

La Fiscalité minière en Afrique sub-saharienne :

La TVA et les Droits de Douane

Alain Charlet

Consultant international

Chargé de cours à l'Ecole des Mines de Paris
(MINES ParisTech)

Membre du Groupe Technique Consultatif (TAG) de
l'OCDE sur les impôts sur la consommation
Expert indépendant pour le FMI et l'OCDE



Potentiel de l'Afrique francophone sub-saharienne

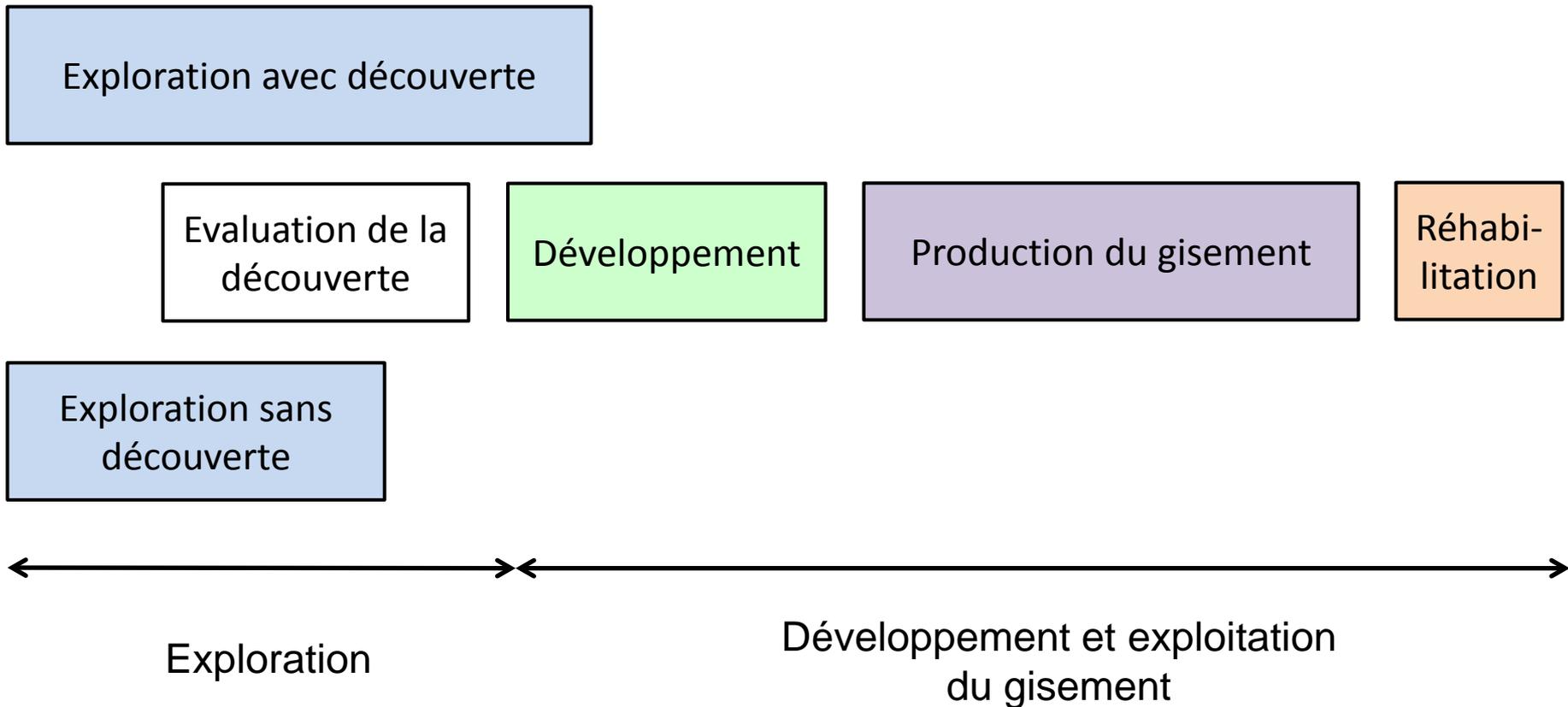
- L'Afrique : 67% de la **production mondiale** de cobalt, 19% de celle l'or, 39% de celle du manganèse, 56% de celle des diamants, 21% de celle des phosphates et 17% de celle de l'uranium (USGS 2011)
- L'Afrique détiendrait les **1ères ou 2èmes** plus grandes **réserves mondiales** de bauxite, chromite, cobalt, diamant industriel, manganèse, phosphate, platine, zirconium (USGS)
- Les **réserves prouvées** dans l'Afrique sub-Saharienne ont augmenté de 50% au cours des 10 dernières années (FMI)

Question de politique fiscale

- Comment s'assurer que l'Etat et les investisseurs partagent **équitablement** la rente minière?
- **Arbitrage** entre:
 - La volonté d'attirer des investissements directs étrangers
 - La nécessité d'obtenir une juste part de la rente minière (s'agissant de surcroît de **ressources non-renouvelables**)
- Les industries extractives sont généralement caractérisées par des **investissements lourds**
- Les codes miniers sont caractérisés par de nombreuses **exonérations** fiscales (durant la phase de recherche ou de construction, voire un congé fiscal durant la phase de production):
 - De l'impôt sur les bénéfices et l'IMF (impôt minimum forfaitaire)
 - De la patente
 - Des Droits de douane sur les importations effectuées par la société minière
 - De la TVA sur les achats de la société minière
 - Etc.



