives de l'immobilisation incorporelle n'est plus remplie.

En conséquence, il faudrait considérer que les dépenses de création ou d'acquisition de noms de domaine utilisés par l'entreprise pour se défendre ou occuper du terrain devraient être passées en charges, et non être inscrites en immobilisations incorporelles.

L'application stricte des critères de l'immobilisation incorporelle conduit, compte tenu de la réalité de l'utilisation des noms de domaine dans l'entreprise, à faire du nom de domaine une immobilisation incorporelle au cas par cas. La qualité de la solution obtenue doit cependant être appréciée.

II- Appréciation de la solution

Si la solution a pour mérite de coller à la réalité, elle manque de pertinence. En effet, l'examen de l'utilité d'un nom de domaine dans une entreprise relève de considérations très subjectives. Même avec la connaissance de l'objet social de l'entreprise, un nom de domaine peut très bien être considéré comme assurant à la fois un rôle de visibilité et de protection, et par là même être considéré comme ayant à la fois une utilité active et passive pour l'entreprise.

Par ailleurs, n'est-il pas possible d'affirmer qu'un nom de domaine utilisé par l'entreprise dans un but de protection participe indirectement à la réalisation de profits ? Il en résulterait qu'un nom de domaine utilisé de cette manière serait une source régulière de profits indirects, et de ce fait pourrait figurer parmi les éléments incorporels de l'actif immobilisé de l'entreprise. La question reste en suspend.

On regrettera l'unité du traitement fiscal des noms de domaine prévue par l'instruction 4 C-4-03 même si elle avait pour conséquence de rendre automatique la qualification d'immobilisation incorporelle. Il avait été permis d'espérer une évolution avec l'instruction 4 A-13-05 du 30 décembre 2005, mais celle-ci est incomplète. Les entreprises peuvent toutefois

se réjouir un peu, elles disposent désormais du choix d'immobiliser ou de déduire les dépenses relatives à la création d'un nom de domaine.

PRINCIPALES ABREVIATIONS

Al. : Alinéa.

AFNIC : Association Française pour le Nommage Internet en Coopération.

Art. : Article.

BF: Bulletin fiscal Francis Lefebvre.

BIC : Bénéfices industriels et commerciaux.

Cciv. : Code civil.

Ccom. : Code de commerce.

ccTLD : Country code Top Level Domain.

CE. : Arrêt du Conseil d'Etat.

Chron. : Chronique.

CGI : Code Général des Impôts.

CNC : Conseil National de la Comptabilité.

Com. : Chambre commerciale de la Cour de cassation.

CRC : Comité de Réglementation Comptable.

D. : Recueil Dalloz.

DF : Revue de droit fiscal.

EURID : European Registry for Internet Domains.

gTLD : generic Top Level Domain.

ICANN : Internet Corporation for Assigned Names and Numbers.

Instr. adm. : Instruction administrative.

IS : Impôt sur les sociétés.

JO : Journal officiel.

LPF : Livre des procédures fiscales.

PCG : Plan Comptable Général.

RJ com. : Revue de jurisprudence commerciale.

ANNEXE 1

BULLETIN OFFICIEL DES IMPÔTS

DIRECTION GÉNÉRALE DES IMPÔTS

4 C-4-03

N° 84 du 9 MAI 2003

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

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

NOR : BUD F 03 10021 J

PRESENTATION

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

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

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

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

INTRODUCTION

1. D'une manière générale, l'ensemble des développements qui suivent concerne les dépenses

engagées dans le cadre de la réalisation de sites « Web » (sites de la Toile), qui peuvent se décomposer comme suit :

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

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

Le site « Web » est caractérisé par :

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

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

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

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

(...)

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

ANNEXE 2

BULLETIN OFFICIEL DES IMPÔTS

DIRECTION GÉNÉRALE DES IMPÔTS

4 A-13-05

N°213 du 30 décembre 2005

BENEFICES INDUSTRIELS ET COMMERCIAUX – IMPOT SUR LES SOCIETES
– DISPOSITIONS COMMUNES – FRAIS ET CHARGES – AMORTISSEMENTS –
PROVISIONS

(C.G.I., art. 237 septies)

NOR : BUD F 05 10041 J

(...)

3. Dépenses de création de site Internet

22.Le régime comptable des dépenses de création de site Internet a été précisé par le CNC dans son avis n° 2003-05 du 1^{er} avril 2003. 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.

