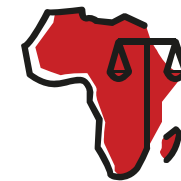




TAX JUSTICE
NETWORK
AFRICA

La fiscalité du pétrole et du gaz

M. Elimane POUYE
Inspecteur des Impôts
Sénégal



**TAX JUSTICE
NETWORK
AFRICA**

Sommaire



1. LE MANUEL DE
PROCEDURE



2. LA CARTOGRAPHIE
DES PROCESSUS



3. LA CARTOGRAPHIE DES RISQUES



4. L'ORGANIGRAMME
FONCTIONNEL



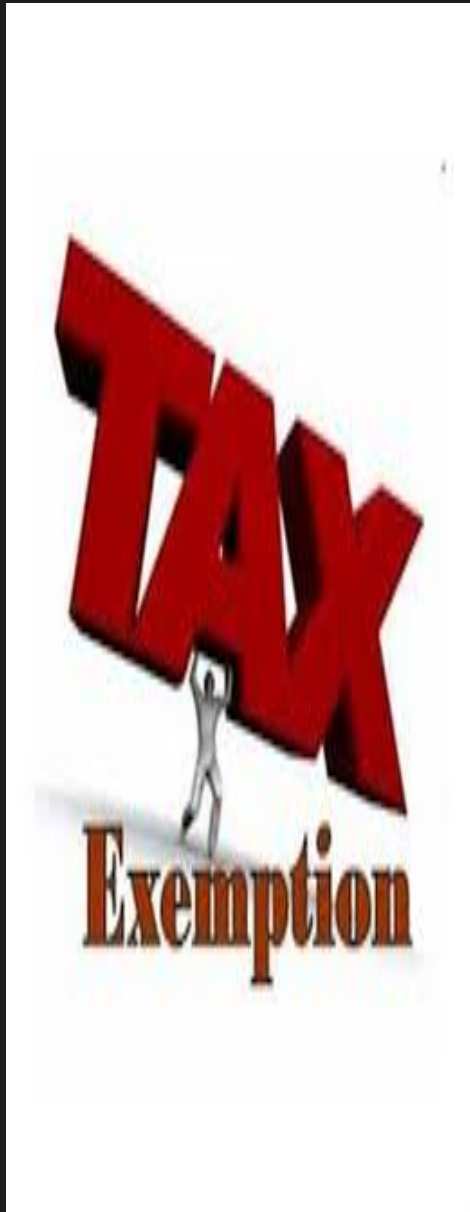
5. LE REFERENCIEL
DE CONTROLE
INTERNE





I. Fiscalité en phase de recherche et d'investissement (ou de développement)

1



Les impôts, taxes et droits au profit de l'Etat et des Collectivités territoriales inclus dans le périmètre des exonérations en **PHASE DE RECHERCHE** comprennent notamment :

- tout impôt direct sur le revenu frappant les résultats des opérations minières, les bénéfices et les distributions de bénéfices. Il s'agit de l'exemption de l'IRVM pour les dividendes versés aux propres actionnaires des entreprises et de l'IRC des créances, dépôts et cautionnement (article 104/CGI) ;
- l'Impôt Minimum Forfaitaire (IMF) en cas de résultats déficitaires (article 39.4°/CGI);
- la Contribution Forfaitaire à la Charge de l'Employeur (CFCE) (article 264/CGI);
- la Contribution économique locale (CEL) (article 323/CGI) ;
- la Contribution foncière des propriétés bâties (CFPB) (article 286-1/CGI) et la Contribution foncière des propriétés non bâties (CFPNB) (article 299/CGI) à l'exclusion des immeubles à usage d'habitation ;
- tous droits et taxes de douanes, y compris la taxe sur la valeur ajoutée (TVA);



Les impôts, taxes et droits au profit de l'Etat et des Collectivités territoriales inclus dans le périmètre des exonérations en **PHASE D'IVESTISSEMENT** comprennent notamment :



- Les impôts, taxes et droits au profit de l'Etat et des Collectivités locales pour lesquels les entreprises minières sont exonérées ;



- les contributions foncières (CFPB et de CFPNB) conformément aux dispositions combinées des articles 286-2 et 299/CGI ;



- tous droits et taxes perçus à l'entrée y compris la taxe sur la valeur ajoutée (TVA), et le COSEC, en application des dispositions de l'article 81 du Code minier ;