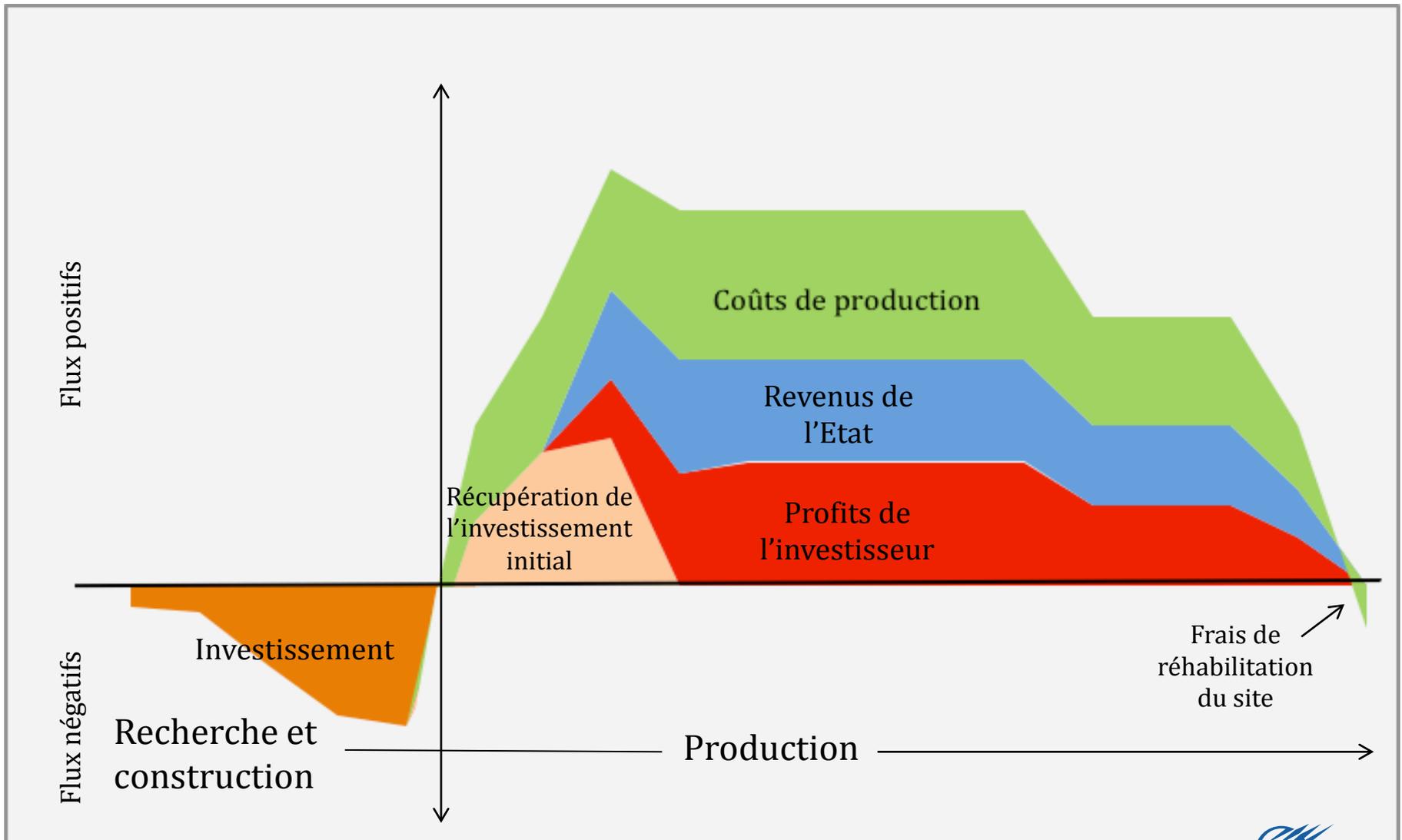
Cycle de vie d'un projet minier



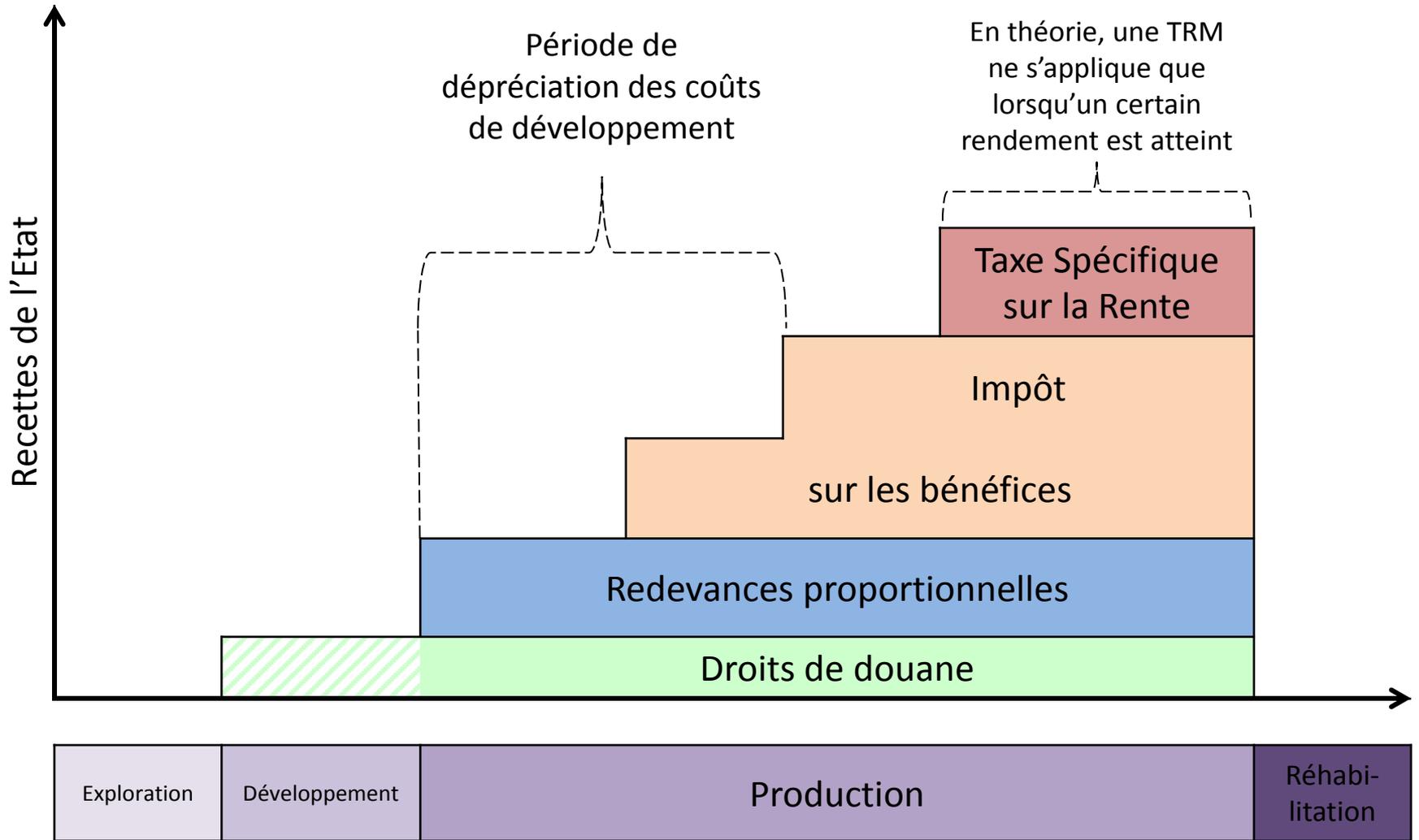
Caractéristiques du projet

Exploration	<ul style="list-style-type: none">• Comparativement, l'exploration minière est moins intensive en capital et risquée que l'exploration pétrolière
Développement	<ul style="list-style-type: none">• Intensif en capital• La perception qu'a l'investisseur de ce risque est importante dans l'évaluation de la viabilité d'un projet• Certains gouvernements gèrent ce risque par des clauses de stabilité
Production	<ul style="list-style-type: none">• Longue période de récupération des coûts
Réhabilitation	<ul style="list-style-type: none">• Coûts de fermeture et de réhabilitation du site• Gestion des risques environnementaux• Ces coûts interviennent à la fin de la production

Partage de la rente



Exemple de flux de revenus





Phases d'exploration et de construction

- **Exonérations :**
 - Impôt Minimum Forfaire (fonction du CA)
 - Impôt sur les bénéfices
 - Patente
 - TVA :
 - Sur les importations de biens (généralement les biens d'équipement)
 - Et parfois sur les achats domestiques de biens
 - Voire sur certaines prestations de services domestiques et transfrontalières (géo-services par exemple)
- **Régimes douaniers spécifiques :**
 - Exonération
 - Suspensifs (par exemple, régime d'admission temporaire)
- En principe, restent dues les **redevances fixes et superficiaires**

Phase d'exploitation

- Commence en principe à la date de la **1^{ère} production commerciale**
 - En principe, un retour à la **fiscalité de droit commun**
 - Mais, souvent :
 - Période de **congé fiscal**
 - 3 ans en Mauritanie d'exonération d'impôt sur les bénéfices et d'IMF
