



Publish What You Pay
Coalition Camerounaise

Les Exonérations fiscales dans le secteur Extractif au Cameroun



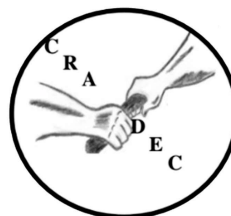
Août 2016



**Les
Exonérations
fiscales dans le
secteur
Extractif au
Cameroun**

Etude réalisée par:

**Le Centre Régional Africain pour le
Développement Endogène et
Communautaire**



Tel: +237 677 76 85 48
Email: ascradec@yahoo.com

En collaboration avec:

**Le Service National Justice et paix (SNJP
de la Conférence Episcopale Nationale
du Cameroun (CENC) en collaboration**



Tel: + 237 695 17 18 27
Email: pwypcameroon@yahoo.fr

Avec l'appui financier de MISEREOR

MISEREOR
● IHR HILFSWERK

et l'assistance technique de:
Njutapvoui kpoumie Idriss Hamed,
Consultant indépendant.

Remerciements

Nous exprimons nos remerciements aux organisations de la société civile en générale et à tous les membres de la Coalition Camerounaise Publish What You Pay en particulier qui ont fourni des efforts dans l'amélioration des résultats de l'étude. Il en est de même des participants de la Conférence sur la Fiscalité et les Industries extractives, au cours de laquelle les administrations fiscales et douanières ont apporté des éclairages sur les éléments de politiques fiscalo douanières au Cameroun en appui aux investissements ; les institutions de contrôle telles que la Chambres des Comptes de la Cour Suprême et la Commission Nationale Anti-Corruption (CONAC) ont réitéré leur rôle dans la chaîne de la dépense publique tant pour la sécurisation du Trésor public que pour la lutte contre la corruption. Notre reconnaissance en direction des Ministères de l'Economie, de la Planification et de l'Aménagement Territorial (MINEPAT) ; des Mines, de l'Industrie et du Développement Technologique (MINMIDT) ; et du Projet de Renforcement des Capacités dans le Secteur Minier (PRECASEM) pour leurs contributions respectives. Que les partenaires techniques et financiers au développement trouvent ici nos sincères remerciements pour leur attention de près comme de loin.

Notre gratitude à l'endroit de MISEREOR qui a accordé un appui financier pour la réalisation de cette étude, inscrite dans le Plan d'action stratégique de la Coalition à travers son partenaire historique qui est le Service National Justice et Paix de la Conférence Episcopale

Nationale du Cameroun.

Cette étude a été réalisée par le Consultant Njoya Idriss Linge, spécialiste de l'information pour le développement. Il a développé une expertise et des compétences dans l'élaboration de stratégies de communication, la gestion des événements et la gestion des relations avec les médias multi-parties prenantes. Il a commencé une carrière de journaliste professionnel en 2005 et est devenu un journaliste web plus tard. Il est réputé pour son analyse et des articles sur des sujets liés à l'environnement, les industries extractives, l'économie, et la finance. Il travaille également avec les organisations et les médias de la société civile pour promouvoir l'Open Data, le journalisme de données et les questions connexes. Parallèlement à sa carrière de journaliste, il continue de développer une expertise dans le domaine stratégique des industries extractives. Il est titulaire d'une maîtrise en droit des affaires et une autre maîtrise en droit public économique international. Il est un journaliste d'investigation financière permanente pour l'Agence Ecofin. Il a une longue expérience de consultant pour des organismes comme la Banque Mondiale, la GIZ (Coopération Allemande ou encore ARM en Colombie. Il a aussi été formé à l'analyse des politiques publiques et des finances d'entreprises, dans le cadre des programmes africains offerts par Bloomberg Philanthropies et Thomson Reuters.

Table des matières

Introduction.....	7
Contexte.....	8
Méthodologie.....	8
Première partie : Cadre général de la fiscalité des industries extractives et évolution au Cameroun.....	10
A- Considérations générales en rapport à la fiscalité des industries extractives.....	11
i- Particularité liées à la fiscalité des Industries Extractives (IE).....	11
ii- Eléments de fiscalité minière.....	13
B- Exonérations fiscales et risques fiscaux.....	18
i- Considérations générales pour la structuration des exonérations fiscales dans les IE..	18
ii- Les incitations fiscales.....	21
C- Evolution du cadre des industries extractives au Cameroun.....	23
i- Brève présentation du potentiel des ressources extractives au Camerounais.....	24
ii- Evolution de la fiscalité minière au Cameroun.....	26
Deuxième partie : Les exonérations fiscales au Cameroun et leurs impacts.....	31
A- Les situations exonératoires de la fiscalité au Cameroun.....	31
i- Les exonérations fiscales incitatives consacrées par les lois et les conventions dans le secteur extractif camerounais.....	32
ii- Les autres formes de mesures d'incitation accordées au secteur extractif Camerounais.....	34
iii- Auto exonérations fiscales possibles en raison de la faiblesse et des risques fiscaux.....	42
iv- Le cas spécifique de l'artisanat minier dans le secteur de l'or.....	46
v- Les risques des flux financiers illicites.....	46
vi- La prise en compte des questions environnementales.....	47
B- Les impacts des exonérations fiscales dans le secteur extractif au Cameroun.....	48
i- Efficience de la fiscalité des industries extractives au Cameroun.....	48
ii- Les pertes et dépenses fiscales induites des exonérations dans le secteur extractif....	52
Conclusions et recommandations.....	56
Amélioration du cadre de la fiscalité des Industries Extractives.....	58
Œuvrer pour une meilleure transparence dans la gestion des contrats miniers, La prise en compte des exigences de développement durable et des questions environnementales...	60
La mise en place des cadres de synergies sous régionales au niveau de la CEMAC.....	61
Tableau 1 : Présentation des taxes courantes dans les IE	16
Tableau 2 : Quelques aspects de la fiscalité minière dans certains pays africains	22
Tableau 3 : Evolution de la fiscalité pétrolière au Cameroun avant et après 1999	28
Tableau 4 : Exemple de paiement de taxe par les entreprises pétrolières en 2010	30

Tableau 5 : Des exonérations prévues dans le code minier et pétrolier au Cameroun	37
Tableau 6 : Présentation de quelques situations d 'auto-exonération	48
Tableau 7 : Evolution du TEMI pétrolier de 2009 à 2014	49
Tableau 8 : Impôts pétroliers et recettes publiques (2009-2013).	51
Tableau 9 : Contribution du secteur minier aux recettes de l 'Etat	53
Tableau 10 : Simulation des pertes et dépenses fiscales selon les indicateurs donnés par les promoteurs du projet de fer de Mbalam	54
Graphique : Historique des prix du pétrole entre 1970 et 2015	19
Schéma 1 : Prix de transfert	44
Schéma 2 : La sous-capitalisation	45
Schéma 3 : L 'enclos fiscal (Ring-fering)	45

Résumé

Considérant l'impôt comme instrument de formation des Etats Sub-sahariens, l'étude traite de l'évaluation de l'efficacité de la stratégie des exonérations dans le secteur extractif au Cameroun. En d'autres termes, elle pose, la problématique de la justice fiscale dans le secteur, à savoir si le régime fiscal du secteur extractif camerounais : (i) Garantit la mobilisation optimale de recettes fiscales pour la réalisation des engagements politiques et financiers des pouvoirs publics ; (ii) Est encadré par une législation inclusive qui bénéficierait de la légitimité des populations ; (iii) Prend en compte les droits de compensation des riverains et des collectivités décentralisées pour les réparations et la réduction des inégalités et (iv) Promeut des pratiques d'exploitation favorables au développement durable ; gages d'un Etat émergent, démocratique et uni dans sa diversité.