II. La fiscalité de l'exploitation ou de la production



2



Pendant la phase d'exploitation, les entreprises pétrolières peuvent bénéficier des mesures de faveur suivantes: il s'agit d'exonérations:

- tous droits et taxes de douanes, y compris la taxe sur la valeur ajoutée (TVA);
- Crédit d'impôt pour investissement (article 249/CGI): une déduction de 40% du montant des investissements plafonné à 50% du bénéfice imposable pour l'entreprise nouvelle ; soit une déductions de 30% du montant des investissements plafonné à 50 % du bénéfice imposable pour l'entreprise en extension.
- la CFCE (art.264/CGI) *pendant une période de 3 ans à compter de la date de première production ;*
- la CFPB (art.286/CGI) *pour une période de 3 années à compter de celle de la première production ;*
- la CFPNB (art.299/CGI) *pour une période de 3 années à compter de celle de la première production ;*
- la CEL (art.323/CGI) *pendant une période de 3ans, à compter de l'année de la première production ;*



1. *Fiscalité de droit commun*

Par fiscalité de droit commun, on entend l'ensemble des impôts, droits et taxes prévus par le Code général des impôts. Dans ce cadre, les impôts et taxes exigibles sont :

✓ au titre des impôts directs d'Etat :

- Impôt sur les Sociétés/Impôt du Minimum forfaitaire ;
- IRVM, IRC ;
- Retenues à la source (Salaires-Redevances-Prestations de services et loyers) ;

✓ au titre des impôts directs locaux :

- CEL (articles 320 à 343 du CGI) ;
- CFPB (articles 283 à 294 du CGI) ;
- CFPNB (articles 296 à 302 du CGI) ;

✓ au titre des impôts indirects d'Etat :

- Impôts indirects : TVA (articles 352 à 389 du CGI) ;
- Droits d'enregistrement et de conservation foncière (articles 452 à 567 du CGI) ;



Impôts sur les bénéfices/Impôt sur les sociétés (IS)

Certains Etats établissent des règles particulières applicables aux activités pétrolières et gazières. Il en est ainsi par exemple de l'Angola où l'IS est calculé en prenant en compte chaque zone de développement. Il s'agit d'un concept de séparation de comptabilité appelé « **ring fencing** »

De même, du fait de la nature du secteur des hydrocarbures, **le taux de l'IS peut être spécifique à l'activité pétrolière ou variable selon les pays.**

Par exemple **en Irlande** le taux d'imposition de droit commun est de 20% alors que les activités pétrolières sont soumises à un taux spécifique de 25%.

De même en Tunisie il est prévu un IS à des taux qui varie selon le rapport R : 50 % pour R inférieur ou égal à 1,5 ; 55 % pour R supérieur à 1,5 et inférieur ou égal à 2,0 et 60 % pour R supérieur à 2,0 et inférieur ou égal à 2,5.

Au Sénégal c'est le taux de droit commun de 30% qui s'applique.



Il existe principalement **deux grands modèles d'imposition** des industries extractives :

- les systèmes **traditionnels** sous la forme d'impôts et de redevances et
- les systèmes dits **contractuels** qui combinent dans la pratique un partage de production, un paiement sous forme de redevances et d'impôt sur les sociétés. Ce système prévoit aussi d'autres types de prélèvements qui sont exigés par l'Etat.



I.- Les impôts fondés sur la recherche et l'exploitation

I.1 - LES PRIMES AU COMPTANT

Les primes au comptant comprennent :

LES DROITS FIXES

Sommes d'argent à payer lors de l'octroi de titres d'exploration, de recherche ou d'exploitation pétrolière, lors de leur renouvellement, mutation, scission ou fusion. Ces sommes varient selon les Etats.

LES BONUS

Le bonus, par opposition au malus, est un avantage consenti, un supplément gratuit. Ce terme est parfois utilisé abusivement dans certaines lois et règlements pour désigner autre chose que de véritables bonus, et notamment des provisions. Il existe plusieurs types de bonus qui peuvent être subdivisé en bonus de première génération et de bonus de seconde génération.



a : La prime ou bonus de signature

C'est un mode de prélèvement indépendant de la rentabilité économique du gisement. Elle est généralement payée à la signature du contrat. Elle peut être fixée dans le cadre d'une procédure d'appel d'offres (critère d'attribution) ou dans le cadre de négociations. La prime de signature a deux objectifs :