 - 7 ans au Burkina Faso d'exonération d'IMF et de patente (+ réduction de 10 points d'impôt sur les bénéfices et IRVM à un taux divisé par 2 pendant toute la durée de l'exploitation)
 - Maintien de **régimes spécifiques** / droits de douanes :
 - Soit pendant une période de congé fiscal, soit de manière permanente
 - Généralement pour les biens d'équipement d'extraction ou de transformation et les consommables (Guinée)
 - Paiement de **redevances proportionnelles** en plus des redevances fixes et superficiaires
- ➔ **Important de définir clairement les phases d'activité**



Le contexte (1)

- Dans les pays en voie de développement, la TVA représente souvent la plus grande partie des recettes publiques
- Substitut aux droits de douanes notamment dans des pays largement importateurs de produits finis

Le contexte (2)

- Toutefois, en ce qui concerne les industries extractives :
 - La TVA n'est **pas un outil pour générer des recettes** :
 - En effet, la majeure partie des minerais extraits sont **exportés** :
 - Les exportations sont **exonérées avec droit à déduction**
 - Et l'industrie extractive a en théorie le **droit de récupérer** la TVA d'amont sur ses **intrants**
 - Il n'y a donc **pas de consommation finale** dans le pays d'extraction :
 - Le minerai exporté sera transformé en produit semi-fini ou fini ou utilisé comme intrant pour fournir un service dans le pays d'importation
 - La consommation finale intervient quand les biens ou services sont vendus à un non-assujetti qui consomme le bien ou service
 - Les recettes fiscales sont générées par les **autres impôts** (impôt sur les bénéfices, etc.) et par les **redevances minières**
 - Toutefois, la TVA a un rôle important en terme de **formalisation de l'économie** (émission de factures, etc.)

