

MEMORANDUM D'ANALYSE DU SCHEMA DU PDP DECOULANT DE  
L'ETUDE DES MODALITES DE MISE EN ŒUVRE DU PARTAGE DE  
PRODUCTION DANS LE CODE FORESTION DU CONGO (« l'Étude »):

Pour tenir compte du référentiel cité dans l'Étude, il est opéré lorsque cela présente un intérêt, une comparaison entre le PDP (système de « Partage de Production » prévu par le code forestier) et le CPP (système du « Contrat de Partage de Production » prévu par le code des hydrocarbures).

Le présent mémorandum doit se concevoir comme une réflexion essentiellement juridique préliminaire à une analyse approfondie, qui suppose l'appropriation suite à la parfaite compréhension de l'Étude

Cohérence entre CPP et PDP

Bien que l'Étude mentionne le partage de production comme le fondement du nouveau régime prôné par le nouveau code forestier, force est de constater, comme le souligne abondamment l'Étude, la transposition du CPP du secteur pétrolier au secteur forestier est **impossible économiquement**.

L'Étude relève également le fait que le CPP avait pour objet **et a eu pour effet** de contrer plusieurs situations défavorables à l'État congolais, et notamment :

- L'absence de transparence sur les profits privés,
- Le peu de compréhension de la structure des couts
- La suspicion d'un important manque à gagner par l'État...

Bref, le CPP pétrolier a permis, grâce au partage en nature, à l'État de valoriser objectivement sa part du profit-oil, et grâce au contrôle des couts pétroliers, l'État est en mesure de connaître la réalité de la structure des couts (à condition de faire effectuer ce contrôle par des entités reconnues pour leur compétence internationale en la matière) ;

Ce qui s'est traduit forcément (à condition que la transparence soit vérifiée à tous niveaux), par un rééquilibrage au profit de l'État liée à la transparence des chiffres. Toutes ces avancées ont été rendues possibles par la cotation internationale et incontestable des prix du pétrole brut.

Or, compte tenu de la structuration de la filière bois, particulièrement au Nord-Congo, découlant de l'obligation légale d'une transformation de la matière première en produits (plus ou moins) industrialisés, il n'y a pratiquement plus d'exportation de

matière première (grumes) au Congo, et il est donc difficile d'établir une comparaison avec le CPP pétrolier, qui ne porte jamais sur des produits transformés.

Pour rétablir cette logique de base, l'Étude expose qu'il a fallu reconstituer la valeur de la matière première à partir de deux éléments :

- 1°) le prix des produits transformés, sur le marché international (sur la base de 5 sources) ;
- 2°) le cout de la transformation, le Cost Log, limité aux couts de la gestion forestière.

Une fois effectuée cette reconstitution, la valeur des grumes G1 serait donc connue, et le schéma consiste à répartir cette valeur entre l'État et l'opérateur pétrolier.

L'État n'ayant pas vocation à recevoir sa part des grumes, il ne s'agit donc pas vraiment d'un partage de production, mais plutôt d'un partage de la valeur ajoutée découlant de l'exploitation forestière.

- Remarque générale :

Une telle logique présente un caractère fiscal évident, puisque la valeur attribuée à l'État comprend la part des impôts d'État inhérents à l'exploitation forestière.

**C'est ici l'intérêt fondamental de s'assurer que dans le PDP du nouveau code forestier, la part de l'État comprend également l'impôt sur le bénéfice réalisé par la société forestière au niveau de cette première phase de l'exploitation forestière.**

Il convient de se reporter au régime fiscal figurant en annexe A3.

Et pour cela, il convient de mettre en place la dichotomie d'activité des CIs, à savoir la division de leur activité globale en deux secteurs, celui de l'exploitation (soumis au PDP), et celui de la transformation.  
(cf. annexe A1)

On peut dire que, **globalement**, le PdP relève, de la même manière que pour le CPP, d'une vision nouvelle de la fiscalité ayant pour objet de procéder à une répartition entre l'État et l'opérateur économique, du revenu dégagé par un secteur économique tirant sa richesse de l'exploitation du sol et du sous-sol (dont les produits en l'état naturel, appartiennent à l'État).

