

Modèle pour la collecte de données sur les revenus à percevoir par l'État auprès des entreprises extractives

Projet de Note d'orientation

le 5 novembre 2014

- 1. La présente Note d'orientation a pour but de faciliter l'affectation de différents flux de revenus, mentionnés dans les rapports ITIE de chaque pays, aux catégories ou sous-catégories appropriées de revenu figurant dans le modèle¹.** Ce modèle vise à améliorer la cohérence des données rapportées dans les différents pays en présentant les flux nationaux de revenus suivant une classification et une présentation uniformes. Il se veut en principe exhaustif. Cela signifie que les catégories et sous-catégories du modèle devront correspondre à tous les flux de revenus qui pourront se présenter. Si vous pensez que ce n'est pas le cas, merci de bien vouloir en parler au Secrétariat international de l'ITIE.
- 2. Ce modèle est agencé de manière à saisir tous les revenus que l'État est susceptible de percevoir auprès des entreprises extractives, mais il est probable qu'au stade actuel, seules les données pour un sous-ensemble de ces revenus seront collectées.** Cela étant, veuillez noter que le modèle ne vise pas à aboutir à la collecte de données supplémentaires, mais uniquement à organiser les données qui sont actuellement présentées dans les rapports ITIE. Cela signifie que des chiffres ne doivent être inscrits dans le modèle que pour les flux de revenus qui sont effectivement rapportés, et que les catégories et sous-catégories restantes doivent être laissées en blanc. Toute personne qui obtiendrait des chiffres par d'autres sources que le rapport ITIE pourra les inclure dans ces catégories et sous-catégories, en en mentionnant la source.
- 3. Ce modèle est basé sur le Manuel de statistiques de finances publiques du FMI 2014 (GFSM 2014), qui constitue la norme acceptée sur le plan international pour la compilation de statistiques fiscales.** Le *Summary data template* est un outil vous permettant de relier vos flux de revenus avec la nomenclature GFS. Pour chacune des catégories apparaissant dans la feuille de travail *GFS classification of revenue streams*, il s'agit d'indiquer si le flux de revenus concerné (a) est compris dans le rapport ITIE, (b) n'existe pas dans le pays, c'est-à-dire, n'y est pas applicable, ou (c) existe, mais n'est pas compris dans le rapport ITIE, par exemple s'il a été établi que ce flux n'est pas significatif.

¹ Le modèle lui-même se trouve à la section « 3. Revenus » de la feuille de travail dans le *Summary data template*, auquel on peut accéder à [LIEN].

4. Les revenus de l'État peuvent être reçus en espèces et en nature.

L'enregistrement de revenus reçus en espèces ne devrait pas présenter de problèmes, mais celui de revenus touchés en nature pourrait présenter des complications. En principe, les revenus reçus en nature doivent être enregistrés à leur valeur vénale, préférablement à la date d'exécution de la transaction. Cette question est très pertinente en ce qui concerne les droits associés à la production, mais intéresse également d'autres paiements (impôts, honoraires, etc.) qu'une entreprise extractive peut être amenée à effectuer en nature. À noter que l'Exigence 4.1 de l'ITIE prévoit également l'obligation de valoriser les paiements effectués en nature.

5. Seuls les paiements effectués par les entreprises pour leur propre compte

doivent être enregistrés. Il arrive souvent que des entreprises effectuent des paiements à l'État pour le compte de leurs employés, par exemple au titre de l'impôt sur le revenu ou des cotisations à la sécurité sociale des particuliers. Ces paiements sont à exclure du modèle.

6. Les retenues à la source ne constituent pas un type distinct d'impôt.

La retenue à la source est une méthode de perception qui est toujours associée à l'impôt sous-jacent (par ex. l'impôt sur le revenu des particuliers) et qui est toujours enregistrée en relation avec cet impôt. Dans certains cas, il peut être nécessaire d'obtenir une information supplémentaire pour identifier l'impôt spécifique associé à une retenue à la source.