En première partie et du point de vue juridique, l'Etat se limite à la définition de la politique, à l'organisation, au contrôle et au suivi des activités minières. Il se réserve le droit de prendre une participation gratuite de 10% dans le capital des sociétés d'exploitation. L'Etat ne prend pas les risques liés à l'exploration. Il promeut une exploration et une exploitation des ressources minérales respectueuses de l'environnement. Il doit améliorer en permanence la connaissance de son sous-sol et en favoriser la promotion. Il doit créer les conditions d'une bonne

conservation des données résultant de l'activité géologique et minière. Mais un distinguo doit se faire, selon qu'on est dans le secteur des hydrocarbures (pétrolier et gazier), ou alors le secteur minier.

Les situations exonératoires de la fiscalité au Cameroun sont pour l'essentiel contenues dans des dispositions spécifiques des différents codes et conventions (pétrolier, minier et gazier), sous la forme des incitations fiscales autrement traduites en dépenses fiscales. Mais elles peuvent aussi découler de la faiblesse de la législation et constituer ainsi des échappatoires fiscales qui occasionnent des pertes de recettes fiscales. Enfin et dans une certaine mesure, les entreprises échappent à la fiscalité par la fraude, du fait de la faiblesse des dispositifs de contrôle.

Dans la deuxième partie, les situations précédemment présentées, sont analysées à l'effet d'apprécier leurs effets et impacts dans le secteur en rapport avec les priorités de développement national. De manière générale, en considérant les différents codes, qui régissent les conventions, contrats et autres permis, les objectifs escomptés des exonérations fiscales (attractivité du pays, installation des investisseurs, transformation économique du secteur, etc.) s'avèrent souvent ne pas être au rendez-vous. Mais au contraire, cela conduit souvent à des pertes pour l'administration fiscale. Ces impacts doivent se mesurer tant du point de vue de l'efficacité du régime fiscal du

impacts doivent se mesurer tant du point de vue de l'efficacité du régime fiscal du secteur extractif, que de la dépense et des pertes fiscales.

En guise de conclusion et recommandations, la Constitution du Cameroun et les engagements politiques et financiers du gouvernement convoquent tous la garantie des droits économiques, sociaux et culturels des citoyens (Education, Santé, Eau potable, Sécurité Alimentaire, etc.). Si l'on considère les dispositions de l'Article 2, al 1 du Pacte International Relatif aux droits économiques, sociaux et culturels, qui consacre le principe d'user au maximum de ses ressources disponibles, en vue d'assurer progressivement le plein exercice des droits humains des populations, on peut dire que le régime fiscal dans les industries extractives est en contradiction avec ces engagements. Afin de pouvoir inverser la tendance alors que le pays découvre de nouveaux puits pétroliers et consolide son engagement

dans l'exploitation minière, le gouvernement semble avoir déjà pris la mesure de la situation. En 2013, il a sollicité l'appui du département des analyses fiscales du FMI, pour appuyer dans l'amélioration de la mobilisation des ressources fiscales en matière pétrolière. Dans le même temps, la révision en cours du code minier doit prendre en compte la mise en œuvre d'une recommandation de la nouvelle norme ITIE relative à la publication des contrats liés aux ressources extractives. La prise en compte de la dimension environnementale en rapport avec les orientations des objectifs du développement durable doit aussi faire l'objet de dialogue efficace, entre les organisations de la société civile, les populations riveraines, les entreprises et le gouvernement. Enfin les OSC camerounaises doivent tirer avantage de la volonté des instances politiques sous régionales et mener des synergies afin de produire des impacts au niveau de la CEMAC.





Introduction

L'objectif principal de la présente étude est de procéder à une évaluation des exonérations fiscales dans le secteur extractif au Cameroun, afin d'en ressortir les différents impacts qu'elles y ont produits ou produisent tant pour les recettes fiscales que pour la transformation économique du secteur, tout en évaluant leurs influences sur la dépense fiscale, les pertes fiscales et leurs coûts sur les priorités de développement et de redistribution des revenus.

Dès les indépendances, les dirigeants camerounais ont placé le secteur extractif au centre de leur stratégie de développement. En 1977 le pays avait déjà acquis le statut de producteur de pétrole, suite à la mise en production du champ Kolé et en 1985, la production atteint le niveau record de 186.000 barils/jour. Progressivement le pays a aussi débuté avec un travail d'exploration de ses différentes ressources minières, au-delà

des pierres d'ouvrage exploitées de manière industrielles, de l'or et du diamant qui ont été exploités de manière artisanale durant des décennies avant l'introduction des opérations artisanales dites mécanisées. De récentes recherches évoquent ainsi la présence dans le sous-sol du pays, de minerais tels que la Bauxite, le Rutile, le Fer. Encore plus récemment, on a assisté à l'attribution des premières licences d'exploitation dans le domaine du gaz naturel liquéfié. Tout ce potentiel a d'ailleurs poussé les dirigeants du pays à placer le secteur des industries extractives au cœur de leur vision d'émergence¹ à l'horizon 2035. Pourtant comme dans beaucoup de pays sous-développés richement dotés en ressources du sous-sol, les populations du pays tardent encore à ressentir les effets du bénéfice d'être en possession de telles richesses. Une des causes de cette situation est souvent attribuée à la manière dont le gouvernement a organisé la collecte des recettes fiscales autour de ces différents secteurs.

¹ Cameroun Vision 2035, Pages 17,23, 38 et 55

Contexte

La fiscalité dans le secteur extractif tout comme la fiscalité en général, a déjà une petite histoire au Cameroun. La position du Cameroun relativement à la fiscalité du secteur extractif est double. D'une part, le pays est un exploitant pétrolier mature avec des champs qui entament leurs cycles de clôture, à côté de nouveaux champs qui sont découverts. De l'autre côté, le pays est assez jeune dans le domaine de l'exploitation gazière, et celui de la mine solide (avec une exception particulière pour l'or qui fait l'objet d'exploitation artisanale depuis plusieurs décennies). En fonction des différents secteurs, le gouvernement a adopté des législations fiscales différentes, dont certaines continuent d'évoluer.

La question essentielle qui se pose en matière de politique fiscale, pour ce qui est de l'objectif visant à lever des recettes, est de savoir quel doit être le poids de l'impôt et des taxes assimilées. Les gouvernements doivent donc faire des arbitrages: Si les impôts sont trop élevés, les investisseurs ne s'intéressent pas au pays ou le désertent, mais si les impôts sont trop bas, l'Etat risque de renoncer à des recettes dont ses populations ont besoin pour le financement des objectifs d'amélioration de leurs conditions de vie. Il faut aussi tenir compte de la question de l'assiette fiscale. Est-il préférable de n'avoir qu'un petit nombre de mines judicieusement taxées ou alors de nombreuses mines ne payant que peu

d'impôts ? Le Cameroun face à cette situation est lui aussi entré dans la compétition, en ayant recours aux exonérations pour attirer de nombreux investisseurs, afin de diversifier ses sources de revenus dans le secteur extractifs, et suppléer ainsi à la baisse des revenus pétroliers. Cette stratégie d'exonération fiscale a-t-elle bien fonctionné, les investisseurs sont-ils nombreux dans le secteur extractif du pays, les concessions fiscales trouvent-elles aujourd'hui une justification et toute leurs pertinences au regard des recettes générées par le secteur ? Ce sont là des questions que se pose de plus en plus la société civile camerounaise, notamment celle qui se focalise sur les objectifs de développement, qui aujourd'hui en plus d'être effectifs et ressentis par le plus grand nombre, se doivent d'être durables.

Méthodologie

La démarche que nous avons entreprise pour répondre à ces questions centrales et aux interrogations subséquentes, a été de collecter le maximum de documents sur la fiscalité en général, et sur la fiscalité du secteur extractif en particulier, tant au Cameroun que dans le cadre des législations comparées. Nous avons aussi rencontré pour des besoins d'éclaircissement certains acteurs intervenant dans le domaine, notamment au Ministère des Mines, de l'Industrie et du Développement Technologie

(MINIMIDT), au Ministère des Finances (MINFI) ou au Ministère de l'Economie, la Planification et l'Aménagement du Territoire (MINEPAT). Nous avons aussi fait appel à des personnes ressources extérieures qui nous ont permis d'obtenir des documents essentiels, comme des conventions minières ou des exemples de contrats de partage de production dans le domaine pétrolier. Nous avons enfin collecté sur différents sites internet d'entreprises minières et des administrations impliquées. De ce point de vue, nous avons structuré notre argumentation relativement à l'objectif des Termes de Référence de l'étude sous trois angles.