En revanche, **concrètement**, le PDP est assez éloigné du CPP, du fait de plusieurs facteurs, relevés dans l'Étude et qu'on peut constater par la comparaison des régimes, à savoir notamment :

- L'absence de partage de la matière première, alors que dans le CPP, chaque partenaire récupère **en nature** la part lui revenant ;
- L'absence de récupération des coûts forestiers (notamment fiscaux) par prélèvement sur les grumes stockées ;
- L'absence de fongibilité des grumes, découlant du nombre d'espèces et de qualités, et y compris à l'intérieur d'une même qualité ;
- L'inexistence d'un référentiel de prix incontestable, obligeant à pratiquer des prix imposés par l'État, forcément de manière uniformisée alors que les prix varient en fonctions des clientèles de destination.

Par ailleurs, la relation entre ce mécanisme nouveau du PDP et l'objectif de permettre une exploitation supplémentaire rentable et durable de la forêt, n'apparaît pas évident.

*Alors qu'il est mentionné dans l'Étude que ..*

- « le PDP vise à apporter des solutions au développement forestier et industriel attendu du Congo », et que :
- « le PDP va potentiellement modifier tant les flux physiques que le modèle économique avec des implications fortes au niveau industriel, fiscal et financier ».

Cet objectif serait plutôt rempli par le deuxième volet du projet, qui n'a pas à voir avec le PDP, à savoir l'obligation faite aux CIs d'exploiter l'intégralité de la production autorisée par les plans d'aménagement, et de remettre les grumes correspondantes (G2) à l'État, contre rémunération, afin que ce dernier les transfère à de nouveaux opérateurs (INC et ACI).

On lit en P.40 que l'État s'attend à « des disponibilités et attributions des volumes issus du PDP pour alimenter les nouveaux acteurs industriels non transformateurs (les INC), mais cela suppose que les ICs actuellement en place disparaissent en tant que transformateurs de grumes, car actuellement, il est prévisible qu'ils vont systématiquement chercher à maintenir l'activité de leurs usines, ce qui est considéré par l'Étude comme une forte priorité ; en d'autres termes, dans le cadre actuel du marché forestier caractérisé (au Nord-Congo) par de grosses exploitations incluant un niveau lourd de transformation,

le PDP ne permettra pas d'alimenter de nouveaux acteurs purement industriels au niveau des espèces exportables (G1).

On peut donc s'interroger sur le bien-fondé de ce raisonnement, dans la mesure où il semble que ces espèces ne trouvent pas preneur sur le marché international, et qu'il faudrait donc changer les habitudes des acheteurs étrangers.

On suppose que cela repose sur l'hypothèse suivant laquelle les CIs seraient peu enclins à promouvoir ce changement, et que c'est donc l'État qui doit assurer cette promotion.

**Dès lors, on ne comprend pas l'intérêt de mettre en place la formule de PDP.**

On peut plutôt redouter que la volonté de découplage entre les activités d'exploitation et de transformation, et la volonté appuyée de faire entrer de nouveaux industriels non forestiers, se traduisent par une démotivation de la filière industrielle avec à terme un démantèlement du tissu industriel mis en place de longue date par des opérateurs soucieux du respect des règles environnementales qui servent de guide aux plans d'aménagement, particulièrement au Nord-Congo.

A tout le moins, le nouveau système devrait pouvoir s'adapter à l'existant, et ne s'appliquer aux acteurs actuels que sur option de leur part, en pratiquant le principe du découplage systématiquement pour les nouveaux arrivants sur ce marché, ou bien encore à l'issue d'une période permettant aux CIs l'amortissement total de leurs investissements ou la cession de l'une ou l'autre de ces deux activités.

Par ailleurs, le nouveau système ne devrait pas remettre en cause les droits acquis par les industriels au niveau de leur investissement.

En effet, les investissements réalisés ont été basés sur une capacité de transformation, et le régime du PDP peut être considéré, à première vue comme aboutissant à une réduction de la capacité de traitement égale au pourcentage de grumes G1 qui est attribué à l'État suivant le système du PDP, c'est à dire de l'ordre de 40 à 60%.