7. Chaque catégorie et sous-catégorie sera décrite brièvement ci-après².

La description proposée décrit de façon générale les caractéristiques de revenus appartenant à une catégorie ou sous-catégorie donnée du modèle. Pour correctement affecter des flux de revenus à des catégories ou sous-catégories, il peut être nécessaire d'obtenir des précisions sur la nature de chaque flux de revenus. La désignation d'un flux de revenus offre souvent une bonne indication de sa nature, mais peut quand même prêter parfois à confusion. Il faudra donc prendre soin de confirmer la nature du flux de revenus. La description du régime fiscal en vertu de l'Exigence 3.2 doit être suffisamment détaillée pour appuyer la classification choisie d'impôts et de cotisations spécifiques à des pays donnés.

8. Impôts ordinaires sur le revenu, le bénéfice et les plus-values (1112E1) :

Il s'agit de versements fiscaux à l'État en accord avec le barème d'imposition établi pour les entreprises du pays et qui s'applique à des entreprises de tous types, quelle que soit leur activité.

² On trouvera une description plus détaillée des catégories de revenus au chapitre 5 du *Government Finance Statistics Manual 2014 (GFSM 2014)*, disponible à <<http://www.imf.org/external/data.htm#GovFin>>.

- 9. Impôts extraordinaires sur le revenu, le bénéfice et les plus-values (1112E2) :** Il s'agit également d'impôts sur le revenu, mais s'appliquant uniquement aux entreprises extractives. Ces impôts sont classifiés généralement en tant qu'impôts sur les bénéfices, par exemple des impôts sur des rentes de ressources. Ils sont imposés sur des bénéfices dégagés au-delà d'un taux de rentabilité donné, jugé approprié par le gouvernement. Ces impôts peuvent être appliqués avant ou après la perception de l'impôt sur les sociétés. Ils diffèrent des redevances, car ils tiennent compte du bénéfice des opérations minières/pétrolières, alors qu'une redevance est généralement imposée sur le niveau de production, quelle que soit la rentabilité.
- 10. Impôts sur la masse salariale et la force de travail (112E) :** Ces impôts sont calculés à partir d'une proportion de la masse salariale ou comme un montant fixe par personne, et ne sont pas liés à un régime quelconque de sécurité sociale. Ils ne doivent donc pas être confondus avec des impôts sur le revenu des particuliers/sur les salaires, et avec les cotisations à la sécurité sociale, qui sont prélevés par les entreprises sur la rémunération de leurs employés (retenues à la source).
- 11. Impôts sur la propriété (113E) :** Ces impôts sont à acquitter sur l'usage, la propriété ou le transfert de richesses. Ils peuvent être perçus à intervalles réguliers, en une seule fois, ou lors d'un changement de propriété. Ces impôts sont souvent versés à des administrations locales.
- 12. Impôts généraux sur des biens et services (TVA, taxe sur les ventes, taxe sur le chiffre d'affaires) (1141E) :** Ces impôts frappent la production, la mise en location, la livraison, la vente, l'achat ou d'autres changements de propriété concernant un large éventail de biens et de services. Ils peuvent être perçus si les biens et services sont produits dans le pays ou s'ils sont importés, et peuvent être appliqués à un stade quelconque de la production ou de la distribution. Lorsque les biens et les services sont exportés, le remboursement de ces impôts est enregistré en tant que réduction des impôts tombant sous cette catégorie.
- 13. La taxe à la valeur ajoutée est un impôt appliqué à des biens et à des services qui est perçu par étapes par des entreprises successives, mais qui est finalement acquitté intégralement par l'acheteur final.** Normalement, les entreprises perçoivent la TVA auprès des acheteurs de leurs produits, et déduisent les versements de TVA qu'elles ont acquittés sur leurs achats du total de la TVA qu'elles ont à payer. Le plus souvent, les entreprises peuvent réclamer des crédits de taxe sur leurs intrants, étant donné que leurs achats portent sur des produits intermédiaires et non sur des produits de consommation finale. Dans certains pays, les entreprises de ressources naturelles ne reçoivent pas de crédits d'impôt sur leurs intrants à faire valoir pour se faire rembourser la TVA acquittée, de sorte qu'elles n'obtiennent pas de remboursements au titre de la TVA.

