

# Question de la pertinence des mesures d'incitations fiscales et douanières

Alain Charlet

Enseignant à l'Ecole des Mines de Paris  
Expert indépendant pour le FMI, la Banque  
Mondiale et l'OCDE



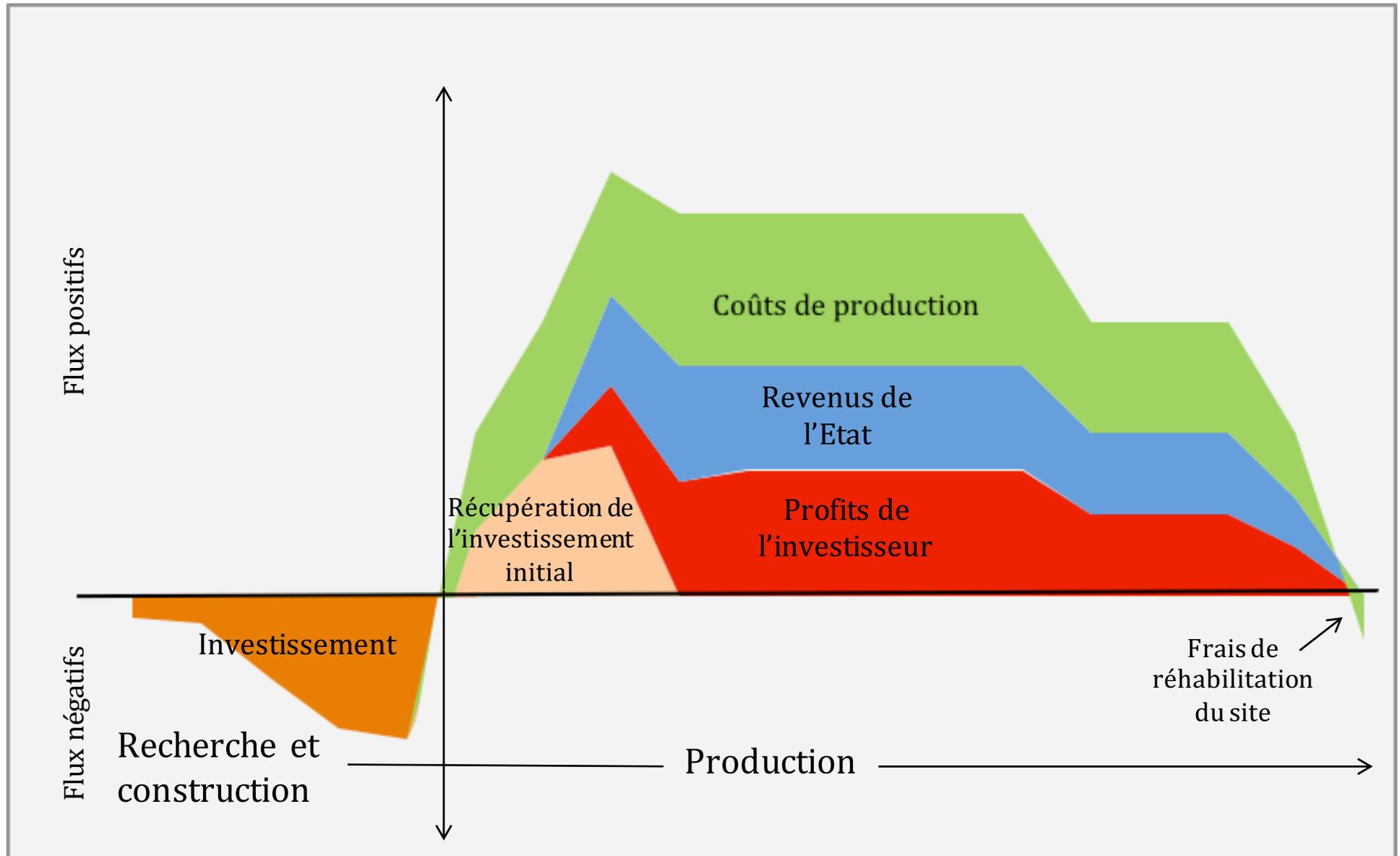
# Objectifs du gouvernement

- **Arbitrage complexe** avec des **objectifs contradictoires**:
  - Il s'agit d'obtenir la **part maximale dans le partage de la rente** (sous forme de recettes fiscales entre autres) :
    - Des recettes relativement stables et régulières
    - Voire progressives en période de hausse des cours
    - Faciles à administrer pour l'Administration fiscale (coûts de gestion réduit)
  - **Tout en restant suffisamment attractif** pour attirer l'investissement
  - Sachant, toutefois, que le secteur minier se prête **peu à la concurrence fiscale** entre Etats dans la mesure où les gisements ne sont pas délocalisables
    - Toutefois, une période de hausse des cours peut rendre attractif des Etats aux ressources précédemment inexploitées en raison du risque politique, d'une moindre teneur des gisements ou des difficultés et du coût de l'exploitation