Exonérations de TVA en phase d'exploration et de construction

- Exonérations en **phase d'exploration et de construction** :
 - Sur les **importations**
 - Parfois sur les **achats domestiques de biens ou les prestations de services** (géo-services notamment)

Exonérations de TVA en phase de production

- En **phase de production**:
 - Normalement, **plus d'exonérations** car retour à la fiscalité de droit commun
 - Toutefois, ce retour à la fiscalité de droit commun est **relatif** :
 - Certains codes distinguent **2 phases dans la phase de production** : une période de congé fiscal et une période normale
 - D'autres continuent à appliquer un **régime spécifique** en TVA et douane à certains types de produits durant toute la phase de production :
 - Par exemple, en Guinée, pas de TVA sur les biens d'équipement figurant sur la liste minière (article 176 du code minier)
 - En Mauritanie, l'importation de pièces détachées reste exonérée de TVA et la TVA sur le fuel est suspendue lorsqu'il est destiné aux équipements utilisés dans le cadre de l'activité minière (article 112 du code minier)
 - Question de la TVA sur les **carburants** :
 - Taxés à la TVA sans droit à déduction dans beaucoup de pays
 - Question du carburant utilisé pour les groupes électrogènes
 - Mais exonération du fioul lourd en Guinée)



Droits de douane en phase de recherche et de construction

- En **phase d'exploration et de construction** : importations de biens d'équipement souvent sous un régime **suspensif** :
 - Souvent le régime de l'**admission temporaire** (ou plus rarement soumis à un taux réduit)
 - Biens importés pour un usage spécifique et réexportés en l'Etat
- Pourquoi? Pour encourager l'investissement
- Suppose un **contrôle** des biens d'équipement pour savoir quant ils sortent du régime et que les droits deviennent exigibles (y compris TVA)

Régime de l'admission temporaire

- Le régime de l'admission temporaire permet d'importer temporairement, en **suspension** totale ou partielle **des droits de douane et de taxes** (la TVA normalement) – et sans subir les restrictions liées à la politique commerciale, des marchandises tierces destinées à être réexportées en l'état dans un délai déterminé
- Il s'agit donc d'une suspension des droits de douanes et TVA qui **redeviennent immédiatement dus** dès lors que les conditions pour bénéficier du régime ne sont plus remplies et que les biens sont mis à la consommation :
 - par exemple si les biens ne sont pas réexpédiés dans le délai prévu ou sont revendus sur place
 - **Mise à la consommation** : lorsque les marchandises sont soumises aux obligations imposées par le droit douanier et les réglementations non-douanières – la marchandise ainsi dédouanée est assimilée à un produit national
- Dans le cas des codes miniers d'Afrique sub-saharienne, les biens admis sous le régime de l'admission temporaire sont **souvent exonérés de TVA par une disposition spécifique du Code Minier** (qui transforme donc le régime suspensif en régime d'exonération aux fins de la TVA)



Droits de douane en phase d'exploitation

- En **phase d'exploitation** :
 - Retour au **régime douanier de droit commun**
 - Parfois les biens d'équipements restent soumis au même régime ou sont passibles des droits de douanes à un **taux réduit** :
 - En Guinée : taux réduit pour les équipements d'extraction ou de transformation + consommables
 - Au Burkina Faso : biens soumis au taux prévu pour les biens de catégorie 1
 - Certains biens sont **exonérés** durant une phase de **congé fiscal** :
 - En Mauritanie, les importations d'équipements sont faites en admission temporaire et les importations de pièces détachées, d'intrants industriels, de produits pétroliers sont exonérées durant la phase de congé fiscal de 3 ans (et ensuite passibles d'un taux de droit de douane de 5%)
 - Ou **exonérés** durant toute la **phase de production** :
 - Le Règlement de l'UEMOA exonère les importations de produits pétroliers
 - En Guinée, le fioul lourd est exonéré

Les raisons de ces exonérations en phase de recherche et construction (1)

- **Première** raison :
 - **Encourager l'investissement** (surtout vrai pour les droits de douanes étant donné qu'ils ne sont pas récupérables)
- **Deuxième** raison :
 - Plusieurs législations considèrent que les sociétés minières en phase de recherche et de construction ne sont **pas des assujettis** dans la mesure où elles n'exercent pas (encore) une activité économique effective
 - Ces législations ne considèrent pas que **l'intention d'exercer une activité économique** est suffisante pour retenir la qualification d'assujetti
 - Par conséquent, sans ces exonérations de TVA, ces sociétés supporteraient une TVA sur leurs achats qui serait **non déductible** sur leurs achats et importations (étant des non-assujettis)

Les raisons de ces exonérations en phase de recherche et construction (2)

- **Troisième** raison :

- Lorsque la législation nationale reconnaît qu'une société minière en phase de recherche et de construction est un assujetti, elle n'accorde généralement le remboursement des crédits de TVA qu'à certains assujettis : les **assujettis-exportateurs**
- Or, les sociétés minières en phase d'exploration et de développement n'extraient pas encore le minerai et ne sont donc pas exportatrices
- Elles n'ont donc pas en principe le droit de demander le remboursement de leur crédit de TVA
 - Il existe des exceptions : en RDC, les entreprises minières en phase de recherche ou de construction sont autorisées à demander le remboursement de leur crédit de TVA (article 14 de la LF pour 2014)
- Le **crédit accumulé** sera toutefois remboursable lorsque la société rentrera en phase de production et exportera sa production
- Cela affectera toutefois les **flux de trésorerie** de cette société à un moment où elle procède à l'essentiel de ses investissements, d'où l'exonération

Les raisons de ces exonérations en phase de recherche et construction (3)

- **Quatrième** raison :
 - Dans certains Etats, les crédits de TVA sont soumis à un **délaï de péremption** : ils disparaissent après un certain délai
 - Au Sénégal, l'article 375 du CGI nouveau dispose que le crédit de est imputable sur la TVA exigible au titre du ou des mois suivants, jusqu'à extinction, sans pouvoir toutefois excéder 2ans
 - En Mauritanie, l'article 182 bis du CGI dispose que les crédits de TVA ne peuvent être reportés au delà de 12 mois
 - Il existe donc un risque que ces sociétés minières puissent **perdre leur crédit de TVA** avant qu'elles ne puissent entrer en phase de production
 - Les exonérations durant les phases d'exploration et de construction permettent donc d'éviter que la **constitution de crédits de TVA importants** qui pourraient ne pas être remboursés

Alternative?