- 14. Droits d'accise (1142E) :** Les droits d'accise sont levés sur des produits individuels (par ex. essence, huiles, tabacs, sucre) ou sur une gamme limitée de produits non classifiables au titre de taxes générales sur les produits et services (1141E) ; impôts de monopoles fiscaux (1143E) ; droits de douane et autres droits d'importation (1151E) ; et taxes à l'exportation (1152E). Les taxes sur l'usage de services publics tels que l'eau, l'électricité, le gaz et l'énergie sont réputés être des droits d'accise.
- 15. Bénéfices de monopoles fiscaux sur les ressources naturelles (1143E) :** Cette rubrique couvre la part des bénéfices de monopoles fiscaux qui est transférée à l'État. Les monopoles fiscaux sont des entreprises ou des quasi-sociétés d'État qui exercent le droit de l'État en matière fiscale par l'usage de pouvoirs exclusifs sur la production ou la distribution d'un type donné de bien ou de service. Ces monopoles sont créés pour percevoir des revenus publics, qui pourraient autrement être perçus par le biais d'impôts sur la production ou la distribution par le secteur privé des produits concernés. Des exemples courants de produits couverts par des monopoles fiscaux sont les produits du tabac, les produits pétroliers, le sel, etc. Selon les circonstances spécifiques d'un pays donné, les bénéfices transférés à l'État par une entreprise publique sont classifiés comme dividendes (s'il n'existe pas de monopole) ou comme bénéfices de monopoles fiscaux (si un tel monopole existe).
- 16. Droits de licence (114521E) :** Ils constituent des paiements non liés à un service spécifique ou, de manière générale, dont le montant est loin d'être en proportion du service assuré. Les impôts de ce type peuvent être perçus en une seule fois, à intervalles réguliers, ou chaque fois que des biens sont utilisés. Des exemples en sont les droits de licence d'exploration ou d'extraction. Si un service spécifique est lié au droit de licence et si le montant de celui-ci est en proportion du service, le versement sera enregistré comme portant sur la vente d'un service au titre de la sous-catégorie Frais administratifs pour services gouvernementaux (1422E).
- 17. Taxes sur les émissions et la pollution (114522E) :** Ce sont des taxes qui frappent l'émission ou le déversement dans l'environnement de gaz, de liquides ou d'autres substances nocives. Les montants à payer à des administrations publiques pour la collecte et l'élimination de déchets et de substances nocives sont exclus de cette catégorie, car ils constituent des ventes de biens et de services. Ces taxes comprennent des contributions obligatoires à des fonds environnementaux, ces contributions étant calculées à partir des volumes déversés d'un polluant donné. Les contributions obligatoires à des fonds environnementaux qui ne tiennent pas compte du volume des polluants déversés sont classifiées sous la catégorie « Autres impôts » et acquittées par les entreprises extractives (116E).
- 18. Taxes sur les véhicules à moteur (11451E) :** Ces impôts frappent l'usage de véhicules à moteur ou la permission de les utiliser. Ils ne comprennent pas les taxes sur les véhicules à moteur en tant qu'éléments d'un patrimoine ou d'une fortune, ou les droits de péage de routes, de ponts et de tunnels.

- 19. Droits de douane et autres droits d'importation (1151E) :** Cette catégorie couvre tous les droits à acquitter par des entreprises extractives sur des biens du fait que ceux-ci entrent dans le pays, et sur des services du fait que ceux-ci sont livrés à des résidents par des non-résidents. Ces droits peuvent être frappés sur une base spécifique ou calculés sur la valeur (ad valorem), mais sont légalement limités aux produits importés. Ils comprennent les droits figurant dans le code douanier et ses annexes, et notamment les surtaxes prévues dans les listes tarifaires, les frais consulaires, les frais pour tonnage, les taxes statistiques, et les prélèvements fiscaux et surtaxes non basés sur les tarifs douaniers.
- 20. Taxes sur les exportations (1152E) :** Cette catégorie couvre tous les prélèvements sur des biens qui sont transportés hors du pays ou sur des services qui sont fournis à des non-résidents par des résidents.
- 21. Bénéfices des monopoles de ressources naturelles (1153E) :** Les gouvernements peuvent mettre sur pied des entreprises détenant le droit exclusif d'exporter des produits tirés de ressources naturelles à des non-résidents, afin de lever des revenus qu'il serait possible de lever par le moyen d'impôts sur les exportations. Lorsque de tels monopoles existent, les bénéfices versés à l'État par l'entreprise monopoliste ou par l'office de commercialisation sont réputés constituer des impôts. Les bénéfices de ce type sont enregistrés comme revenus fiscaux lorsqu'ils sont transférés à l'État et ne comprennent pas les réserves retenues par l'entreprise monopoliste ou par l'office de commercialisation.
- 22. Autres impôts payés par les entreprises extractives (116E) :** Cette rubrique couvre les revenus provenant d'impôts perçus essentiellement selon des bases non couvertes par les rubriques qui précèdent, ou qui représentent des impôts non identifiés. Sont également compris dans cette catégorie des intérêts et amendes perçus pour le paiement tardif ou le non-paiement d'impôts, mais non identifiés par catégorie fiscale. Les droits de timbre ne tombant pas de manière exclusive ou prédominante sous une seule classe de transactions sont compris sous la présente rubrique.
- 23. Cotisations patronales à la sécurité sociale (1212E) :** Les cotisations sociales (12E) sont des versements effectivement touchés ou attribués, de la part d'employeurs pour le compte de leurs employés ou de la part d'employeurs, de travailleurs indépendants et de personnes non employées pour leur propre compte, ces versements assurant des droits à des avantages sociaux aux cotisants, à leurs personnes à charge ou à leurs survivants. Les cotisations peuvent être obligatoires ou volontaires. Les cotisations à la sécurité sociale sont des cotisations obligatoires à des régimes de sécurité sociale. Cette catégorie couvre les cotisations payées directement par les employeurs pour le compte de leurs employés, mais exclut les cotisations retranchées des salaires et autres indemnités des employés, puis versées par l'employeur pour leur compte.