- ⊙ Récupérer les frais engagés par l'Etat dans le cadre des négociations ;
- ⊙ S'assurer un minimum de revenus sur chaque bloc (risque de forages secs)

Elle ne comporte donc aucun danger pour le gouvernement.

b: la prime ou bonus à la découverte

« Les bonus à la découverte sont des versements dus au moment de la déclaration de la commercialité d'une découverte d'hydrocarbures. C'est ainsi que par exemple qu'un contrat entre la République d'Abu Dhabi et Middle East Oil Co. Ltd disposait que la compagnie pétrolière devait payer 3 millions de dollars dans les soixante jours suivant la date de la découverte du pétrole brut en quantité commerciale »

En réalité on les rencontre le plus souvent dans les pays à haut potentiel minier ou pétrolier, car elles ne sont pas incitatives et elles découragent le développement de petits champs pétroliers.



c : La prime ou bonus de production

La prime de production est un outil qui garantit au gouvernement des recettes fixes à un moment déterminé. Elle augmente au fur et à mesure de la production. Elle est versée:

- ⊙ au moment de la déclaration d'une découverte exploitable ;
- ⊙ au démarrage de la production ;
- ⊙ chaque fois que la production atteint un certain seuil préfixé ou lorsque des seuils de quantités cumulées produites sont atteints.

d : Bonus annuel technique de formation

Il s'agit de faibles montants exigés des entreprises pétrolières destinés à la formation des cadres du pays hôte. Rencontrés dans les contrats pétroliers en Jordanie et au Yémen. En Afrique, sont des obligations financières annuelles en termes de financement de la formation du personnel national, comme les obligations d'investissements liées à l'activité pétrolière.

e : Bonus social

C'est le bonus dû par une entreprise pétrolière dès la signature du contrat accordant les droits d'exploration et d'exploitation des hydrocarbures, et dédié à la localité d'exploration ou d'exploitation des hydrocarbures. Le bonus social a été historiquement expérimenté en Angola récemment, lors de la signature du contrat de concession « bloc zéro » au large du territoire Cabinda au nord de l'Angola.

I.2 - LES REDEVANCES

Elles se présentent sous deux formes : les redevances superficielles et les redevances proportionnelles

a: Les redevances superficielles (ou loyers)

Ce sont des loyers proportionnels à la surface du permis. Les redevances superficielles ont deux objectifs :

- ⊙ Assurer des revenus pour le budget de l'Etat
- ⊙ Encourager parfois les rendus volontaires de surface

La redevance superficielle s'analyse juridiquement comme la contrepartie d'un droit de louer un terrain appartenant à l'Etat, ce qui explique à la fois son caractère rémanent en fonction de la superficie octroyée.

Elle est due par les titulaires de contrats pétroliers dont le montant et les modalités de règlement sont précisées dans le contrat ou code pétrolier. Ce sont:

- ⊙ **des droits fixes** : acquittés en une seule fois lors de l'octroi, du renouvellement, du transfert des titres miniers ou des autorisations administratives délivrées ;
- ⊙ **des droits proportionnels** : qui sont constitués de taxes superficielles fixées au km²

En matière de recettes, le montant de ces redevances n'est généralement pas substantiel.

b: Les redevances proportionnelle à la production (royalties ou droit d'exploitation)

C'est un paiement calculé par rapport à la quantité et à la valeur du pétrole produit. Elles sont dues à partir du moment où l'activité extractive est effective, c'est-à-dire en phase de production. Il faut préciser que le taux et l'assiette des redevances sont en principe définis par le contrat pétrolier et non par le Code des Hydrocarbures Mais quelques exceptions existent. A titre d'exemple :

- ⊙ **en Algérie** : le code des hydrocarbures définit l'assiette des redevances
- ⊙ **en Tunisie** : le taux des redevances est défini par le code pétrolier en fonction du rapport (R) qui est le rapport entre les revenus nets cumulés et les dépenses totales cumulées;
- ⊙ **au Gabon** le code des hydrocarbures prévoit des seuils pour déterminer le taux des redevances. Ils sont de 13% à 17% pour les zones conventionnelles et de 9% à 15% pour les zones offshore et très profond.

Les redevances à taux fixe

C'est un pourcentage fixe du pétrole produit. En principe le taux appliqué est de 12,5 % (soit un huitième) du pétrole et du gaz produit. Ce taux de 12,5 est pratiqué par les pays comme le Cambodge, la Syrie et la Tanzanie. Le Gabon, la Malaisie, le Brésil, et l'Inde ont opté un taux de 10%. Au Congo Brazzaville le taux est de 15%.