Tout d'abord, nous avons pensé qu'il est essentiel de présenter le cadre général de la fiscalité des industries extractives et son évolution au Cameroun (I). Concrètement, nous examinerons d'une part l'appréhension qui doit être faite lorsqu'on aborde l'élaboration ou l'évaluation d'une politique fiscale dans le secteur extractif. Les activités en rapport à ce secteur présente des spécificités qui dans la plus part des cas, ont poussé les gouvernements du monde à adopter des dispositions législatives et donc fiscales d'exception, afin de répondre tant aux besoins des investisseurs, qu'à ceux des populations qu'ils représentent et qui attendent beaucoup de leurs ressources. D'autre part, il sera question de voir comment a évolué la législation fiscale au

Cameroun et présenter les différents cadres législatifs qui y encadrent les activités du secteur.

Par la suite, nous examinerons les différentes formes d'exonérations dont bénéficient les entreprises du secteur extractif, sous le prisme du cadre réglementaire et législatif camerounais (II), et leurs différents impacts. Dans ce contexte, il sera question de présenter d'une part, les éléments de fiscalité qui constituent un avantage réel au profit des opérateurs des divers secteurs extractifs, mais aussi de mettre en évidence des éléments de fiscalité qui indirectement permettent à ces derniers d'optimiser leurs charges fiscales soit de manière légale et légitime, soit de façon douteuse. Nous examinerons d'autre part, tant les impacts de la politique d'incitation que les effets de la fiscalité globale des ressources extractives, sur la mobilisation des recettes fiscales ou sur la création de richesse au Cameroun.

Dans une dernière partie (III) nous allons présenter les conclusions qui s'imposent et formuler des recommandations visant à se projeter dans le futur de la collecte des impôts et taxes dans le secteur des industries extractives au Cameroun, et qui tiennent compte tant de l'évolution des engagements et des contraintes du secteur, des exigences de développement durable et d'une meilleure gouvernance des ressources extractives dans le pays.

Première partie : Cadre général et évolution de la fiscalité des industries extractives au Cameroun

Les ressources extractives sont exploitées depuis des milliers d'années et tout au long de l'histoire les dirigeants et les gouvernements les ont taxées, pour s'approprier une partie de la richesse qu'on peut créer à partir d'elles. Même si les choses ont fondamentalement peu changé, certains experts s'accordent à dire que la politique fiscale tient de plus en plus compte de facteurs qui ne jouaient pas un rôle majeur par le passé.²

Un de ces facteurs est le compromis à faire entre le besoin de collecter les recettes tels qu'il se doit auprès des entreprises du secteur extractif, et celui de prendre en compte les spécificités qui sont propres à ce secteur, où les investisseurs peuvent parfois dépenser de grosses sommes d'argent, sans la garantie à terme de tomber sur une substance, ou une quantité de substance, suffisante pour récupérer les investissements et éventuellement dégager des bénéfices pour les personnes qui ont contribué à l'investissement.

Ainsi, si les impôts sont trop élevés, les investisseurs pourraient désertier le pays, mais s'ils sont trop bas, l'Etat court le

risque de perdre sans contrepartie effective, d'importantes recettes, surtout qu'après les travaux d'exploration ou d'exploitation, il se retrouve avec un passif environnemental, soit en terme de destruction du milieu physique, ou de déséquilibre social dans l'endroit où s'opérait l'activité.

Désormais, il faut aussi tenir compte de la question de l'assiette fiscale. Cette dernière question a pris beaucoup d'importance ces dernières années en Afrique, depuis que la conservation des ressources est devenue un thème majeur du débat sur le développement durable. Certains soutiennent qu'en freinant l'exploitation des ressources naturelles on aide à préserver ces ressources pour les générations futures (ils préconisent donc de taxer lourdement les mines pour décourager une exploitation rapide), d'autres répondent qu'en exploitant aujourd'hui les ressources minières au maximum on peut créer des infrastructures et financer les autres investissements nécessaires pour un développement plus diversifié et durable et que par conséquent il faudrait taxer les mines le moins possible.

Mais dans un tout autre contexte on a été amené à observer, que certains régimes de taxation, de par leurs faiblesses structurelles, constituent des sources d'exonérations fiscales pour les entreprises minières, très souvent des multinationales ou des juniors minières cotée sur des marchés financiers

² James Otto, Maria Luisa Batarseh, & John Cordes, Global Mining Taxation Study Comparative Study (2nd Edition), Colorado School of Mines, Golden: 2000. Distribué aux gouvernements de tous les pays en développement par la CNUCED en juillet 2000, page 2

étrangers, et soutenues par des investisseurs dont l'objectif principal est le profit le plus élevé possible. Dans cette première partie, il est donc question de revenir sur les considérations générales en rapport à la fiscalité des industries extractives (A) et leurs évolutions dans le contexte réglementaire du Cameroun (B)

A-Considérations générales en rapport à la fiscalité des industries extractives

i-Particularités liées à la fiscalité des Industries Extractives (IE)

Une caractéristique forte du secteur des industries extractives est son cycle d'évolution, et des différentes charges et risques qu'il faut assumer pour les investisseurs. Nous avons retenus les points suivant comme principaux paramètres lorsqu'on veut déployer un schéma de fiscalité pour une exploitation de ressources.

Importance des coûts irrécouvrables, qui créent des problèmes de cohérence temporelle. Dans les IE, les projets impliquent souvent de lourdes dépenses immédiates des investisseurs qui ne peuvent être récupérées si le projet n'aboutit pas. L'équilibre du pouvoir de négociation change donc très nettement au détriment de l'investisseur et à l'avantage du gouvernement hôte une fois que ces coûts ont été engagés. Un gouvernement bien intentionné est enclin à offrir des conditions

fiscales attractives avant le lancement d'un projet, mais après quand la base imposable devient beaucoup moins élastique il est incité à remanier le régime en sa faveur. Et le fait que les investisseurs en soient conscients peut dissuader d'investir (problème du risque ultérieur ou *hold-up*), au détriment des deux parties.

Aménagement des mines. Lorsque la phase d'exploration se montre concluante, l'aménagement d'un site aux fins de l'exploitation d'une ressource extractive demande beaucoup de capitaux et, dans un premier temps, il faudra importer de nombreux équipements très divers de fournisseurs spécialisés. Beaucoup de gouvernements tiennent compte de cette charge de dépenses en capital très souvent non rémunérés et offrent divers moyens d'accélérer le recouvrement des dépenses d'établissement une fois que la production a commencé.

L'exploration est souvent coûteuse et plus risquée pour le pétrole et le gaz naturel (un puits en eau profonde peut par exemple coûter plus de 100 millions de dollars et il arrive que les chances de succès sur un nouveau site soient de 1 sur 20 ou moins). Mais les risques propres à la phase de mise en exploitation (qui fait passer de la découverte à l'extraction) et les risques d'échec pendant la phase d'extraction sont peut-être supérieurs dans les activités minières. Celles-ci peuvent aussi comporter de plus grands aléas politiques et environnementaux, car elles ont normalement lieu sur terre plutôt qu'en mer, ce qui les rend plus perturbatrices

pour les populations.