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. 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 (n° 18) ; les coûts engagés au titre des autres phases doivent en principe être comptabilisés en charges dans tous les cas.

Sur le plan fiscal, le régime des dépenses de création de site Internet a été précisé dans l'instruction administrative 4 C-4-03 en date du 9 mai 2003. Les dépenses de création ou d'acquisition de sites Internet se traduisent en principe par l'entrée d'un nouvel élément à l'actif de l'entreprise et ne peuvent donc pas être comprises dans les charges déductibles. Toutefois, les dépenses de création ou d'acquisition de sites assimilables aux frais qu'engage une entreprise pour la création ou l'acquisition de logiciels sont soumises aux règles applicables pour ces opérations, à savoir respectivement la possibilité, quel que soit le traitement comptable, de déduire immédiatement les charges en application du I de l'article 236, et la possibilité d'amortir les logiciels acquis sur douze mois en application du II de l'article 236. En revanche, les frais liés à la création ou à l'acquisition d'un nom de domaine constituent en principe des éléments incorporels non amortissables dès lors que les droits attachés à l'enregistrement du nom ne sont pas limités dans le temps et que ses effets bénéfiques sur l'exploitation ne prennent pas fin à une date déterminée, normalement prévisible lors de sa création ou de son acquisition.

23. Les précisions antérieurement données comptablement (avis du CNC n° 2003-05 du 1^{er} avril 2003) et fiscalement (BOI 4 C-4-03 en date du 9 mai 2003) demeurent applicables, à l'exception du traitement fiscal des noms de domaine créés par l'entreprise (§ 25 et suivants de l'instruction précitée). Désormais, les coûts relatifs à l'obtention et l'immatriculation d'un nom de domaine ne seront 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.

BIBLIOGRAPHIE

Ouvrages généraux

ATIAS, *Droit civil des biens*, 8^{ème} éd., Litec, 2005.

BENSOUSSAN, *Informatique Télécoms Internet*, 3^{ème} éd., Francis Lefebvre, 2004.

BIENVENU, *Droit fiscal*, 3^{ème} éd., PUF, 2003.

CORNU, *Vocabulaire juridique*, 7^{ème} éd., PUF, 2005.

COZIAN, *Précis de fiscalité des entreprises*, 28^{ème} éd., Litec, 2004-2005.

COZIAN, *Les grands principes de la fiscalité*, 4^{ème} éd., Litec, 1999.

MALAURIE et AYNES, *Cours de droit civil, les biens, la publicité foncière*, 3^{ème} éd., Cujas, 1994.

MEMENTO PRATIQUE, *Fiscal*, Francis Lefebvre, 2006.

REYGROBELLET, *Fonds de commerce*, Dalloz, 2005.

Thèses

BLANLUET, *Essai sur la notion de propriété économique en droit privé français*, Thèse Paris II, 1999.

MONGBO, *La notion d'immobilisation en droit fiscal*, Thèse Paris II, 2004.

Articles de revue

COZIAN, « Propos intégristes sur la jurisprudence relative à l'immobilisation des redevances de brevets ou de marques (ou rappel d'un dogme : l'accès au bilan est réesrvé aux propriétaires, il est refusé au locataire) » : BF 5/95, chron. p. 304.

HUET, « La problématique juridique du commerce électronique », dans *Le droit des affaires au XXI^e siècle* : RJ com. 2001, n° spécial, p. 22.

LOISEAU, « Nom de domaine et internet : turbulences autour d'un nouveau signe distinctif » : D. 1999, chron., p. 246.

THERY, « Les Autoroutes de l'information » : Rapport au Premier ministre : La Documentation Française, octobre 1994, p. 14.

VILLEMOT, « La jurisprudence fiscale applicable aux droits sur les marques » : DF 1996, n°52, chron. p. 1607.

WAAL (de), « Immobilisation des redevances versées en contrepartie d'un droit d'utilisation : Interrogations sur une théorie prétorienne », DF 1995, n° 45-46, p. 1612.

Notes de jurisprudence et conclusions

ARRIGHI de CASANOVA, concl. sous CE 21 août 1996, n° 154 488, DF 1996, n° 50, comm. 1482.

AUSTRY, note sous CE 21 août 1996, n° 154 488, RJF 10/96, n° 1137, chron., p. 634.