Une redevance ne tient pas compte des coûts d'exploration, de développement ou de la production de pétrole et de gaz.

Les redevances à taux variable

Elles sont établies selon une échelle progressive qui fait varier le taux de la redevance selon certains critères.



Le dispositif applicable au Sénégal : la redevance sur la valeur des hydrocarbures produits: La redevance est calculée à partir des quantités totales d'hydrocarbures produites dans la concession et non utilisées dans les opérations pétrolières

Les taux de redevance applicables sur les productions de pétrole brut ou de gaz naturel sont fixés comme suit:

- ✓ hydrocarbures liquides exploités onshore : dix pour cent (10 %) ;
- ✓ hydrocarbures liquides exploités *offshore* peu profond: neuf pour cent (9%) ;
- ✓ hydrocarbures liquides exploités *offshore* profond: huit pour cent (8%) ;
- ✓ hydrocarbures liquides exploités *offshore* ultra profond : sept pour cent (7%) ;
- ✓ hydrocarbures gazeux exploités onshore, *offshore* peu profond, *offshore* profond et *offshore* ultra-profond: six pour cent (6%).

- Le prélèvement pétrolier additionnel

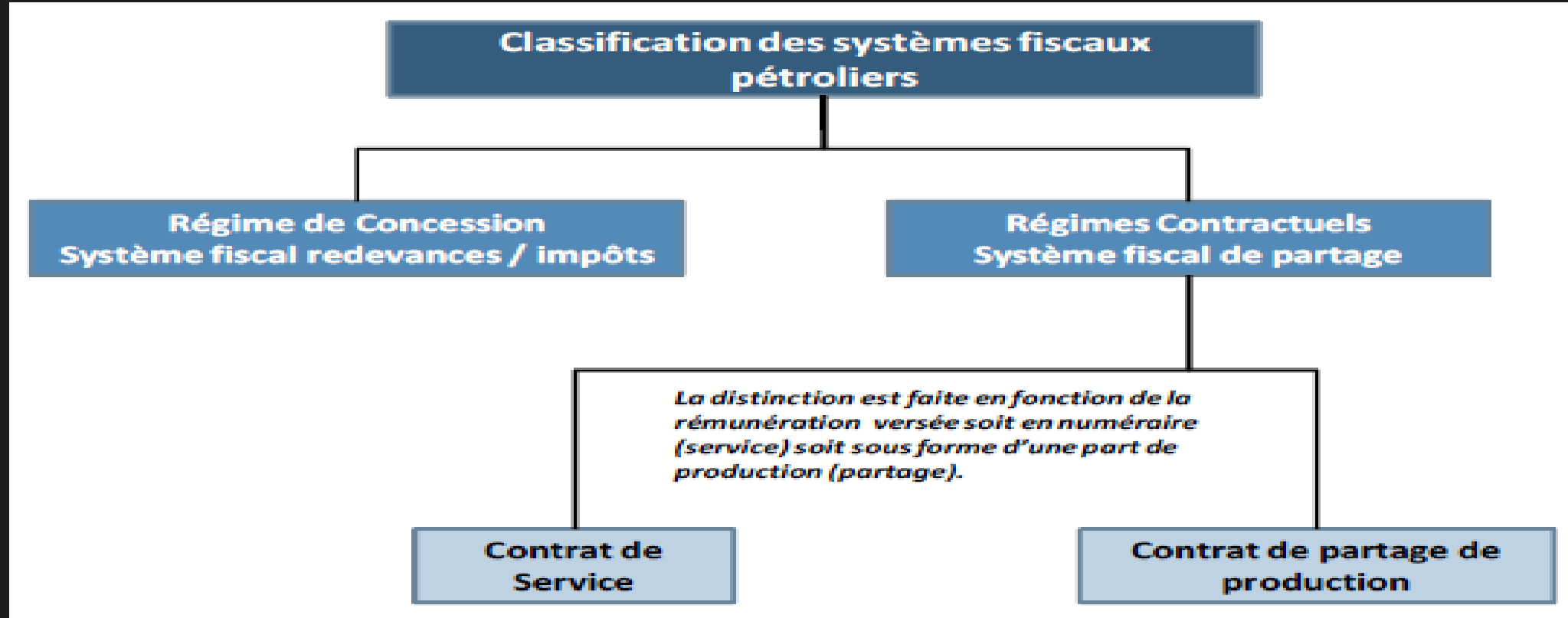
L'objet du PPA est d'instituer au profit de l'Etat un paiement dont le montant augmente progressivement en fonction de la rentabilité des Opérations d'hydrocarbures effectuées dans le cadre de la Convention ou du contrat de service.