Exportation des ressources. Pour la plus part des pays en développement, les produits des ressources extractives sont en grande partie destinés aux divers marchés internationaux des matières premières, dont la principale caractéristique est son caractère très concurrentiel. Les prix sont souvent fixés par ce marché international, indépendamment du débat qui a tendance à soulever le fait que très souvent, les compagnies acheteuses sont aussi celles qui s'occupent du négoce et parfois de la production.³

Les structures commerciales diffèrent souvent entre le secteur du pétrole et du gaz naturel, d'une part, et celui des mines, d'autre part. Pour des raisons fiscales, financières ou parfois technologiques, les projets du premier secteur s'inscrivent souvent dans le cadre de co-entreprises non constituées en sociétés: les associés apportent séparément des capitaux et la production est partagée. Cela crée des conflits d'intérêts dont les autorités fiscales peuvent profiter en contrôlant les coûts. Cette formule est beaucoup moins répandue dans les activités minières, où de grandes sociétés détiennent des participations majoritaires dans des entités constituées localement en sociétés.

Cycles des prix des produits. Les mines produisent des matières premières dont les prix varient fortement en fonction de la conjoncture. Depuis 2013 par exemple, la baisse des prix des matières premières

provoquée par un surplus d'offre du fait du ralentissement de l'économie chinoise, a entraîné une baisse des prix aussi bien du pétrole que des mines solides, à la limite des seuils de rentabilité. En conséquence, certains pays prévoient des possibilités de suspension temporaire de la perception de certains impôts, et surtout des redevances, pour les mines qui ont des difficultés financières passagères, et autorisent le report des pertes.

Dépenses post exploitation. De plus en plus de nos jours, les exigences de développement durable font que les différentes parties prenantes dans l'exploitation des ressources extractives doivent prendre en compte la nécessité de compenser non seulement pour les désagréments et autres perturbations socio-environnementales qui sont occasionnés durant la phase d'exploitation, mais aussi ceux qui surviennent à la clôture des activités sous la forme de passif socio-environnemental. Poussés par leurs sociétés civiles, un nombre croissant de pays exigent désormais, que les entreprises du secteur extractif constituent des réserves pour les frais futurs de fermeture et de remise en état et peuvent autoriser, que ces provisions puissent être déduites de la base imposable au titre de l'impôt sur les sociétés.

La nécessité d'une stabilité de la politique fiscale De nombreuses ressources extractives sont exploitées sur des périodes qui excèdent parfois plus de 30 ans. Dans cette perspective, les

³ Publication de la déclaration de Berne qui a mis en évidence les pertes pour les pays africains, du fait de la pratique des entreprises comme Glencore Xstrata

entreprises cherchent souvent à limiter leurs risques en obtenant des garanties de stabilisation d'une partie ou de l'ensemble des impôts et taxes au moins pour une partie de la durée de vie de la mine. Les gouvernements peuvent employer à cet effet différents mécanismes législatifs ou conventionnels. La question a été au cœur du débat qui a entouré le renouvellement du Contrat d'Areva au Niger. Le groupe français invoquant une forte hausse des coûts d'exploitation, souhaitait étendre le bénéfice de la clause de stabilité au nouveau contrat. Une chose que combattait la société civile locale et internationale.

ii- Eléments de la fiscalité minière

Les régimes fiscaux applicables aux industries extractives sont composés d'une part d'instruments communs à tous les secteurs d'activité très souvent relatifs à des exonérations, et d'autre part d'instruments spécifiques au secteur extractif. Dans la pratique toutefois, on concentre aujourd'hui les schémas fiscaux des pays selon deux catégories. Il y a d'une part les impôts assis sur les niveaux de production, et d'autre part, les impôts dont l'assiette est constituée des profits générés. Mais la plupart des pays possédant tant des ressources minières que pétrolières, on retrouve une combinaison de schémas de fiscalité associés à leurs secteurs extractifs. On peut ainsi citer :

L'impôt sur le bénéfice : Dans la plupart des pays, les autorités agissent davantage sur l'assiette fiscale que sur le

taux d'imposition. Généralement, le taux d'imposition est uniforme pour tous les contribuables ou pour tous les contribuables réalisant des bénéfices similaires. De nombreux pays ont un taux unique applicable à tous les contribuables commerciaux et quelques-uns ont un régime progressif c'est-à-dire que le taux d'imposition augmente en fonction du niveau des bénéfices. Au cours des trois dernières décennies, il y a un mouvement général de réduction des taux d'imposition des bénéficiaires. Dans le secteur minier, il est rare que ce taux dépasse les 35%. Dans le secteur pétrolier par contre ils vont souvent au-delà. La grande difficulté ici est de pouvoir contrôler l'ensemble des charges et même des revenus de la multinationale partenaire. Ces coûts de production sont souvent le fait de l'implication des entreprises étrangères dans la prestation de certains services pointus sur lesquels les compagnies nationales minières, pétrolières ou gazières n'ont aucun contrôle.

La redevance : La pratique de la redevance a connu une tendance à l'abandon au cours de ces dernières années au profit de mécanismes fondés sur la capacité contributive, c'est-à-dire d'impôts assis sur les bénéfices. Certains pays ont totalement supprimé les redevances minérales et d'autres ont réduit leur importance. Malgré cette évolution, beaucoup de pays continuent de percevoir des redevances. Cela peut être justifié par de nombreuses raisons mais la plus importante est probablement la préservation du patrimoine. Dans de

nombreux pays, le sous-sol appartient à

l'Etat. Si une entreprise exploite des ressources de l'Etat, celui-ci peut juger nécessaire de montrer qu'il a reçu quelque chose en échange. Les compagnies minières ne réalisent pas toujours des bénéfices imposables et il n'y a donc pas de garantie que l'Etat reçoive des impôts fondés sur le bénéfice en échange des ressources perdues. Il existe de nombreuses mines déficitaires. Le compromis n'est jamais gagné ici, entre la redevance et l'impôt.

Les taxes retenues à la source : Principalement prélevées sur les dividendes et les intérêts versés aux actionnaires ou aux prêteurs de l'entreprise multinationale partenaire, elles permettent à l'État de taxer ces types de flux, qui seraient sinon difficiles à taxer une fois transférés à l'étranger. Dans plusieurs pays africains, ces gains en capitaux n'étaient pas taxés, pour une grande flexibilité dans le jeu des chaises musicales des partenaires. Mais la société civile africaine a sensibilisé sur les pertes que cela constituait pour les ressources publiques et le financement du développement. On retrouve aussi d'autres formes de retenues à la source. Ce sont notamment :

1. Les impôts sur les plus-values peuvent s'appliquer quand un permis, une concession ou tout actif change de main, par exemple, lorsqu'une « petite » entreprise prête à prendre des risques vend le permis ou l'actif à une plus grosse

entreprise en cas de découverte importante. On pourrait faire valoir que, pour encourager l'exploration, ce type de vente ne devrait pas être taxé, et que tous les gains devraient aller à l'entreprise qui a fait la découverte. Mais parce qu'ils ont atteint de telles sommes ces dernières années, on a considéré qu'une part de ces rentes devrait revenir à l'État.

2. Les taxes à l'import, et à l'Export

Normalement, les gouvernements emploient ces taxes pour atteindre divers objectifs fiscaux et non fiscaux, comme: améliorer les installations portuaires et infrastructures de transport, protéger les producteurs locaux contre les importations de produits moins coûteux, restreindre l'importation de produits provenant de pays autres que le pays colonisateur, ou encore encourager les entreprises à transformer localement les matières premières et donner plus d'opportunité de création de valeur ajoutée dans le pays. Presque tous les pays ont un régime de droits de douane, mais depuis une dizaine d'années l'importance de ces droits en tant qu'instrument de la politique publique a beaucoup diminué, pour plusieurs raisons. L'une d'entre elles est qu'ils donnent à des fonctionnaires subalternes la possibilité de retarder ou de bloquer le dédouanement, ce qui favorise la corruption et les pratiques nocives.