- 24. Dividendes (1412E) :** Les dividendes renvoient à des versements à des entités de l'État en leur qualité de propriétaires et/ou actionnaires d'entreprises. Les fonds placés en actions n'habilitent pas les actionnaires à un revenu fixe ou prédéterminé. Des entités de l'État peuvent toucher des dividendes d'entreprises du secteur privé ou du secteur public. La distribution de bénéfices par des entreprises publiques peut se faire irrégulièrement, et ne pas être désignée comme une distribution de dividendes. Les dividendes couvrent toutes les distributions de bénéfices par les entreprises à leurs propriétaires ou actionnaires (compte non tenu des retraits à partir du revenu de quasi-sociétés). Les dividendes d'entreprises exploitant des ressources naturelles sont de deux formes : dividendes d'entreprises d'État (**1412E1**), et dividendes issus de la participation de l'État (fonds propres) dans des entreprises de ressources naturelles (**1412E2**).
- 25. Lorsque l'État reçoit des paiements en provenance d'entreprises publiques (par exemple, des compagnies pétrolières ou minières nationales), il est parfois difficile de décider s'il s'agit d'un versement de dividendes ou d'un retrait sur fonds propres.** Il importe de distinguer entre le retrait sur fonds propres dans une entreprise par son propriétaire et le versement à ce dernier d'une proportion du résultat de l'entreprise sous la forme d'un dividende. Ne sont réputés comme étant des revenus dégagés de la propriété d'entreprises que les distributions régulières sous la forme de dividendes, ou de retraits de revenus de quasi-sociétés. Les versements de gros montants à des fréquences irrégulières, reposant sur l'accumulation de réserves ou sur la vente d'actifs, sont enregistrés comme des retraits sur fonds propres, ce qui correspond à une transaction financière. Cependant, une entreprise a la faculté de régulariser des dividendes d'une période à la suivante, de sorte que pour certaines périodes, elle distribuera davantage en dividendes qu'elle ne dégage de ses activités productives.
- 26. Dans certains cas, le gouvernement peut recevoir des dividendes en nature.** Ces dividendes en nature doivent être valorisés au prix du marché des biens fournis à la date de la transaction. Il convient de remarquer que pour l'enregistrement de transactions en nature sous cette catégorie, le montant doit être établi librement par l'entreprise, et non dicté par l'État. Si le montant du versement en nature est prédéterminé ou fixe, il doit être enregistré dans la sous-catégorie Droits associés à la production.
- 27. Retraits à partir des revenus de quasi-sociétés (1413E) :** Conceptuellement, ces retraits de revenus équivalent à la distribution du résultat de la société (dividendes), à la différence près que la société qui effectue le paiement n'est pas légalement constituée en société.
- 28. Loyers (1415E) :** Le loyer est le revenu qu'un propriétaire dégage de sa propriété d'une ressource naturelle pour avoir mis cette ressource à la disposition d'une autre entité constituée (par exemple, une entreprise). Certaines entités de l'État ont la faculté d'accorder des baux permettant à d'autres entités d'extraire des gisements sur une