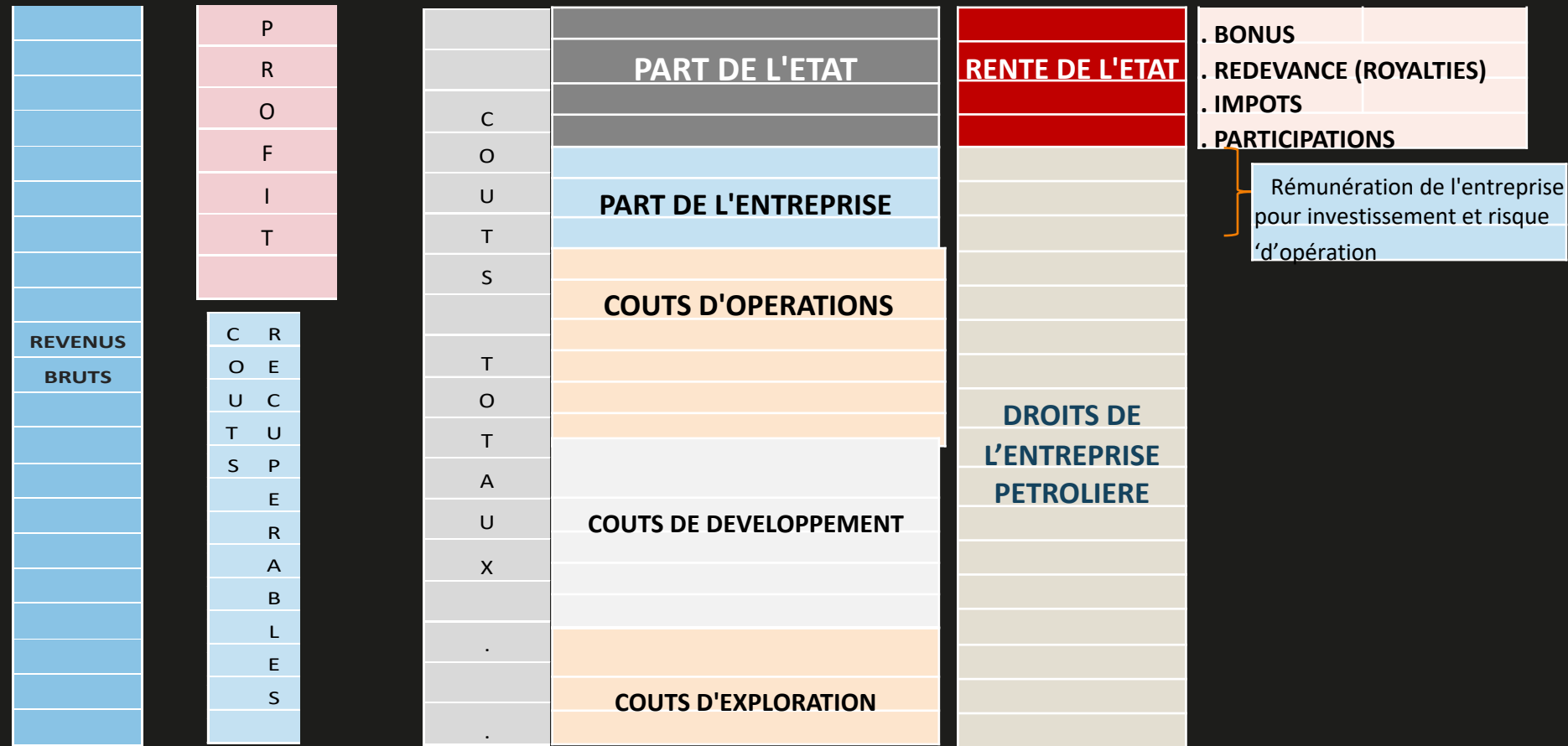
Il est calculé sur un critère de rentabilité et il ne constitue pas une charge déductible pour la détermination du bénéfice soumis à l'impôt sur les sociétés.