- Une option pourrait être de mettre en place un **mécanisme de remboursement de la TVA plus large** plutôt que d'accorder des exonérations :
 - En élargissant la notion d'assujetti
 - En supprimant le délai de péremption du crédit de TVA
 - En ouvrant le droit à remboursement aux sociétés minières même lorsqu'elles ne sont pas exportatrices
- En pratique, les **contraintes budgétaires** et les **questions de discipline fiscale** auxquelles les gouvernements sont confrontés rendent difficile une généralisation des remboursements de TVA
- Les exonérations en phase de recherche et de construction pourraient être un **moindre mal** même si elles empêchent de collecter la TVA au moment le plus facile, c'est-à-dire en douane à l'importation

Les raisons de ces exonérations en phase de production?

- En revanche, en phase de production, plus **rien ne justifie la mise en place d'exonérations** de TVA et de droits de douane :
 - La majeure partie des investissements ont été effectués (pas de raison d'exonérer des droits de douane)
 - La société minière a une activité économique effective
 - Elle est exportatrice :
 - Les exportations sont exonérées avec droit à déduction
 - La société est donc habilitée à déduire la TVA sur ses intrants (sous réserve qu'ils ne soient pas exclus du droit à déduction)
 - Dans la mesure où elle est exportatrice, elle a donc le droit de déposer des demandes de remboursement

TVA non-déductible

- Il y a un domaine dans lequel les sociétés minières peuvent supporter un **coût de TVA non déductible**
- Lorsque le bien ou service taxable **n'ouvre pas droit à déduction**
- La plupart des codes miniers excluent du champ des exonérations les biens ou services exclus du droit à déduction

Carburants (1)

- Biens qui sont traditionnellement **exclus du droit à déduction** :
 - Les **produits pétroliers**
 - L'article 34 de la Directive TVA de l'UEMOA exclut du droit à déduction les frais de carburant pour véhicules
 - L'article 329 bis du CGI du Burkina Faso exclut du droit à déduction l'essence d'aviation, le super carburant, l'essence auto (ordinaire) et le gasoil.
 - L'article 247 du CGI du Niger exclut du droit à déduction les huiles de pétrole ou de minéraux bitumeux, les gaz de pétrole et les autres hydrocarbures gazeux
- Les industries extractives consomment des quantités importantes de carburants pour leurs **véhicules** mais également pour leurs **groupes électrogènes**
 - Dans cette hypothèse, la TVA sur ces carburants est un coût pour ces entreprises alors même que l'électricité produite est utilisé pour les besoins de l'activité minière

Carburants (2)

- **Pourquoi** exclure du droit à déduction les produits pétroliers?
 - Eviter le **fardeau administratif** lié au contrôle de l'utilisation de ces biens qui pourraient être utilisés aussi bien à des fins privées qu'à des fins professionnelles
 - Diminuer les **risques de fraude**
- Ce n'est pas spécifique aux PVD
- Toutefois, certaines législations prennent en considération **l'utilisation du carburant** :
 - Elles considèrent alors que les produits pétroliers utilisées par l'industrie ou pour produire de l'électricité ouvrent droit à déduction
 - En **RDC**, est déductible la TVA sur les carburants acquis pour être utilisés par des appareils fixes comme combustibles dans les entreprises industrielles (article 41 de l'Ordonnance-loi n° 001/2012 du 21 septembre 2012 sur la TVA)

Carburants (3)

- Pour éviter que la TVA sur les produits pétroliers soit un coût pour les sociétés minières, certains codes miniers **exonèrent** de TVA les carburants utilisés par les groupes électrogènes :
 - L'article 376 du CGI de la Guinée exclut du droit à déduction les produits pétroliers à **l'exception** de ceux utilisés par des appareils fixes comme combustibles ou agents de fabrication dans les entreprises industrielles
 - Le Code Minier (article 168) précise que les importations de fioul lourd destiné à l'extraction et à la concentration des substances minières brutes et à la transformation sur place des substances minières en produits semi-finis ou finis (c'est-à-dire pour les groupes électrogènes) sont exonérées de TVA et de droits de douanes
 - De surcroît, Les carburants, lubrifiants et autres produits pétroliers importés bénéficient du remboursement de la TVA (article 171, 173 et 176 du Code Minier)

Liste minière (1)

- Outil essentiel qui permet de **déterminer** les biens passibles du régime préférentiel de droits de douanes et de TVA :
 - En principe, une liste minière doit souvent être soumise avec la demande de titre minier
 - Seuls les biens figurant sur cette liste sont éligibles aux régimes douaniers ou TVA spécifiques
 - Ces biens devraient être limités aux biens utiles à l'exploration, à la construction ou au fonctionnement de la mine

Liste minière (2)