3. Les taxes superficielles

De nombreux pays perçoivent un droit sur les activités économiques qui emploient la terre et dans de nombreux cas cela s'applique également aux activités

⁴ Les Philippines et l'Indonésie par exemple

minières. L'appellation du droit varie selon les lieux mais la plus fréquente en français est "droit de superficie". Ces droits sont habituellement calculés par l'application d'un taux qui dépend de la nature de l'activité à la superficie employée pour cette activité. Ce genre de droit pose plusieurs questions de politique fiscale :

- *Faut-il prélever un droit de superficie sur tous les types de terrains (publics, privés, zones offshore) ?* Les situations nationales sont très différentes à cet égard, mais la plupart des pays perçoivent un droit de superficie pour les activités qui s'exercent sur des zones publiques concédées ou louées. La justification est que, comme la terre appartient à l'Etat, celui-ci doit être indemnisé si elle est employée par une personne privée. Lorsque la terre est en mains privées, il est moins fréquent que l'Etat perçoive un droit de superficie.

- *Quelles sont les activités minières auxquelles il convient d'appliquer un droit de superficie ?* La réponse à cette question dépend de l'étape dans laquelle se trouve l'activité minière. Les activités désignées par les mots reconnaissance, exploration et prospection consistent à rechercher des gisements. Ces activités ne sont pas à proprement parler une utilisation de la terre car elles n'interfèrent guère avec les autres utilisations préexistantes. En revanche, l'aménagement d'une mine, l'extraction des ressources et leur transformation impliquent une utilisation de la terre. Durant la phase d'exploration, l'investisseur alloue au projet un certain

montant. Plus les montants affectés à la prospection elle-même sont importants, plus il y a de chances qu'on trouvera des gisements exploitables et qu'une mine imposable finira par être créée.

- *Quel doit être le taux du droit de superficie ?* La plupart des pays qui perçoivent un droit de superficie appliquent des taux relativement modérés, ce qui s'explique par deux raisons, l'inflation et la politique fiscale. Souvent, les taux paraissent bas car l'inflation a réduit leur incidence. Comme les droits de superficie sont généralement fixés en unité monétaire par unité de superficie, leur valeur réelle s'érode chaque année s'il y a de l'inflation.

4. Les taxes sur la valeur ajoutée (TVA) :

Ce sont des prélèvements fiscaux levés sous la forme d'un pourcentage de la valeur des biens et des services, la TVA payée sur les intrants étant déduite de la TVA payée sur les extrants vendus dans le pays. Comme les produits des industries extractives sont principalement exportés, les compagnies d'exploitation ont peu ou pas de TVA sur les extrants « intérieurs » à déduire de la TVA sur les intrants. Certains pays ont résolu ce problème en adoptant un taux zéro pour la TVA sur les achats intérieurs destinés aux projets d'extraction, comme cela se pratique généralement pour les secteurs exportateurs. La TVA perçue sur les équipements et services importés peut être une lourde charge pour un projet extractif. Lorsque les exportations sont exemptées de TVA, il est

difficile de compenser la TVA perçue sur les importations. La plupart des pays annulent la TVA sur les importations de biens et de services au moyen de mécanismes d'exonération, de rabais, de crédit d'impôt, de remboursement ou de versement différé. Beaucoup de pays compensent la TVA pour les entreprises exportatrices ou les en exemptent, mais y assujettissent les entreprises minières qui desservent le marché intérieur.

5. Les versements infra-étatiques : La répartition du produit de l'impôt est un autre aspect important de la politique fiscale. Faut-il que l'Etat perçoive tous les impôts puis redistribue les recettes au moyen du budget général ou faut-il laisser les collectivités locales sur le territoire

desquelles se trouvent des mines percevoir certains impôts ? De plus en plus d'observateurs et de responsables réclament une décentralisation du pouvoir fiscal et certains pays en développement,⁴ ont soit institué de nouvelles dispositions relatives à la fiscalité locale dans leurs lois sur les mines soit accordé aux collectivités locales de nouveaux pouvoirs fiscaux. La forme la plus courante d'impôt local est l'impôt foncier assis sur la valeur comptable ou sur une valeur estimative de la mine. Un autre mécanisme, souvent employé dans les pays à régime fédéral, consiste à faire verser les redevances minérales directement aux provinces.

Libellé	Explication
Impôts sur les sociétés (pétrolier et non pétrolier)	Défini par la convention minière ou pétrolière. Pétrole entre 30% et 50% ⁵ Mine, 25% ⁶
Droits Fixes (y compris droits pour attribution ou renouvellement de permis)	C'est le montant à payer pour toute demande d'attribution, de renouvellement, de cession ou de transmission de contrats pétroliers et / ou d'autorisation de prospection. Le montant est fixé par la LF applicable dans l'année considérée. (Art. 90 du Code Pétrolier, Art. 90 du Code Minier)
Redevance Superficiare	C'est une taxe annuelle sur la superficie utilisée et versée par les titulaires de contrats pétroliers et d'autorisations y dérivant. (Art. 91 du Code Pétrolier, Art. 91 du Code Minier)
Taxes Ad Valorem	Les substances minières extraites du sol ou du sous-sol national à l'occasion des travaux d'exploitation ou de recherche sont soumis à une taxe proportionnelle à la valeur des produits extraits dite taxe ad valorem (Art. 92 du Code Minier).

⁵ Code Pétrolier lois n°99-013 du 22 décembre 1999.

⁶ Convention de Mbalam

Taxes à l'extraction	Cette taxe est prélevée à chaque extraction des substances de carrière en fonction des volumes des matériaux extraits. (Art 92 du Code Minier)
Taxe Spéciale sur les Revenus (TSR)	Taxe spéciale au taux global de 15 % sur les revenus servis aux personnes morales ou physiques domiciliées hors du Cameroun, par des entreprises ou établissements situés au Cameroun. (Art. 225 du CGI)
Redressements fiscaux, amendes et pénalités	Il s'agit des montants versés par les sociétés extractives à la suite d'infractions à la législation fiscale en vigueur ou à des redressements fiscaux.
Droits de Douane	Ce sont les droits dus sur les importations des équipements et biens autres que ceux pour les besoins d'exploitation ou de production des champs pétroliers. Ces droits doivent inclure toutes les taxes y compris la TVA douanières. (Art. 104 à 109 du Code Pétrolier et Art. 99 du Code Minier)
Redressements Douaniers, amendes et pénalités	Il s'agit des montants versés par les sociétés extractives à la suite d'infractions à la législation douanière en vigueur ou à des redressements douaniers.
Bonus progressif	Toutes les transactions sur les titres miniers sont sujettes au paiement d'un bonus progressif fixé par décret du premier ministre sur

	proposition du ministre chargé des mines et de la géologie. (Art. 22 de la loi n°2010/011 du 29 juillet 2010 portant amendement du Code minier et art 27 du décret 2014/1882)
Impôt sur le Revenu des Capitaux mobiliers (IRCM)) Cet impôt concerne les revenus d'actions et assimilés ainsi que les revenus occultes. Il se substitue alors à l'IRPP ou à l'IS et est retenu à la source. Son taux est de 16,5%. (Chapitre 2 de la LF n°2002/014 du 20 décembre 2002)
Paiements sociaux obligatoires	Ces flux concernent l'ensemble des contributions obligatoires faites par les sociétés extractives dans le cadre du développement local en vertu des conventions conclus. Sont notamment concernées par cette rubrique : les versements effectués par les sociétés extractives pour le financement de projets d'infrastructures sanitaires, scolaires, routiers, maraîchages et celles d'appui aux actions des communautés locales, les compensations autres que celles accordées en contrepartie d'un dédommagement direct des individus.