Le fait d'échanger ces droits à grumes G1 sur pied, par un rachat des grumes au parc à bois à un prix fixé par l'État, peut aboutir à une remise en cause du rapport cout/produit de l'investissement réalisé, et ce type de conséquence est visé à deux niveaux :

1°) Les sociétés agréées au régime du code des investissements se voient reconnaître le droit à la stabilité des conditions de leur activité, et ce conformément à la charte congolaise des investissements, qui prévoit en son article 25-alinéa 8, *la garantie de la **stabilité de la fiscalité locale et d'Etat** pendant toute la durée des investissements réalisés dans le cadre de la présente Charte.* Or, on a vu que le nouveau régime PDP avait une nature essentiellement fiscale.

2°) Les traités bilatéraux de protection des investissements (« TBI »), signés entre le Congo et de nombreux Etats, qui, au-delà du caractère purement fiscal, ont pour objectif fondamental l'encouragement et la protection des investissements, en veillant au traitement des investissements « de façon juste et équitable ».

Cette formulation est suffisamment vague pour englober toutes sortes de situations, mais il convient de vérifier au cas par cas la rédaction de tel ou tel TBI.

### **Impact sur les grumes :**

Les grumes G1 doivent revenir aux CIs (ce qui est clairement revendiqué dans l'Étude en P19 pour permettre de « *maintenir les capacités industrielles des CIs* ») alors que les grumes G2 ont vocation à revenir à l'État pour être redistribuées aux nouveaux acteurs du secteur, qui eux ne sont pas concernés par le PDP (INC/ACI).

- S'agissant des grumes soumises au PDP (G1) :

L'État étant co-proprétaire d'une partie des G1 qui doivent finalement revenir aux CIs, il convient de prévoir **une obligation de cession pour ces G1 par l'État** sur demande du CI, avec inscription du prix de cession en compte courant.

(cf. Annexe A2 sur la garantie de paiement)

- Espèces secondaires pour tiers ( Grumes – G2) :

Ces grumes se sont pas soumises au PDP :

Ces grumes sont exploitées par les forestiers (CIs), pour être livrées à l'État moyennant une rémunération.

Le prix de cette prestation viendra s'inscrire en compte courant, avec compensation sur le prix de rachat des grumes G1.

### **Calcul du cout de l'exploitation pour le CI (calcul du cost log),**

En matière de CPP, le Cost oil comprend l'ensemble des charges supportées dans le cadre des activités pétrolières, traditionnellement divisées en trois catégories :

- charges d'exploration/recherche (y compris les dépenses d'exploration (qui présentent une grande importance généralement) ;
- charges de développement (mise en place des installations de production) ;
- charges d'exploitation.

Le Cost oil comprend également l'ensemble des impôts indirects (y compris les droits de douane), ainsi que les impôts payés par les sous-traitants qui sont intégrés dans le prix de leurs prestations (enchérissant ainsi le montant du Cost oil et venant réduire le Profit oil).

Mais le Cost oil ne comprend pas les impôts directs, qui sont payés par remise à l'État d'une quantité de pétrole (le Tax oil, qui est une part intégrante du Profit oil de l'État). En effet, en matière fiscale, l'impôt sur les bénéfices n'est pas considéré comme une charge, mais comme une affectation du résultat (en d'autres termes, on considère que l'État est en quelque sorte associé aux résultats).

En matière de PDP, il faut s'assurer que l'ensemble de tels couts (équivalents) d'exploitation sont bien intégrés dans le Coste log, et notamment les rubriques suivantes :

- *les frais généraux (loyers / cout total des engins et équipements / salaires, etc..)*
- *frais de préparation (administratifs / couts des autorisations et autres couts légaux ou réglementaires)*
- *taxes diverses (droits indirects, droits de douanes, parafiscalité, et fiscalités locales :*

- S'agissant d'une marge applicable intégrale au Cost Log :

Dans le système du CPP congolais, l'opérateur n'est pas rémunéré par l'attribution d'une marge sur les coûts supportés, ce qui est discutable, car l'opérateur agit pour le compte des associés (notamment le groupe contracteur) donc y compris l'État, et donc son travail profite à tous.

Cette anomalie est réparée dans le PdP, car le CI est rémunéré (cf. article 6.2.3) et sa rémunération figure dans le Cost Log ; cela nous paraît normal.