LATOURNERIE, concl. sous CE. 5 nov. 1984, n° 43 573 : DF 1985, n°30, comm. 1376.

MOUSSERON, TEYSSIE et VIVANT, note sous les trois arrêts d'Ass. plé. du 7 mars 1986, n° 83-10477, n° 84-93509 et n° 85-91465, JCP (G), 1986, II-20631.

Codes, lois, décrets et arrêté

Loi dite Lang n°85-660 du 3 juillet 1985, applicable au 1^{er} janvier 1986 (JO du 4 juillet 1985 p. 7495).

Décret n° 83-1020 du 29 novembre 1983 pris en application de la loi n° 83-353 du 30 avril 1983 et relatif aux obligations comptables des commerçants et de certaines sociétés, v. sous l'article L. 123-28.

Arrêté du 22 décembre 1981 relatif à l'enrichissement du vocabulaire de l'informatique : JO du 17 janvier 1982.

Avis et instructions administratives

Avis CNC du 29 avril 1987 n° 66 relatif au traitement comptable des logiciels.

Avis CNC du 1^{er} avril 2003 n°2003-05 relatif au traitement comptable des coûts de création de sites internet.

Instr. adm. du 15 septembre 1987, 4 B-121.

Instr. adm. du 2 mars 1999, 4 E-2-99.

Instr. adm. du 9 mai 2003, 4 C-4-03.

Instr. adm. du 30 décembre 2005, 4 A-13-05.

Autres

Conférence, *Le droit du .eu en question*, La Sorbonne, le 18 mai 2006.

AFNIC, Charte de nommage du « .fr », Règles d'enregistrement pour les noms de domaine se terminant en « .fr », en date du 20 juin 2006.

Commission générale de terminologie et de néologie, *Liste des termes, expressions et définitions de l'informatique et de l'internet*, du 16 mars 1999.

EURID, Politique d'enregistrement des noms de domaines « .eu » v.1.0.

Rapport final concernant le processus de consultation de l'OMPI (Organisation Mondiale de la Propriété Intellectuelle) sur les noms de domaine de l'internet : « La gestion des noms et adresses de l'internet : questions de propriété intellectuelle », du 30 avril 1999.

TABLE DES MATIERES

INTRODUCTION.....	1
PARTIE I : NOM DE DOMAINE : UNE IMMOBILISATION INCORPORELLE ?	6
CHAPITRE I : LE PRINCIPE DE PATRIMONIALITE DU BILAN : UN OBSTACLE A L'IMMOBILISATION DES NOMS DE DOMAINE	7
<i>Section I : Propriété des éléments inscrits à l'actif de l'entreprise</i>	<i>7</i>
I- L'actif de l'entreprise.....	7
A- La définition de l'actif.....	7
B- La composition de l'actif.....	9
1- L'actif immobilisé.....	9
a- Définition	9
b- Une notion centrale	10
2- Actif circulant.....	11
II- La condition de propriété des éléments inscrits à l'actif de l'entreprise.....	11
A- Propriété et bilan comptable.....	11
1- De la référence à la notion de patrimoine.....	11
2- La création d'une règle.....	12
B- Propriété et bilan fiscal	13
1- Eléments corporels	13
2- Eléments incorporels	14
a- Le fond de commerce	14
b- Les créations intellectuelles	14
<i>Section II : Exclusion des noms de domaine de l'actif immobilisé de l'entreprise</i>	<i>16</i>
I- Une absence de protection juridique <i>a priori</i>	16
II- Un droit de jouissance sur le « .fr » et sur le « .eu ».....	17
A- La Charte de nommage du « .fr »	17
B- La Politique d'enregistrement des noms de domaine en « .eu ».....	19

CHAPITRE II : UN PRINCIPE A TEMPERER : VERS L'IMMOBILISATION DES NOMS DE DOMAINE..... 21

Section I : Evolutions comptables et conception fiscale autonome de l'immobilisation incorporelle.....21

- I- Evolutions comptables du patrimoine des sociétés 21
 - A- Une nouvelle définition des immobilisations incorporelles : de la propriété au contrôle 22
 - B- Exclusion des noms de domaine des éléments incorporels de l'actif immobilisé 24
- II- La conception fiscale de l'immobilisation incorporelle..... 25
 - A- L'immobilisation des logiciels avant la loi Land de 1985..... 25
 - B- L'immobilisations des redevances de concession de droit de propriété industrielle 27
 - C- L'arrêt SA Sife : la définition fiscale des immobilisations incorporelles 31
 - 1- La source régulière de profits 32
 - 2- La pérenité suffisante du droit..... 33
 - 3- La cessibilité du droit 33