Tableau 1 : Présentation des taxes courantes dans les IE

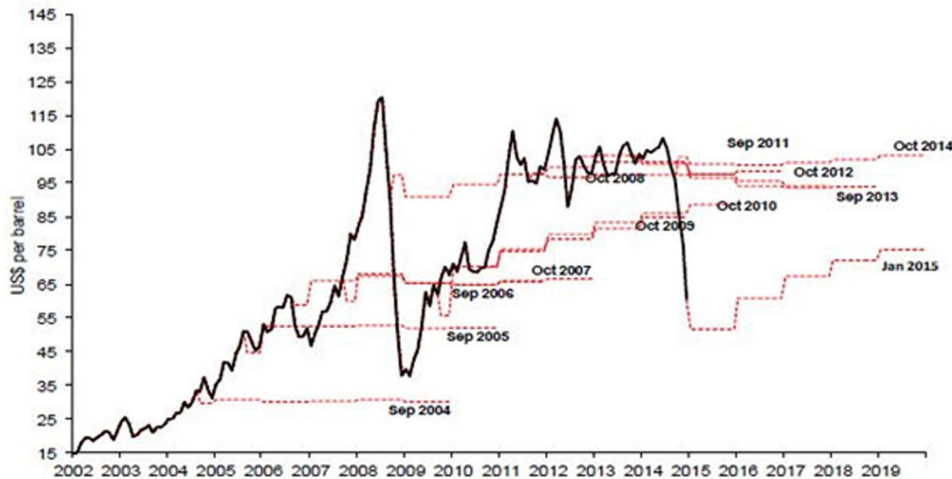
B-Exonérations et risques fiscaux

i-Considérations générales pour la structuration des exonérations fiscales dans les IE.

Bien que cela ne soit pas perçu comme étant une préoccupation forte dans plusieurs pays africains riches en ressources extractives, l'un des principaux objectifs de la fiscalité dans le secteur des Industries Extractives devrait être de maximiser la valeur actuelle des recettes publiques nettes qui en sont tirées, afin de répondre aux besoins d'amélioration des standards de vie des populations. Mais dans le même temps, on comprend bien que si la ressource n'est pas exploitée, il n'y aura rien à partager et donc il faut attirer les investisseurs-très souvent étrangers- qui ont de la compétence et du savoir-faire. L'examen des différentes pratiques internationales

nous permet de citer les éléments suivants, comme considérations prises en compte, lorsque les gouvernements élaborent une politique fiscale dans le secteur extractif.

Incertitudes : Elles constituent une base imposable particulièrement attractive, mais les entreprises qui se lancent dans le domaine ont très souvent besoin de savoir, que des facilités leur sont accordées, en raison de la **grande incertitude qui domine dans le secteur**. Évidemment, mais pas seulement, pour les prix des produits de base, l'obstacle fondamental étant moins leur forte variabilité (graphique 1) que la difficulté de les prévoir. Il y a aussi beaucoup d'incertitudes à propos de la géologie, des coûts des intrants et du risque politique (qui va de l'expropriation aux changements futurs de régimes fiscaux, dont ceux pouvant résulter des politiques à l'égard du climat et de l'environnement).



Graphique 1 : Historique des prix du pétrole entre 1970 et 2015, on peut noter une très grande volatilité

Asymétrie de l'information. Les investisseurs privés qui se livrent à l'exploration et à la mise en exploitation sont toujours mieux informés que le gouvernement hôte des aspects techniques et commerciaux d'un projet, notamment dans les pays en développement, où l'appropriation technologique reste encore faible. Toutefois, le gouvernement hôte est mieux informé de ses propres intentions fiscales futures et de ce point de vue, tient les rênes de l'évolution du projet avec ses partenaires, s'il est suffisamment structuré pour en tirer avantage. Mais il faut dire que l'asymétrie de l'information demeure à l'avantage des multinationales extractives qui possèdent le capital nécessaire, et des opérations sur plusieurs pays, jouissant de la capacité à réaliser des économies d'échelle.

Importance des coûts irrécouvrables, qui créent des problèmes de

cohérence temporelle : Dans les IE, les projets impliquent souvent de lourdes dépenses immédiates des investisseurs qui ne peuvent être récupérées si le projet n'aboutit pas. L'équilibre du pouvoir de négociation change donc très nettement au détriment de l'investisseur et à l'avantage du gouvernement hôte une fois que ces coûts ont été engagés. Un gouvernement bien intentionné est enclin à offrir des conditions fiscales attractives avant le lancement d'un projet, mais après quand la base imposable devient beaucoup moins élastique il est incité à remanier le régime en sa faveur. Et le fait que les investisseurs en soient conscients peut dissuader d'investir (problème du risque ultérieur ou *hold-up*), au détriment des deux parties.

Forte présence de sociétés multinationales dans de nombreux pays : Cela pose des problèmes fiscaux

complexes (parce qu'elles ont probablement une expertise supérieure à celle de la plupart des administrations fiscales des pays en développement) et le partage des avantages tirés des ressources nationales est une question sensible.

Parfois le rôle accru des sociétés nationales peut renforcer les problèmes d'asymétrie de l'information, en ce que les intérêts de ces dernières et des sociétés partenaires ne sont pas alignés. Par ailleurs cela suscite aussi des questions sur le meilleur niveau d'efficacité fiscale, lorsque les opérations sont conduites seules ou avec des partenaires. Ce manque d'efficacité sera analysé plus loin en examinant la fiscalité pétrolière au Cameroun, où des avantages fiscaux donnent l'impression d'être d'avantage au service de la Société Nationale des Hydrocarbures, associée de tous les projets pétroliers.

Les producteurs peuvent avoir un pouvoir de marché substantiel quand ils contrôlent une proportion significative des gisements. Dans les activités minières, par exemple, la plus grande part des échanges internationaux de minerai de fer est effectuée par trois sociétés seulement (Rosneft, Trafigura et Glencore Xstrata). Pendant très longtemps et même aujourd'hui encore, on considère généralement que l'Arabie saoudite et

l'OPPEP sont en mesure d'influer sur les prix du pétrole.

Les ressources ont un caractère épuisable. Certaines expertises ont souvent essayé de placer le caractère épuisable des ressources au cœur des débats. Mais la réalité est que ces ressources ne sont pas éternelles et une bonne compréhension de la capacité d'exploitation d'un site doit tenir compte de cette particularité.

Il faut dire enfin qu'au-delà de ces aspects généraux, il y a des différences importantes entre les secteurs du pétrole, du gaz et des mines. L'exploration est souvent coûteuse et plus risquée pour le pétrole et le gaz naturel (un puits en eau profonde peut par exemple coûter plus de 100 millions de dollars et il arrive que les chances de succès sur un nouveau site soient de 1 sur 20 ou moins). Mais les risques propres à la phase de mise en exploitation (qui fait passer de la découverte à l'extraction) et les risques d'échec pendant la phase d'extraction sont peut-être supérieurs dans les activités minières. Celles-ci peuvent aussi comporter de plus grands aléas politiques et environnementaux, car elles ont normalement lieu sur terre plutôt qu'en mer, ce qui les rend plus perturbatrices pour les populations.

II-Les incitations fiscales

Certains pays ont décidé de traiter le secteur extractif de la même façon que tout autre secteur économique, mais dans la plupart des pays africains, les gouvernements continuent d'offrir diverses incitations fiscales spécifiques, compte tenu des considérations abordées sommairement plus haut.

L'amortissement prolongé : La plupart des pays autorisent les mines à déduire de leurs bénéfices imposables un certain montant considéré comme amortissement des biens d'équipement. Cette mesure vise à permettre au contribuable de constituer des provisions pour renouveler son équipement. On peut appliquer diverses méthodes pour déterminer le montant de l'amortissement annuel. Les plus couramment employées se fondent sur la durée de vie prévue de l'équipement ou de la mine et le montant annuel des déductions peut être uniforme (amortissement linéaire), ou à taux constant. Les mines sont des entreprises très capitalistiques et les importants investissements nécessaires dans les premières années ont un impact considérable sur la rentabilité escomptée. De nombreux Etats tiennent compte de ce fait en autorisant le contribuable à amortir une grande partie de l'investissement dans les premières années de l'entreprise, c'est-à-dire en admettant un amortissement accéléré.