# Objectifs de l'investisseur

- Maximiser sa **valeur actuelle nette (VAN)**:
  - Pour un investissement, la VAN est la valeur des flux de trésorerie liés à l'investissement actualisés au taux de rentabilité exigé par le marché compte tenu du risque de cet investissement
  - En résumé, la VAN représente le montant de la création de valeur anticipé sur l'investissement.
  - Autrement dit, un investissement peut être entrepris si sa VAN est positive
- Avoir une assurance quant à ses **droits sur le gisement** découvert et/ou exploité (permis de recherche ou d'exploitation)
- Souhaite avoir une certaine **sécurité fiscale** pendant la durée du projet (convention minière et clause de stabilité)
- Souhaite disposer d'un **mécanisme de résolution des différends** indépendant des juridictions nationales (clause d'arbitrage) en raison de la compétence de ces dernières ou de leur dépendance par rapport au pouvoir politique

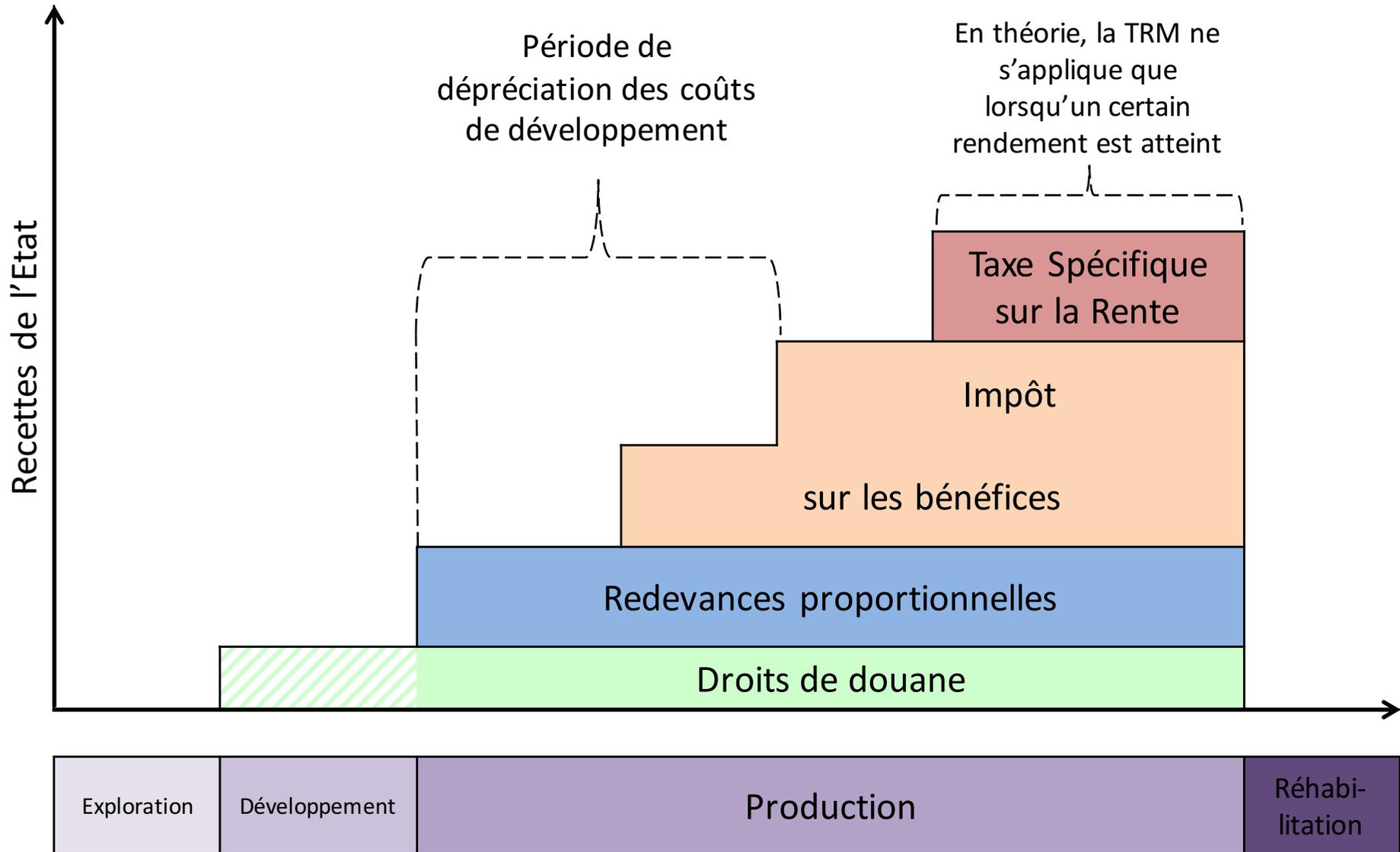
# Partage de la rente



# Régime fiscal et douanier évolutif

- Dans les codes d'Afrique sub-saharienne francophone, le régime fiscal et douanier applicable est souvent **évolutif** en fonction de la phase d'exploitation :
  - **Larges exonérations durant la phase de recherche et de construction**
  - **Retour *relatif* à une fiscalité de droit commun en phase d'exploitation**
- ***Exception*** : La RDC retient une approche originale
  - Régime fiscal et douanier dit « exhaustif » (article 220 du code minier) qui consiste à lister pour l'ensemble des phases d'activité les impôts et taxes applicables
  - Le Code minier est totalement autonome du Code des impôts
  - Le régime fiscal est commun à l'ensemble des trois phases
    - Le passage en phase d'exploitation est marqué essentiellement par un relèvement du taux des droits de douanes applicables aux biens figurant sur la liste minière de 2 % à 5 % (à l'exception des carburants passibles d'un taux de 3 % quelle que soit la phase d'activité)

# Exemple de flux de revenus



# Phases d'exploration et de construction

- **Exonérations :**

- Impôt Minimum Forfaitaire (fonction du CA)

- Impôt sur les bénéfices

- Patente

- Impôt qui comporte généralement un droit fixe et un droit proportionnel sur la valeur des biens d'équipement

- 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<sup>ère</sup> production commerciale**
  - Au Cameroun, date définie par arrêté (article 96)
- 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, de patente (ainsi que de Taxe patronale d'apprentissage et de Taxe des biens de main morte) et IRVM à un taux divisé par 2 pendant toute la durée de l'exploitation : articles 160 et 162 du Code Minier de 2015
  - 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**

# Impôts indirects

- Impôts **indirects** :
  - Droits de douane
  - Accises
  - TVA non déductible sur certains biens
- Il s'agit de revenus **anticipés** avant la production
  - Généralement perçus lors de l'**importation** des biens et équipements (TVA, droits de douane) ou l'**achat** de services (TVA uniquement)
- Raison pour laquelle beaucoup de codes prévoient des **suspensions** ou **exonérations** souvent jusqu'à la date de la première production

# 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)
- En **RDC** :
  - Franchise temporaire pour un délai de 6 mois des biens destinés à être réexportés (admission temporaire) – article 231 du CM de 2002