Section II : Immobilisation des noms de domaine à l'actif de l'entreprise..... 34

- I- Source régulière de profit..... 34
- II- Pérenité suffisante du droit 34
 - A- La pérenité suffisante du droit de jouissance portant sur les noms de domaine en « .fr » 35
 - 1- La durée du contrat..... 35
 - 2- La résiliation du contrat par le bureau d'enregistrement..... 35
 - B- La pérenité suffisante du droit de jouissance portant sur les noms de domaine en « .eu ».....36
 - 1- La durée du contrat..... 36
 - 2- La résiliation du contrat par le bureau d'enregistrement..... 37
- III- Le transfert ou la « cession fiscale » des noms de domaine 38
 - A- Les noms de domaine en « .fr »..... 38
 - B- Les noms de domaine en « .eu »..... 38

PARTIE II : UNE QUALIFICATION DANS LA DEPENDANCE DE SA DOUBLE FONCTION 40

CHAPITRE I : UN PROCEDE D'IDENTIFICATION TECHNIQUE : UNE IMMOBILISATION SUR OPTION 41

Section I : Une assimilation au site internet 41

I-	Nom de domaine et site internet.....	41
A-	Nom de domaine : une composante indissociable du site internet.....	41
B-	Le traitement fiscal des dépenses de création ou d'acquisition de site internet : une assimilation au régime fiscal du logiciel.....	42
1-	Les dépenses de création de site internet.....	42
a-	La phase de recherche préalable.....	43
b-	La phase de développement et de mise en production.....	43
c-	La phase d'exploitation.....	43
2-	Sites internet acquis.....	43
II-	Le traitement fiscal des dépenses de création et d'acquisition de logiciel.....	44
A-	La création de logiciel.....	44
1-	L'immobilisation comptable des dépenses de création de logiciels.....	44
2-	La tolérance fiscale.....	45
B-	Les logiciels acquis.....	46
	Section II : Une immobilisation sur option.....	47
I-	Les conséquences fiscales de l'assimilation des noms de domaine aux sites internet.....	48
A-	Noms de domaine créés : l'ouverture d'un choix.....	48
B-	Opportunité du choix.....	48
II-	Les incohérences du régime mis en place.....	49
A-	Une assimilation incomplète.....	49
B-	Un régime de faveur inadapté.....	50
	CHAPITRE II : UN PROCEDE DE PROSPECTION COMMERCIALE : UNE	
	IMMOBILISATION DANS LA DEPENDANCE DE L'UTILITE.....	52
	Section I : Classement et coût des noms de domaine détenus par une entreprise.....	53
I-	Le portefeuille des noms de domaine d'une entreprise.....	53
A-	Représentation graphique.....	53
B-	Illustration.....	54
1-	Optimisation.....	54
2-	Captation.....	55
3-	Défensif.....	55
4-	Occupation de terrain.....	55
II-	Examen des dépenses relatives au nom de domaine.....	55
A-	Noms de domaine créés par l'entreprise.....	55
1-	Frais antérieurs à la création.....	56

2-	Frais d'immatriculation	56
3-	Redevances versées au bureau d'enregistrement	56
B-	Noms de domaine acquis par l'entreprise.....	56
1-	Prix d'acquisition	56
2-	Redevances versées au bureau d'enregistrement	57
	<i>Section II : Une immobilisation incorporelle dans la dépendance de l'utilité du nom de domaine dans l'entreprise ?</i>	57
I-	Utilité des noms de domaine dans l'entreprise.....	58
A-	L'immobilisation des noms de domaine ayant une utilité active pour l'entreprise	58
1-	Noms de domaine créés.....	58
2-	Noms de domaine acquis.....	59
B-	La déduction des noms de domaine ayant une utilité passive pour l'entreprise	59
II-	Appréciation de la solution	60
	PRINCIPALES ABREVIATIONS.....	62
	ANNEXE 1.....	63
	ANNEXE 2.....	66
	BIBLIOGRAPHIE	68
	TABLE DES MATIERES	71