Moratoires fiscaux : On entend par moratoire fiscal une période limitée durant laquelle un impôt normalement exigible n'est pas perçu. Certains pays en

développement accordent aux entreprises minières un moratoire pour un ou plusieurs types d'impôts. Ce traitement vise le plus souvent à promouvoir l'investissement dans le secteur. La plupart des investisseurs ne considèrent pas qu'il est nécessaire d'en bénéficier pour investir, en particulier au stade de l'exploration, mais cet avantage fiscal peut jouer un rôle critique au moment de la décision de mettre en valeur un gisement, en particulier si le projet est marginal ou si la fiscalité ordinaire est trop lourde. Partout dans le monde, les pouvoirs publics ont tendance à adopter des régimes fiscaux plus uniformes et compétitifs et à limiter les moratoires et autres incitations similaires.

Report des pertes : Dans certains cas, les gouvernements autorisent les entreprises minières à reporter leurs pertes sur les exercices suivants. Ainsi, si au cours de la première année de mise en exploitation, les revenus ne suffisent pas à combler les charges d'exploitation, l'opérateur peut inscrire ces pertes là pour l'exercice de l'année suivante.

Exonération de certaines taxes indirectes : Plusieurs pays ont choisi aussi de soustraire les opérateurs minier et pétrolier, du paiement de certaines taxes et droits de douanes. Dans la plus part des cas, ces exonérations concernent, les droits de douanes sur les importations de biens et équipements utilisés dans le cadre des travaux d'exploration ou de développement et d'exploitation des sites concernés. Les gouvernements pour rendre compétitifs

les produits extraits des sites de production de ressources extractives, n'hésitent pas aussi, à supprimer les droits de taxe à l'exportation, pour ne perdre en compétitivité sur les marchés mondiaux où sont vendues les ressources.

Pays	Redevance minière	Impôt BIC/IS	Impôt sur les Revenus de Valeurs Mobilières	Droits de douane	Participation de l'État	Stabilité fiscale	Report des pertes
Afrique du sud	<p>• 0,5 + [bénéfice avant intérêts et impôts / (chiffre d'affaires brut en ce qui concerne les ressources minérales raffinées x 12,5)] x 100 = taux de redevances minières raffinées. Cela ne doit pas dépasser 5%.</p> <p>• 0,5 + [bénéfice avant intérêts et impôts / (chiffre d'affaires brut en ce qui concerne les ressources minérales non raffinées x 9)] x 100 = taux brut redevances minières. Cela ne doit pas dépasser 7%.</p>	<p>28% Pour les sociétés résidentes</p> <p>33% Pour les sociétés non-résidentes</p>	15% sur les dividendes	Exonération	Aucune		Les pertes évaluées peuvent être reportées indéfiniment à condition que la société exerce une activité commerciale.
Angola	<p>5% - minerais stratégiques</p> <p>5% - minéraux métalliques et pierres précieuses</p> <p>4% - pierres semi-précieuses</p> <p>3% - minerai de métal non précieux</p> <p>2% - matériaux de construction et autres</p> <p>3% - diamants</p>	25%	<p>15%-Impôt sur les intérêts</p> <p>10%-Impôt sur les dividendes</p> <p>10%-Redevances sur les services</p>	Exonération à l'importation définitive ou temporaire des équipements énumérés à l'usage exclusif de l'exploitation minière. 5% - Pour les ressources minérales exportées sans transformation - sur la valeur de marché de ce minéral			3 ans
Burkina-Faso	<p>7 % - diamants et pierres précieuses</p> <p>4 % - métaux de base et autres substances minérales</p> <p>3 % - or industriel et métaux précieux</p> <p>3 % - or produit artisanalement, et il est opéré une décote de 100 FCFA/Gramme avant d'appliquer le taux</p>	<p>17,5%</p> <p>Exonération phase recherche</p>	<p>6,25% sur les dividendes et les intérêts</p> <p>Exonération à la phase recherche</p>	<p>7.5% - taux unique cumulé pour toutes importations destinées à la recherche ou à l'exploitation minière</p> <p>2.5% - pendant la durée des travaux préparatoires</p>	10%	La stabilisation du régime fiscal et douanier est garantie aux titulaires de permis d'exploitation et bénéficiaires d'autorisation d'exploitation pendant la période de validité du permis ou de l'autorisation	
Congo RDC	<p>0,5% - fer et métaux ferreux</p> <p>1% - minéraux industriels</p> <p>2% - métaux non</p>	30%	<p>20% sur les dividendes</p> <p>20% sur les intérêts</p> <p>20% sur les</p>	Droits d'entrée: 2% - avant la mise en exploitation effective de la		l'État congolais garantit la stabilité des dispositions	4 ans

	ferreux 2.5% - métaux précieux 4% - pierres précieuses		Redevances 14% sur les Services	mine 5% - a compté de la date de commencement effective de l'exploitation minière		constituant le présent Code minier et s'interdit de les modifier autrement, si ce n'est que dans la forme prévue dans ce présent Code. (CM, 276)	
Cote d'Ivoire	3 % - or, diamant, pierres et métaux précieux 2,5 % - métaux de base	20% ou 25%	10%/12%/18% sur les dividendes 18% sur les intérêts 20% sur les services et les redevances	0,75%, exonération à l'exportation	à 10%	Pas de stabilité fiscale	5 ans

Tableau 2 : Quelques aspects de fiscalité minière dans certains pays africains⁷

La présentation qui est faite ici du cadre général de la fiscalité minière, a été sommaire, car son objectif était de relever l'esprit global qui encadre de manière synthétique, l'élaboration d'un régime fiscal en rapport aux industries extractives. Nous abordons maintenant l'évolution du cadre des industries extractives au Cameroun.

C-Evolution du cadre des industries extractives au Cameroun

Le Cameroun est situé au cœur de l'Afrique Centrale dans le golfe de Guinée. Le pays a connu une évolution politique relativement stable depuis les années soixante-dix et depuis plus de 30 ans, il est dirigé par Paul Biya, qui trône à la tête d'un système semi-présidentieliste, (conformément à la constitution qui donne au président de la République des pouvoirs de décisions forts) mais où il a le dernier mot sur la plus part des décisions importantes prises. De nombreuses

instances de classement jugent que l'environnement global des affaires est assez rude dans le pays. Les différents classements de la Banque Mondiale⁸ et d'autres non institutionnels le classent dans les derniers rangs pour ce qui est de la facilité à y faire des affaires. Au-delà de la faiblesse des politiques publiques, le pays qui exploite pourtant le pétrole depuis près de 50 ans, manque encore d'infrastructures (transports, énergie et autres) qui puissent faciliter l'implantation des investisseurs tant internationaux que locaux. D'un autre côté, selon des statistiques fournies par le Fonds Monétaire International (FMI), la stabilité financière du pays n'est pas exempte de subir des chocs exogènes, rendant difficile

⁷ Sources : Codes Miniers des pays concernés

⁸ Doing Business et initiative d'Evaluation des Politiques Publiques (CPIA)

toute mobilisation des ressources financières, sur le marché local des capitaux, comme cela pourrait-être le cas dans des pays comme l'Afrique du sud. Mais le pays a beaucoup progressé dans la maîtrise des processus d'exploitation dans le secteur pétrolier. C'est dans ce contexte de défis, que le cadre législatif fiscal lié à l'exploitation des ressources extractives a évolué dans le pays (i), au-delà de son énorme potentiel en richesses pétrolières, gazières, et minières (ii)

I-Brève présentation du potentiel des ressources extractives au Cameroun

Le Cameroun est un pays riche en ressources extractives, connu surtout comme un producteur de pétrole depuis les années 1970. Mais il est aussi doté de ressources minérales diversifiées, dont les plus importantes sont le cobalt/Nickel, la bauxite, le fer, le diamant, l'or et l'uranium, etc. Du point de vue de la politique minière, toutes les ressources minérales appartiennent à la nation. Le Gouvernement met l'accent sur l'exploitation et la transformation des substances minérales dans le développement de la nation, notamment dans la création des emplois, l'accroissement des revenus de l'État et l'augmentation du PIB. Le secteur des industries extractives au Cameroun concentre d'importants projets d'investissements dont certains sont

encore en phase d'exploration, alors que d'autre sont déjà en phase d'exploitation.