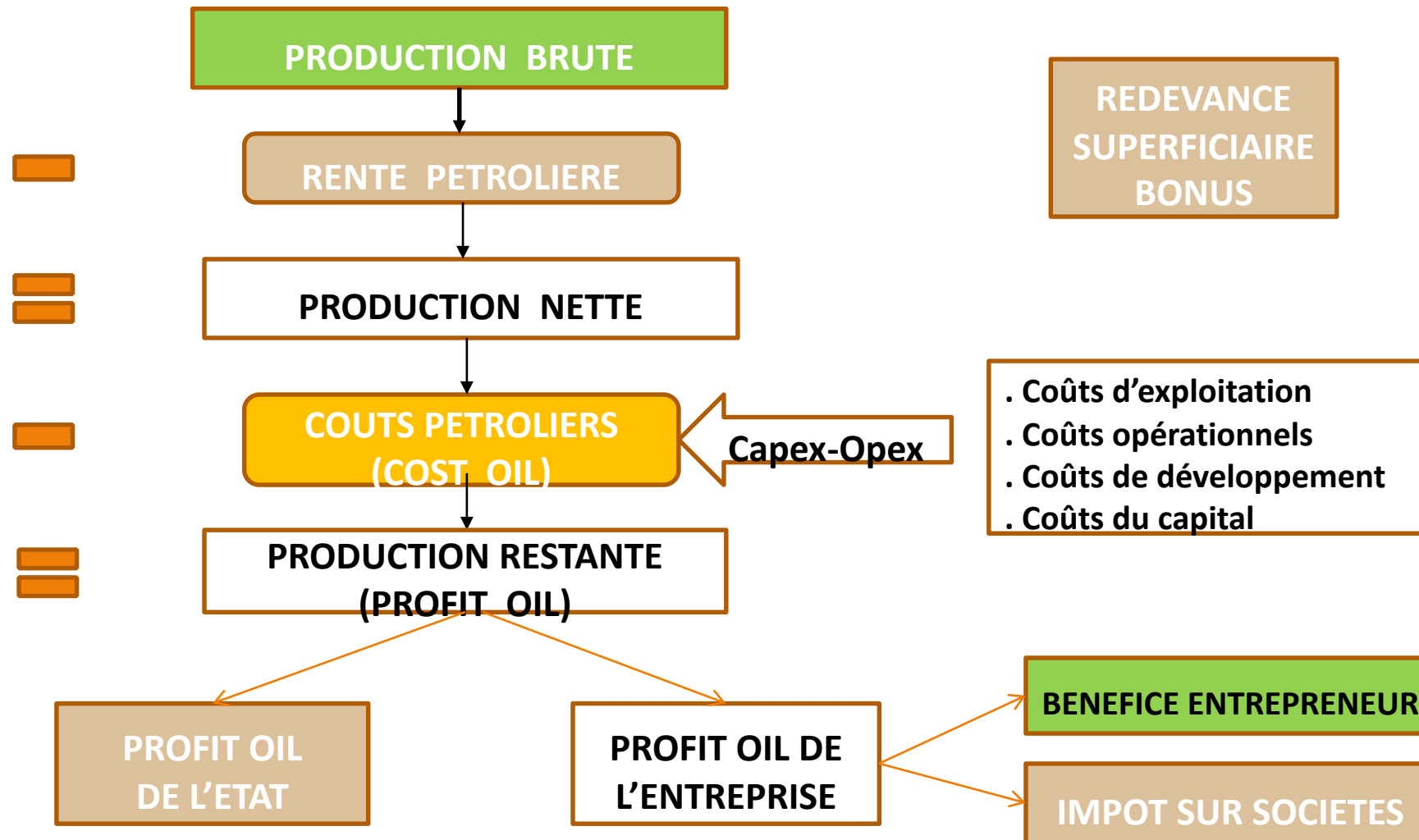


II. CONCESSION ET PARTAGE DE PRODUCTION

II.1 - COUTS ET REVENU BRUT







a : La détermination du cost oil

Le **cost oil** représente la part de production qui est servi à la compagnie pétrolière pour lui permettre de recouvrer les frais qu'elle a engagés dans le cadre du contrat pétrolier.

La quantité de pétrole alloué pour le recouvrement des couts est plafonnée par les Etats c'est ce qu'on appelle le **cost Stop**.

Le **taux de cost stop** est variable, il est différent selon le pays. Au Gabon par exemple, le code des hydrocarbures prévoit un taux plafond de 65% de la production pour la zone conventionnelle et de 75% pour la zone offshore profond et très profond.