  - Pour les autres biens : taux de 2% avant la mise en exploitation effective – article 232 du CM de 2002

# 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 : article 164 du CM de 2015
    - En RDC : taux de 5% au commencement de l'exploitation effective, taux de 3% pour les carburants, réactifs et consommables – article 232 du CM de 2002
  - 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

# TVA

- 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 est **exportée** :
      - 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**
        - » **sauf la TVA non déductible sur les carburants**
    - 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, taxes sur la rente, patente, etc.) ou **redevances minières**
  - Toutefois, la TVA a un rôle important en terme de **formalisation de l'économie** (émission de factures, etc.)

# Exonérations de TVA (1)

- 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)
- **Pourquoi?**
  - Souvent les entreprises n'ont pas encore le **statut d'assujetti** car elles n'exercent pas encore une activité économique
  - D'autre part, elles n'exportent pas et ne sont pas éligibles à déposer des **demandes de remboursement**
  - Souvent, existe une **péremption des crédits de TVA**
  - Financièrement, cela évite une **accumulation de crédits de TVA** non remboursables

# Exonérations de TVA (2)

- En **phase de production**:
  - Normalement, plus d'exonérations
  - Exceptions :
    - Par exemple, en Guinée, TVA sur les biens d'équipement
  - 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

# 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

# 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 pays en développement
- 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

# 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
- Suppose un bon suivi des biens admis sous le **régime de l'admission temporaire** (notamment lorsque ces biens sont mis à la consommation)

# 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)
- Question d'un **arbitrage** entre liste minière et droits de douanes plus faibles mais de droit commun

# Le régime des sous-traitants (1)

- Très souvent, le dispositif fiscal et douanier applicable au titulaire du titre minier est **étendu** à ses sous-traitants (surtout en matière de droits de douane et de TVA)
- Question de l'**encadrement** du dispositif
  - **Définition** du sous-traitant :
    - En RDC, s'étend également aux sociétés affiliées
    - En Mauritanie, s'étend aux sous-sous-traitants
  - 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 ce dernier

# Le régime des sous-traitants (2)

- Question du **champ** des exonérations en matière de TVA :
  - 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 **justifiée** 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, il peut être plus simple de les **exonérer** de TVA sur leurs intrants également pour éviter l'accumulation de crédits de TVA à leur niveau

# Le régime des sous-traitants (3)

- 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 (4)

- 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
    - Ce qui affectera nécessairement la collecte des **autres impôts** et notamment des impôts directs

**MERCI POUR VOTRE ATTENTION**

Pour toutes questions :

[alaincharlet@gmail.com](mailto:alaincharlet@gmail.com)

Tél. : + 33 6 64 88 79 30

# QUESTIONS?