- Question de la bonne **gestion** des listes minières :
 - En Guinée, **catégories** strictement limitées et liste **déposée** avec la demande de titre minier et elle est **spécifique** à chaque titre minier (article 166 et 167 du Code Minier)
 - Première catégorie : les équipements, matériels, gros outillages, engins et véhicules figurant sur le registre des immobilisations des sociétés concernées, à l'exclusion des véhicules de tourisme
 - Deuxième catégorie : les consommables destinés à l'extraction et à la concentration des substances minières brutes, y compris le fioul lourd à l'exclusion des carburants, lubrifiants courants et autres produits pétroliers
 - Troisième catégorie : les consommables destinés à la transformation sur place des substances minières en produits semi-finis ou finis, y compris le fioul lourd et les lubrifiants spécifiques, à l'exclusion des carburants, lubrifiants courants et autres produits pétroliers
 - Exclut les biens dont on peut trouver l'**équivalent** sur le territoire national et qui sont disponibles à des conditions commerciales similaires
 - En Guinée, même le **sous-traitant** direct doit constituer sa propre liste minière (article 181 du Code Minier)
 - Suppose un bon suivi des biens admis sous le **régime de l'admission temporaire** (notamment lorsque ces biens sont mis à la consommation, s'ils sont revendus sur place par exemple...)
- Question d'un **arbitrage** entre liste minière et droits de douanes plus faibles mais de droit commun?



La question des demandes de remboursement

- Les demandes de remboursement : **talon d'Achille de la TVA**
- Les **conditions** pour obtenir le remboursement sont souvent difficiles à remplir
- Cela peut pousser certaines sociétés minières à **demande des exonérations de TVA durant la phase de production également** sur :
 - Leurs importations
 - Leurs achats de biens et services, notamment auprès de leurs sous-traitants
- Ce qui repousse la question du remboursement de la TVA au niveau des sous-traitants :
 - Puisque ces derniers vont rendre des prestations exonérées de TVA
 - Et qu'ils supportent de la TVA sur leurs intrants

Le régime des sous-traitants (1)

- Très souvent, le dispositif fiscal applicable au titulaire du titre minier est **étendu** totalement ou partiellement à ses sous-traitants (surtout en matière de droits de douane et de TVA) :
 - Certains Codes Miniers prévoient des **avantages limités** pour les sous-traitants durant la phase de recherche et de construction :
 - Au **Burkina Faso**, les sociétés de géo-services (incluant les sociétés de forage, les laboratoires d'analyse d'échantillons de minerai offrant des services liés aux activités de recherche et d'exploitation), bénéficient du même régime douanier que le titulaire du titre minier pour lequel elles travaillent (importation au taux de la catégorie 1 du TEC – article 85 du Code Minier. En phase de construction et de production, les sous-traitants (et non plus seulement les sociétés de géo-services) bénéficient des mêmes avantages douaniers que le titulaire du titre minier (exonération pendant 3 ans des droits de douane en phase de construction – article 87 du Code Minier; application de la catégorie 1 du TEC en phase de production – article 91 du Code Minier)
 - D'autres codes étendent aux sous-traitants les **mêmes avantages** accordés au titulaire du titre minier :
 - L'article 34 du Règlement portant CMC de l'**UEMOA** dispose que les sous-traitants bénéficient exactement des mêmes avantages fiscaux et douaniers que le titulaire du titre minier (larges exonérations de droits de douanes quelle que soit la phase et larges exonérations de TVA sur les 2 premières phases)
 - En Guinée, les sous-traitants directs bénéficient des mêmes avantages fiscaux et douaniers que le titulaire du titre minier (article 181 du Code Minier) : larges exonérations de TVA durant les 2 premières phases + régime de l'admission temporaire pour les droits de douanes / retour à un régime normal en phase de production, sauf notamment pour le fioul lourd qui reste exonéré
 - Certains codes – plus rarement – étendent ces avantages non seulement aux sous-traitant mais également aux **sous-sous-traitants ou aux sociétés affiliées** :
 - En **Mauritanie**, les avantages accordés au titulaire du titre minier sont également étendus aux sous-sous-traitants directs (article 112 du Code Minier). Ces derniers bénéficient des exonérations de TVA accordés au titulaire du titre minier (exonérations généralement durant les 2 premières phases et exonération sur les importations d'équipement ou de pièces détachées durant la phase de production)
 - En **RDC**, les sociétés affiliées exerçant des activités minières bénéficient de l'ensemble du régime fiscal et douanier accordé au titulaire du titre minier (article 223 du Code Minier)

Le régime des sous-traitants (2)

- Question de l'**encadrement** du dispositif
 - **Définition** du sous-traitant :
 - Qu'est-ce qu'un sous-traitant direct?
 - Qu'est-ce qu'un sous-traitant exclusif?
 - Est-ce que les sous-traitants doivent constituer une **liste minière**?
 - En Guinée, le sous-traitant doit constituer et faire agréer une liste minière
 - En Guinée, le titulaire du titre minier est **solidairement responsable** du paiement des impôts et taxes dus par ses sous-traitants

Le régime des sous-traitants (3)

- Question du **champ** des exonérations :
 - En phases de **recherche** et de **construction** :
 - **Prévient une accumulation de crédits de TVA** au niveau du titulaire du titre minier
 - Ce qui peut être **justifié** par l'impossibilité d'imputer (non-reconnaissance de la qualité d'assujetti) ou de rembourser ce crédit (entreprise non-exportatrice)
 - Toutefois, **cela repousse la question du crédit au niveau des sous-traitants** (qui vont se retrouver en crédit dans la mesure où ils rendent des opérations exonérées)
 - Dans la mesure où les sous-traitants ne sont pas exportateurs, c'est la raison pour laquelle certains codes miniers **exonèrent** de TVA sur leurs intrants également pour éviter l'accumulation de crédits de TVA à leur niveau