période donnée moyennant le versement d'un paiement ou d'une série de paiements. Ces paiements sont souvent désignés « redevances ». Les loyers peuvent prendre la forme de paiements périodiques de montant fixe ou, le plus souvent, ils seront établis à partir de la quantité, du volume ou de la valeur de l'actif extrait. Les entreprises engagées dans des explorations peuvent effectuer des paiements à des entités de l'État en échange du droit de procéder à des forages d'essai ou d'investiguer de toute autre façon la présence et l'emplacement d'actifs situés dans le sous-sol. Ces paiements sont également traités en tant que loyers même si aucune extraction n'a lieu. Les loyers sont constitués par la somme des redevances, des primes, des droits associés à la production, des transferts obligatoires à l'État (notamment sous la forme d'infrastructures) et des autres paiements au titre de loyer. À noter que cette définition est plus étroite que le concept de « loyer de ressources », qui est souvent compris comme comprenant des flux de revenus tels que des impôts extraordinaires.

- 29. L'enregistrement correct de loyers n'est pas sans présenter des difficultés pratiques parce que des paiements à l'État décrits comme étant des loyers ou redevances réunissent souvent les deux types de paiement.** Certains sont effectivement des loyers, et d'autres, des impôts ou des droits. Ces derniers doivent être classifiés dans la sous-catégorie qui convient, et non au titre de loyers. Une autre complication concernant l'enregistrement correct des loyers tient au fait que, dans certains cas, des paiements à l'État non décrits comme des loyers ou redevances (par exemple, des taxes et des droits) devraient en fait être classifiés en tant que loyers. Pour établir si un paiement donné est un loyer ou non, il faut avant tout savoir si ce paiement est effectué à l'État en sa qualité de propriétaire de la ressource naturelle.
- 30. Redevances (1415E1) : Il s'agit de paiements effectués à l'État (en tant que propriétaire de l'actif présent dans le sous-sol) basés sur les niveaux de production ou d'extraction d'un produit de base.** Les redevances sont normalement calculées à partir de la quantité, du volume ou de la valeur de l'actif extrait. Ainsi, la redevance sera mesurée en dollars par tonne (ou l'équivalent) ou comme pourcentage de la valeur de la ressource extraite. Si l'État n'est pas le propriétaire des actifs présents dans le sous-sol alors que des impôts semblables sont perçus, les paiements afférents seront enregistrés sous Autres impôts sur biens et services.
- 31. Primes (1415E2) : Il s'agit de paiements effectués à des entités de l'État dans le cadre d'attributions de contrats, de subventions ou de cessions de droits extractifs.** Ces paiements sont parfois désignés pas de porte ou primes de signature, de découverte ou de production. Dans le cas d'une prime de signature, il n'est pas nécessaire que le montant soit lié à la découverte ou à l'extraction de ressources. Ces paiements peuvent également être liés à l'atteinte de certains niveaux ou de certaines cibles de production. Ils peuvent aussi être versés pour la découverte de réserves minérales supplémentaires ou d'autres gisements. Le paiement peut se faire par versements périodiques ou par versement d'un montant fixe. Une prime est un paiement effectué au profit de l'État en

sa qualité de propriétaire de l'actif du sous-sol et en contrepartie de son octroi à l'entreprise du droit d'extraire la ressource.