- Stockage dans le parc à bois (PAB) :

Dans le CPP pétrolier, le pétrole est facilement transportable par son caractère liquide, il s'ensuit que les coûts de stockage consistent essentiellement dans des investissements lourds initiaux -dits CapEx pour capital Expeditures (Terminal de Djéno, navires-réservoir), alors que en matière de stockage et transports de grumes, il y aura beaucoup de coûts d'exploitation -dits Opex pour Operational Expenditures (entretien des routes, camions).

L'obligation de stockage dans les parcs à bois situés dans les zones économiques peut poser problème aux forestiers qui ont des centres de transformation proches du lieu d'abattage : le transit par le PAB peut générer des coûts supplémentaires, car les grumes G1 feront un aller/retour obligatoire ; la prise en charge de ces coûts doit être clarifié.

Régime juridique de la propriété des grumes sur PAB :

Dans le CPP pétrolier : le pétrole brut extrait et stocké en instance de partage est en statut d'indivision, et en principe il y a partage des coûts de stockage.

Il convient de clarifier la situation des coûts de stockage des PAB pour les grumes G1 (assurances, traitement phyto-sanitaire, etc..).

**Découplage entre exploitation et transformation :**

Principe de la dichotomie :

A partir du moment où le PDP ne peut concerner que des grumes, et non des produits transformés, et où les CIs ( Concessionnaires forestiers Industriels) demeurent en tant qu'entités exerçant ces deux activités, force est de considérer que les CIs auront deux établissements économiques, dotés de régimes fiscaux et comptables distincts, à savoir un établissement « Exploitation » et un établissement « Transformation ».

Conséquences de cette dichotomie pour les CIs :

- En termes de fiscalité :

*Fiscalité directe :*

l'établissement Exploitation étant soumis au régime du PDP, et l'établissement Transformation étant soumis au droit commun ;

**Pour donner un sens à la dispense d'impôts directs d'État, il sera nécessaire de soumettre à l'impôt direct sur les bénéfices la marge reconnue de 10%, au niveau de l'établissement Exploitation** (cf. tableau en page 52 de l'Etude).

*Fiscalité indirecte :*

Notamment risque d'application de la TVA pour faire la liaison entre les deux établissements au niveau des produits (« cession » interne).

*Neutralité :*

le découplage entre l'exploitation et la transformation devrait aboutir à une cession des produits entre l'établissement « exploitation » et l'établissement « transformation », avec constatation d'un bénéfice d'exploitation non taxable à l'IS de droit commun (ni à la TSS) par la logique du CPP transposée au PDP.

**Plus généralement, la cession économique entre les deux établissements, devra se faire dans un cadre de neutralité fiscale, à tous niveaux.**



- En termes de comptabilité :

L'existence de deux établissements, et la spécificité fiscale attachée à l'un des établissements, entrainera une comptabilité séparée, qui devra être finalement consolidée, pour respecter l'unicité juridique de la personne morale.

## Mise en place d'un compte courant :

Compte tenu que l'État et les CIs sont amenés à avoir des dettes et des créances réciproques (achat-vente de grumes, paiement de taxes, rémunération de services), on pourrait envisager d'instituer entre chacun des CIs et l'État un compte courant au sens juridique du terme.

Le **compte courant** est défini comme le contrat par lequel les parties décident de faire entrer en compte toutes leurs créances et leurs dettes réciproques de manière à ce que celles-ci soient réglées immédiatement par leur fusion dans un solde disponible soumis à un régime unitaire.

Autrement dit il s'agit de l'application du mode de paiement par compensation, qui est prévu aux articles 1289 et 1290 du code civil, en ces termes :

*Lorsque deux personnes se trouvent débitrices l'une envers l'autre, il s'opère entre elles une compensation qui éteint les deux dettes, de la manière et dans les cas ci-après exprimés. **La compensation s'opère de plein droit par la seule force de la loi, même à l'insu des débiteurs ; les deux dettes s'éteignent réciproquement, à l'instant où elles se trouvent exister à la fois, jusqu'à concurrence de leurs quotités respectives.***

Traditionnellement, la compensation n'est pas reconnue en matière fiscale, cependant, il est intéressant de noter que l'État a prévu pour les sociétés pétrolières un mécanisme de compensation en matière de TVA, aux termes duquel **un crédit de TVA non remboursé dans les trente jours, est compensable avec tout autre impôt**, y compris les impôts retenus à la source pour le compte de tiers <sup>(1)</sup>.