Le régime des sous-traitants (4)

- Question du **champ** des exonérations :
 - En phase de **production** :
 - L'exonération n'est plus justifiée si le titulaire du titre minier peut exercer son droit à remboursement
 - Dans le cas contraire, l'exonération prévient là aussi une accumulation de crédits de TVA au niveau du titulaire du titre minier
 - Cela peut alors pousser les sociétés minières à demander à ce que l'exonération de TVA sur leurs intrants soit étendue en phase de production
 - Et à demander également à ce que leurs sous-traitants soient exonérés de TVA sur leurs intrants
 - Car elles pourraient craindre que ces sous-traitants ne leur refacturent la part de la TVA non-remboursable qu'ils auraient supportée (phénomène de **TVA en cascade**)

Le régime des sous-traitants (5)

- Question du **champ** des exonérations :
 - En phase de **production** :
 - Le problème du remboursement des crédits de TVA sera donc repoussé au niveau des **sous-sous-traitants**, là où la valeur ajoutée est moindre
 - Le risque est qu'un secteur entier de l'économie finisse en exonération de TVA (le secteur le plus porteur en l'espèce)
 - Ce qui ne créerait pas nécessairement de pertes fiscales pour l'Etat
 - Sauf si l'exonération s'applique également aux biens exclus du droit à déduction
 - Toutefois, cela affectera l'effet formalisateur de la TVA sur l'économie :
 - Plus de mécanisme de paiement fractionné
 - Pas d'incitation à émettre et requérir des factures en bonne et due forme
 - TVA = impôt sur les transactions, donc plus d'assurance que les flux passent dans le système fiscal
 - Ce qui affectera nécessairement l'évaluation et le contrôle des **autres impôts** et notamment des impôts directs

Le traitement TVA de la cession d'un titre minier (1)

- Les codes miniers ne contiennent **pas, en principe, de disposition spécifique** sur ce point
- Par conséquent, la cession d'un titre minier devrait être traitée comme une opération ordinaire
- S'agissant d'un droit, il s'agira d'une **prestation de service**
- Dans l'UEMOA, le **lieu d'imposition** de cette prestation devrait normalement être dans le pays où le titre a été obtenu dans la mesure où le permis ne peut être utilisé que dans ce pays :
 - Article 13 de la Directive UEMOA :
 - Le lieu d'imposition d'une prestation de services est le lieu de son exécution
 - Cependant, lorsque la prestation est utilisée dans un lieu autre que celui de son exécution, l'imposition s'effectue à son lieu d'utilisation

Le traitement TVA de la cession d'un titre minier

(2)

- Cette prestation devrait être **taxée** à la TVA sauf si elle est exonérée
 - Si l'acheteur est une société minière, il bénéficiera vraisemblablement des **exonérations** ouvertes aux sociétés minières sur ses intrants
 - Si la cession est traitée comme la transmission d'une universalité de biens, elle devrait être traitée comme une **non-opération** aux fins de la TVA lorsque l'acheteur continue la personne du cédant
 - La transmission d'une universalité de biens concerne en principe le transfert d'un fonds de commerce ou d'une partie autonome d'une entreprise comprenant des éléments corporels et incorporels (par exemple, un apport partiel d'actifs)
- Est-ce que cette TVA sera **déductible** pour l'acheteur?
 - Toute dépendra du statut de l'acheteur (et de l'usage du droit aux fins d'une activité imposable)
 - Non si l'acheteur est un non-assujetti (si, par exemple, la loi ne reconnaît pas l'intention d'exercer une activité économique)



Le traitement TVA des cession de parts ou d'actions de sociétés

- On se réfère ici aux cessions de parts ou d'actions de sociétés titulaires d'un titre minier
- Les cessions de parts ou d'actions sont **en principe exonérées** de TVA
 - Au Burkina Faso, l'article 331 septies les opérations ayant pour objet la cession de valeurs mobilières
- Toutefois, ce n'est **pas explicitement indiqué** dans tous les CGI africains
- Question du **lieu d'imposition** :
 - La plupart des pays du monde appliquent le principe de destination
 - Certains utilisent le lieu du preneur comme un indicateur de substitution = le lieu d'imposition pourrait être en dehors de l'Afrique si l'acheteur est situé dans un pays tiers
 - De nombreux pays africains utilisent un indicateur de substitution basé sur le lieu d'exécution ou, lorsque la prestation est utilisée dans un lieu autre que celui de son exécution, le lieu d'utilisation
 - Cela peut créer une double imposition lorsque la cession n'est pas exonérée

Contrats particuliers

- **“Contrats d’amodiation”** (lease agreements) / **Overriding royalty agreements**
 - Contrat où le titulaire du droit d’exploitation procède à la location de la mine à un tiers moyennant une redevance (overriding royalty en droit anglo-saxon) ou une contrepartie qui peut être en argent ou en nature
 - il ne s’agit pas d’une location ordinaire puisque l’usage détruit ici la chose
- **Farm-out agreements** (contrat d’affermage en français)
 - Une variante du contrat d’amodiation est le farm-out agreement
 - Sorte de contrat d’affermage par lequel une entreprise cède un pourcentage dans un titre minier (avec par exemple le droit d’explorer ou d’extraire correspondant) à une autre personne en échange d’une contrepartie (en argent et/ou en obligations de faire, par exemple de forer à un certain endroit jusqu’à une certaine profondeur, des travaux d’exploration ou de développement, etc.) pour une certaine durée