Au Sénégal le « coût pétrolier», en fonction de la localisation de la zone d'exploitation, ce taux maximal est de :

- 55% pour les opérations pétrolières effectuées dans l'onshore ;
- 60% pour les opérations pétrolières effectuées dans l'offshore peu profond;
- 65% pour les opérations pétrolières effectuées dans l'offshore profond;
- 70% pour les opérations pétrolières effectuées dans l'offshore ultra profond.

b: La détermination et le partage du « profit oil »

Le **profit oil** représente les profits qui sont dégagés après récupération du **cost oil**. Il est partagé entre le contractant et l'Etat sur la base de taux fixes ou selon une échelle mobile en fonction de différentes variables.

✦ Répartition selon un taux fixe

Les modalités de partage du profit oil sont en principe fixées par le contrat de partage. Mais certains codes d'hydrocarbures peuvent prévoir un minimum pour la part revenant à l'État.

© Répartition selon une échelle mobile

Ce mode de répartition est conçue pour augmenter la part de l'Etat, à mesure que le projet parvient à satisfaire différents critères de production et fiscaux.

Facteur R = revenus cumulés / investissements cumulés

Facteur R	Part de l'ETAT	Part du Contractant
Inférieur à 1	40%	60%
Supérieur ou égal à 1 et inférieur à 2	45%	55%
Supérieur ou égal à 2 et inférieur à 3	55%	45%
Supérieur ou égal à 3	60%	40%

La participation de l'ETAT

Dans le cadre des activités pétrolières les Etats ont la possibilité de participer au contrat pétrolier en tant Co- contractant par l'entremise de la société pétrolière nationale.

La participation de l'Etat peut épouser 3 formes :

-La participation de « pleine équité » : La compagnie nationale assume complètement sa part de l'ensemble des coûts. C'est le cas en Norvège

-La participation partiellement supportée (partial carried interest) : Le contracteur assume seule tous les coûts engagés avant l'entrée de la compagnie nationale. Par suite, le contracteur reçoit une partie de la quote-part de la compagnie nationale. **C'est le portage souple.** C'est l'exemple de l'Indonésie ou de l'Ouganda.

-La participation totalement supportée (full carried interest) : Le contracteur assume seule tous les coûts engagés avant l'entrée de la compagnie nationale. Aucun remboursement n'est effectué par la suite. (Comme au Cameroun, au Tchad et à Trinité-et-Tobago). On appelle cela un "**portage ferme**" ou «libre».

Les autres formes de prélèvements

Ce sont des prélèvements qui font la **promotion du social de la formation et l'équipement**.

En effet les Codes Pétroliers les plus récents introduisent **une notion de contenu local** destinée à promouvoir la formation du personnel national, l'utilisation de biens ou services locaux, le transfert de technologie ou l'approvisionnement du marché local en hydrocarbures.

Ces fonds sont financés par une contribution additionnelle prélevée généralement sur le chiffre d'affaires de la société. Elles sont en principe déductibles de l'IS.

Il y'a aussi les prélèvements ci-dessus :

Le droit de transit par pipeline :

Taxe assise sur les quantités de pétrole brut transporté durant le mois précédent du terminal pétrolier.

L'Impôt sur les bénéfices exceptionnels (windfall profit tax)

Impôts additionnels sur les bénéfices, révision à la hausse des parts de production, redevances modulables...liés à des mesures ou des indicateurs de bénéfices. Le profit exceptionnel « ou surplus » peut être défini comme tout revenu dépassant le seuil déterminé comme nécessaire pour attirer l'investissement. En d'autres termes, si un revenu de 15 % est suffisant pour justifier le risque d'un investissement, tout revenu dépassant 15 % est un surplus pour l'investisseur.