- 32. Droits associés à la production (1415E3) :** Les droits associés à la production reviennent aux volumes de production que l'État est habilité à recevoir aux termes de tout contrat ou licence. Ces volumes prescrits peuvent être acquittés en espèces ou en nature, et peuvent être francs de tout autre versement de redevance. La production couverte par des droits associés à la production peut être livrée (forme physique) ou payée (forme monétaire) directement à l'État (**1415E31**), ou livrée (forme physique) ou payée (forme monétaire) à une entreprise d'État (**1415E32**). Lorsque le paiement se fait en nature, la production doit être valorisée au prix du marché (ou au coût de l'extraction).
- 33. Si une entreprise d'État reçoit des droits associés à la production d'une entreprise privée, le revenu de ces droits doit être attribué à l'État.** Les droits associés à la production sont généralement stipulés dans les contrats de partage de la production. Ces contrats peuvent être conclus avec l'État ou avec une entreprise d'État. Dans un cas comme dans l'autre, le revenu dégagé de droits associés à la production doit être attribué à l'État. Des revenus touchés par une entreprise d'État en vertu de droits associés à la production doivent être réaffectés de manière à figurer, dans les déclarations, comme étant reçus par l'entité d'État concernée. Cette réaffectation doit être effectuée correctement pour enregistrer le fait que c'est l'État, en tant que propriétaire de la ressource, qui est le véritable destinataire des droits associés à la production, et qu'il a choisi subséquentement de céder à une entreprise publique.
- 34. Transferts obligatoires à l'État (infrastructures et autres éléments) (1415E4) :** Il s'agit de paiements que des entreprises extractives sont tenues d'effectuer par la fourniture d'infrastructures sociales ou d'autres transferts dans le cadre des dispositions contractuelles conclues pour leur permettre d'exploiter la ressource. Ces paiements peuvent être en espèces ou en nature (sous la forme d'infrastructures achevées). La valeur du paiement devrait en principe être égale à la valeur de l'infrastructure.
- 35. Dans le cas de paiements d'infrastructures sociales, les versements seront enregistrés au fur et à mesure de l'avancement des travaux sur ces infrastructures.** Si cela n'est pas pratiquement possible, l'enregistrement de la transaction peut se faire à l'achèvement du projet d'infrastructures, ou lorsque que la propriété du projet sera remise à l'État. La nature obligatoire des paiements pour les infrastructures signifie qu'il ne s'agit pas de subventions, car les subventions sont des transferts non obligatoires.
- 36. Autres paiements de loyer (1415E5) :** Cette sous-catégorie couvre tous paiements effectués par des entreprises extractives à l'État en sa qualité de propriétaire de la ressource et qui ne seraient pas couverts par les quatre sous-catégories de loyer qui précèdent.

- 37. Ventes de marchandises et de services par des entités de l'État (1421E) :** Cette catégorie couvre l'ensemble des ventes de biens et de services par des entités de l'État à des entreprises extractives.
- 38. Frais administratifs pour services gouvernementaux (1422E) :** Cette catégorie couvre les droits à acquitter pour l'obtention de permis obligatoires et les autres frais liés à la vente de services par l'État. La majeure partie de ces frais s'applique à tous les secteurs et industries d'un pays (exemples : passeports, visas, frais de justice). Certaines licences peuvent ne concerner que les activités extractives. Des exemples en sont le permis d'exploiter des équipements spécialisés ou toute licence dont l'octroi est subordonné à des compétences minières données. Pour que ces frais puissent être associés à des ventes de services, l'entité de l'État en question doit exercer certaines fonctions réglementaires, par exemple : vérifier les compétences ou les qualifications de l'intéressé, contrôler l'efficacité et la sécurité d'un équipement, ou mener certaines autres formes de vérification dont elle n'aurait autrement pas à s'occuper. Si le paiement est manifestement sans proportion avec le coût de la prestation du service, alors les frais en question seront assimilés à des impôts sur l'usage de biens ou sur la permission d'utiliser des biens ou d'exécuter des activités données.
- 39. Amendes, peines et forfaits (143E) :** Cette catégorie couvre les transferts obligatoires infligés par des tribunaux de justice ou des organismes quasi-judiciaires pour les violations de lois ou de règles administratives, et le prononcé de forfaits. Les accords à l'amiable y sont également inclus. Les transferts de ce type liés à des impôts sont classifiés sous l'impôt en question.
- 40. Transferts volontaires à l'État (donations) (144E1) :** Cette catégorie comprend les cadeaux et dons volontaires de la part d'entreprises à des administrations (le plus souvent locales). Y sont compris les transferts pour la construction ou l'achat de centres culturels, d'hôpitaux, de musées, d'établissements scolaires et de théâtres, ainsi que pour des dons de terrains, d'immeubles ou d'actifs incorporels tels que des brevets et des droits d'auteur. Les immeubles peuvent être étendus pour englober des routes, des ponts, des barrages et d'autres infrastructures de génie civil. Si le transfert prend la forme du don d'un ouvrage achevé plutôt que la forme d'un paiement volontaire pour les travaux de construction, la valeur à enregistrer sera égale soit au coût de la construction de l'ouvrage, soit à sa valeur juste de marché.