Contrats d'amodiation – définition dans les codes nationaux

- L'article 1 du code minier de la RDC définit l'amodiation comme suit :
 - « *Amodiation : un louage pour une durée déterminée ou indéterminée, sans faculté de sous-louage, de tout ou partie des droits attachés à un droit minier ou une autorisation de carrières moyennant une rémunération fixée par accord entre l'amodiant et l'amodiataire* ». Toutefois, l'article 177 précise que « *Les droits miniers et/ou de carrières de recherche ne peuvent pas faire l'objet d'amodiation* »
- L'article 1 du Code minier guinéen a une définition similaire :
 - « *Amodiation : un louage pour une durée déterminée ou indéterminée sans faculté de sous-louage, de tout ou partie des droits attachés à une autorisation d'exploitation de carrière, à un permis d'exploitation minière industrielle ou semi- industrielle, ou à une concession minière moyennant une rémunération fixée par accord entre l'amodiant et l'amodiataire* »

Caractère cessible ou amodiable des permis

- Concernant la question de la cessibilité et du caractère amodiable des permis :
 - Dans certains pays, le permis de recherche n'est pas cessible et amodiable :
 - En Guinée (article 19 du Code minier) : « *Le Permis de recherche confère à son titulaire un droit mobilier, indivisible, non cessible et non susceptible de gage et d'hypothèque* »
 - Contre-exemples :
 - En RDC (article 51 du Code Minier) « *Le Permis de Recherches est un droit réel, immobilier, exclusif, cessible et transmissible* »
 - Au Burkina Faso, l'article 36 du code minier dispose que l'ensemble des titres miniers est cessible et transmissible
 - Régime mixte :
 - En Mauritanie, l'article 17 du code minier dispose que tous les titres miniers, y compris les permis de recherche, sont cessibles
 - Mais que les droits conférés par les permis de recherche sont indivisibles et non amodiables
- En revanche, le permis d'exploitation est en principe cessible et amodiable

Le traitement TVA des contrats d'amodiation et assimilés (1)

- Indépendamment de la qualification juridique de l'opération, **d'un point de vue TVA**, il s'agit :
 - De la cession temporaire d'un droit
 - Pour une durée limitée
 - En échange d'une contrepartie en argent ou en nature
- Pourrait être traité comme une **prestation de service (de location)**
- Question du **lieu d'imposition** :
 - Normalement, ne se pose pas en l'espèce dans la mesure où les deux sociétés seront en principe des sociétés minières de droit national
 - Etroitement lié à un bien immeuble : donc pourrait être imposé là où l'immeuble se trouve

Le traitement TVA des contrats d'amodiation et assimilés (2)

- Cette prestation sera taxée sauf si elle est exonérée par une disposition spécifique
 - Si l'acheteur est une société minière, il bénéficiera vraisemblablement des **exonérations** ouvertes aux sociétés minières sur ses achats de biens et services
 - S'agit-il d'une **transmission d'une universalité** de biens (apport partiel d'actifs) = non-opération aux fins de la TVA (si l'acheteur continue la personne du cédant) ?
 - Probablement non, dans la mesure où le droit n'est cédé que pour **une durée limitée** dans le temps
 - Toutefois, il faut relever, qu'au cas présent, l'usage détruit la chose louée (puisque le minerai extrait ne pourra pas être renouvelé à la fin du contrat)
- Si l'opération est taxée, est-ce que cette TVA sera **déductible** pour l'acheteur ?
 - Tout dépendra du statut de l'acheteur (et de l'usage du droit aux fins d'une activité imposable) : non si l'acheteur est un non-assujetti (si, par exemple, la loi ne reconnaît pas l'intention d'exercer une activité économique en phase de recherche)

En conclusion (1)

- **Droits de douane :**
 - Les exonérations ou régimes suspensifs semblent justifiés en phase de recherche et de construction en raison des **investissements** effectués
 - Toutefois, il existe déjà le régime douanier de l'**admission temporaire**
 - Ensuite, le contrôle de ces exonérations ou suspensions de droit de douane nécessite la mise en place d'une **liste minière** qui peut être difficile à gérer
 - En pratique risque que soient exonérées des importations qui n'ont pas de relation directe avec l'activité minière

En conclusion (2)

- **TVA :**
 - Les exonérations n'entraînent **pas de perte de recette** car il s'agit de transactions BtoB (TVA déductible pour l'acheteur)
 - Sauf si l'exonération est étendue aux les livraisons de biens soumis à la TVA mais exclus du droit à déduction
 - Toutefois, ces exonérations affectent le **rôle formalisateur de la TVA** sur l'économie
 - En théorie, une meilleure pratique serait de mettre en place des **procédures de remboursement efficaces et transparentes**
 - Mais parfois difficile dans des pays confrontés à des difficultés budgétaires et avec des moyens administratifs limités

En conclusion (3)

- Les exonérations de TVA pourraient être un **moindre mal** car elles évitent l'accumulation des crédits de TVA au niveau de la société minière :
 - Toutefois, elles ne devraient **pas être étendues durant la phase d'exploitation** aux achats effectués par les sociétés minières
 - Et encore moins étendues aux achats effectués par leurs sous-traitants
 - Cela pourrait exonérer un secteur entier de l'économie et « *contaminer* » d'autres secteurs d'industrie

MERCI POUR VOTRE ATTENTION!



Pour toutes questions, n'hésitez pas à écrire à l'adresse suivante :
alaincharlet@gmail.com

Pour toutes questions :

alaincharlet@gmail.com

Tél. : + 33 6 64 88 79 30

QUESTIONS?