A partir du moment où un tel mécanisme est prévu par un simple décret, à fortiori il peut parfaitement trouver sa place dans un texte à valeur législative.

---

<sup>(1)</sup> Décret n° 2001-522 du 19 octobre 2001, article 11 : *Si le remboursement n'est pas intervenu dans le délai prévu ci-dessus, la société pétrolière peut imputer, dès le mois suivant et sans délai, le montant de la TVA non remboursé sur tous impôts, droits et taxes de toutes natures, y compris ceux qui sont précomptés pour le compte du Trésor Public, jusqu'à la compensation effective et totale du montant de la TVA à rembourser.*

- **Le CPP pétrolier :**

La fiscalité d'un CPP est basée sur deux principes :

2- Fiscalité indirecte :

L'objectif d'un CPP pétrolier est de minimiser les coûts, et notamment les charges fiscales comprenant les impôts indirects <sup>(2)</sup> pesant sur l'exploitation pour réduire le cost oil et se concentrer sur la maximisation du profit oil partageable, ce qui explique les exonérations fiscales applicables au secteur pétrolier ; il ne s'agit pas d'un avantage, mais de l'application de la logique du système de partage de production, **qui se traduit in fine pour l'État par une fiscalité directe en nature** représentée par la part de pétrole lui revenant.

Ainsi En effet, dans le CPP pétrolier, les taxations indirectes dans leur intégralité sont considérées comme des coûts d'exploitation intégrés au Cost Oil, et sont donc remboursables en nature dans leur intégralité (mais avec un échelonnement lié au plafonnement du Cost Oil à 50% de la production brute).

2- Fiscalité directe :

Dans le CPP pétrolier, la taxation directe, constituée par l'impôt sur les bénéfices des sociétés (et en principe l'impôt de distribution qui est lié à l'acquisition de la production), est comprise dans la part de l'État, de sorte que la société pétrolière ne soit plus redevable de cet impôt, quel que soit le prix effectif de vente du pétrole.

Remarque :

A cet égard, l'étude fait une confusion page 29 en considérant que les exonérations des pétroliers s'inscrivent dans le cadre de la défiscalisation des impôts directs : les droits de douanes par exemple ne sont pas des impôts directs.

---

<sup>(2)</sup> Les **impôts directs** comprennent l'ensemble des impôts prélevés sur le revenu des personnes physiques et sur les bénéfices des entreprises. - Les **impôts indirects** couvrent les taxes perçues sur la production, la vente des biens et des services.

Au niveau fiscal, l'impôt sur le revenu (impôt direct) n'est pas une charge d'exploitation, mais une affectation du résultat, il n'est donc pas exact de mentionner que « la défiscalisation des impôts directs liés à l'exploitation forestière constitue une participation de l'État dans les coûts de production ».

**Il n'y a pas d'exonération d'impôt direct dans un CPP, car la taxation directe est payée en nature.**

- **Le PDP forestier :**

Le régime fiscal du PDP forestier ressemble à celui d'un CPP, à savoir que la part de l'État contient des montants fiscaux, mais de manière différente, car le Code prévoit (article 109) que l'entreprise forestière est dispensée des impôts directs d'État, et l'Étude précise qu'il s'agit des taxes d'abattage et d'une quote-part de la taxe de superficie.

Or, ces taxations sont au niveau juridique des impôts indirects, alors que le principal impôt direct d'État, à savoir l'impôt sur le bénéfice des sociétés, n'est pas mentionné parmi les impôts « dispensés ».

Ce terme de « dispense » est d'ailleurs incohérent avec les principes mentionnés ci-dessus, car dans le CPP :

- D'une part, les impôts indirects sont bien payés et récupérables en nature dans le Cost Oil,
- D'autre part, l'impôt sur les sociétés est bien payé en nature.

**D'où l'intérêt de constater un bénéfice imposable au niveau de l'activité Exploitation des sociétés forestières.**

(cf. l'annexe A1 sur le découplage de l'activité globale des forestiers)