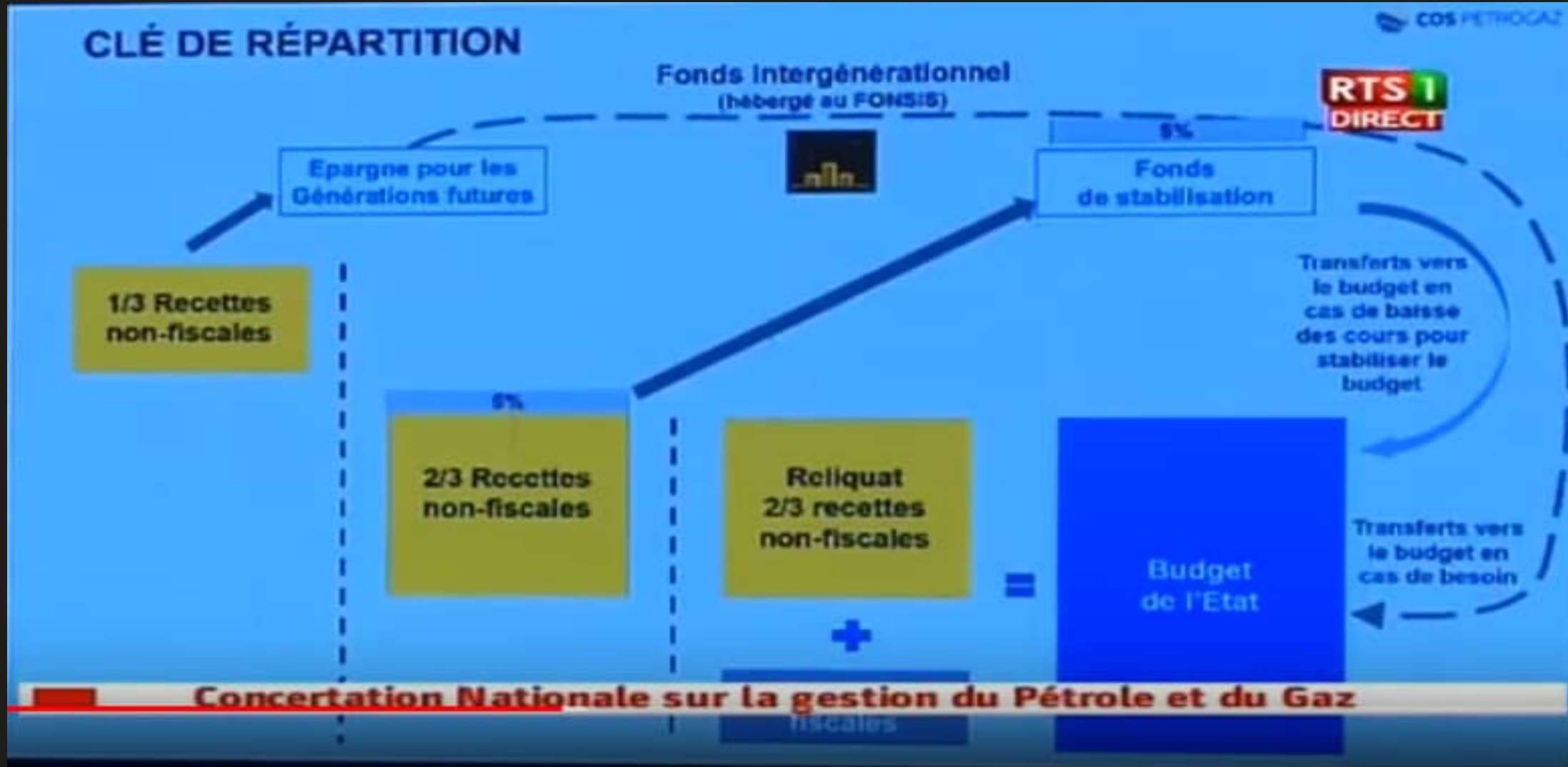
✿ Les exportations

L'exportation des produits pétroliers fait rarement l'objet de dispositions particulières dans le régime pétrolier. Le droit d'exporter s'entend sous réserve de satisfaction, le cas échéant, de l'obligation d'approvisionnement du marché intérieur. Un droit de timbre peut être dû sur les documents de dédouanement ad valorem (Angola), une taxe à l'exportation de 3,12 % sur le prix Franco On Board (FOB) (Bénin), ou l'imposition d'un régime fiscal spécifique à l'exportation de pétrole (Congo) **au Sénégal 1% de la valeur de la part de production**

✿ Plus-value de cession

Le changement de contrôle des titulaires et la cession de droits pétroliers. En général les opérations directes et indirectes de changement de contrôle des entreprises pétrolières par le transfert de droits pétroliers sont soumises à un impôt sur la plus-value réalisée à l'occasion de cette transaction.

Seul le Tchad étend ces procédures au cas de changement de contrôle indirect du titulaire des droits pétroliers (cessions des actions).



QUESTIONS



Merci de votre attention !