Les activités extractives déjà en exploitation au Cameroun : On retrouve ici les hydrocarbures et certaines mines solides. Dans le registre des hydrocarbures, le Cameroun ancien pays pétrolier, est devenu progressivement producteur de gaz. Pour ce qui est du pétrole, La production a débuté à environ 182.000 barils/jour, et avait baissé jusqu'à 90.000 barils, avant de remonter en 2015 à 100 000 barils/jours. Les champs pétrolifères se trouvent en haute-mer (offshore). Les principaux acteurs de la production sont aujourd'hui Addax Petroleum, Perenco, la Société Nationale des Hydrocarbures. Mais on retrouve aussi une présence diversifiée dans le segment de l'exploration. Des entreprises comme Kosmos Energy sont détenteurs d'un permis d'exploitation, même si leurs champs pétroliers sont encore en développement. Il existe très peu de données sur le montant et l'utilisation des revenus pétroliers de 1977 aux années 1990. Sous la pression des bailleurs de fonds et de la société civile locale, l'Etat a commencé à publier ses chiffres en 2005, date à laquelle on dispose des premières indications.

Pour ce qui est du gaz, le Cameroun est un pays relativement nouveau dans le

secteur. Les réserves annoncées, parlent de 157 milliards de m³ pour un potentiel de 270 à 300 milliards de m³. Il y a quelques années, le gouvernement a fait part de la découverte au large de Kribi de 7 champs gaziers très importants. La première véritable exploitation est celle de Logbaba qui est opérée par Gaz du Cameroun, la filiale locale du groupe britannique Victoria Oil & Gas. Un nouveau contrat de partage de production a été signé avec un consortium emmené par Gaz de France, et l'entreprise Euroil, filiale locale du groupe Ecossais Bowleven s'est aussi vu attribuer un contrat d'exploitation dans les eaux territoriales camerounaises.

Les ressources extractives solides : On retrouve principalement dans ce registre, l'exploitation de pierres et de l'or. L'exploitation des pierres date aussi de très longtemps, avec l'octroi d'un permis accordé à l'entreprise Rocaglia, qui exploite le calcaire dans la zone du Nord Cameroun. De nouveaux acteurs sont entrés dans le secteur et ont porté le nombre de titres à près de 70. On y retrouve plusieurs entreprises du secteur du ciment, ou encore des Bâtiments et Travaux Publics.

L'or pour sa part fait l'objet pour l'instant d'une exploitation artisanale. On retrouve aussi de nombreuses entreprises, majoritairement chinoises, qui se sont appuyées sur des permis artisanaux,

profitant d'une faille dans la législation, pour introduire la mécanisation dans l'exploitation des sites artisanaux, s'inscrivant ainsi dans une niche de non droit. Mais le gouvernement a officiellement attribué des permis d'exploration à trois entreprises. Il s'agit d'African Aura Resources (UK). La société est en phase d'exploration et a des permis de recherche dans plusieurs régions comme à Batouri, Tcholliré, Akonolinga ou Rey-Bouba. FMRC (Fametal Mining Resources Cameroon) une société chinoise qui est en phase d'exploration dans plusieurs localités de la région de l'Est et de Caminco, la filiale locale d'un groupe sud-africain qui possède des permis d'exploration d'or dans le Nord.

Le potentiel diamantifère a fait l'objet de gros débats, mais semble finalement être considérable. Les efforts entrepris par le gouvernement pour en faciliter l'exploitation est un indicateur fort de la valeur qu'il y accorde. Le principal lieu d'exploitation de cette pierre précieuse est Mobilong à l'Est du pays, où l'entreprise coréenne C&K Mining, en marge de l'activité artisanale qui y sévit, détient depuis quatre ans un permis d'exploitation en bonne et due forme.

Les activités en phase d'exploration : On retrouve encore ici des investissements dans le secteur pétro gazier, car de nouveaux puits sont découverts au fur et à mesure. Jusqu'à la fin de l'année 2015, le

deuxième plus gros projet minier du pays qui avait même déjà fait l'objet d'une convention minière était celui de l'extraction de fer à Mbalam. Une forte chute des prix sur le marché international et la faible surface financière du partenaire (Sundance Resources) ont conduit à sa mise en veille.

ii-Evolution de la fiscalité du secteur extractif au Cameroun

C'est avec le temps, que le rôle de l'État et des sociétés privées dans le secteur extractif a été défini au Cameroun. L'État se limite à la définition de la politique minière, à l'organisation, au contrôle et au suivi des activités minières. Il se réserve le droit d'avoir une participation gratuite de 10% dans le capital des sociétés d'exploitation minière. L'État ne prend pas de risques liés à l'exploration. L'État promeut une exploration et une exploitation des ressources minérales respectueuses de l'environnement. Il doit améliorer en permanence la connaissance de son sous-sol et en favoriser la promotion. Il doit créer les conditions d'une bonne conservation des données résultant de l'activité géologique et minière. Mais un distinguo doit se faire, selon qu'on est dans le secteur pétrolier, ou alors le secteur minier.

Evolution de la fiscalité pétrolière :

Avant la promulgation de la loi n°99-013 du 22 décembre 1999 portant code pétrolier au Cameroun, deux textes fixaient les dispositions fiscales spécifiques auxquelles étaient soumises les entreprises opérant dans le secteur des hydrocarbures. Il s'agit des lois n°64/LF/4 du 6 avril 1964 et n°78/24 du 29 décembre 1978, toutes fixant les modalités, les taux et modes de recouvrement des droits fixes, redevances et taxes minières. Le code pétrolier de 1999 a abrogé tous les textes antérieurs¹⁰ sauf la loi n°78-14 du 29 décembre 1978 qui fixe les obligations aux sociétés minières de conclure un Accord d'Association avec l'Etat. Ce texte régit aujourd'hui les activités pétrolières au Cameroun, mais avec une petite réserve. Il a consacré le principe de la stabilité des conventions d'établissement qui prévalait avant son adoption.¹¹ Entre temps aussi, les acteurs de l'exploitation ont changé et sur certains sites, il y a eu la signature de nouvelles conventions pétrolières sous l'égide de la nouvelle loi. Techniquement donc, les deux cadres législatifs se côtoient en fonction du site d'exploitation. Mais on a pu noter que les sites de Lokele et du Rio Del Rey qui ont représenté 87,23% de la production pétrolière de 2015,¹² sont régis par les accords de concession. Seuls les nouveaux puits comme ceux de Dissoni sont régis par la loi pétrolière de 1999. Mais que ce soit les

⁹ Ces préambules sont contenus dans l'avant-garde du Code Minier de 2001

¹⁰ Article 121 du code pétrolier de 1999

¹¹ Article 118 (1) code pétrolier 1999

¹² Statistiques SNH 2015

accords d'association ou le nouveau code pétrolier, une force particulière est donnée aux conventions signées entre l'Etat et les entreprises multinationales, qu'on désigne désormais sous l'appellation de Contrats de Concession, ou plus récemment aujourd'hui, les Contrats de Partages de Production (CPP).¹³ Le contrat de concession ne s'attarde pas beaucoup sur les questions fiscales. Plus de détails sont cependant donnés sur le CPP. Ces aspects qui concernent notamment le mode d'exploitation et de compensation des partenaires de l'Etat ont une incidence fondamentale sur la taille de l'assiette fiscale. L'article 16 de cette loi stipule par exemple, que « selon un rythme défini au Contrat Pétrolier, une part de la production totale d'Hydrocarbures est affectée au remboursement des coûts pétroliers effectivement supportés par le Titulaire au titre du Contrat pour la réalisation des Opérations Pétrolières. Cette part couramment appelée "cost oil" ou "production pour la récupération des coûts", ne peut être supérieure au pourcentage de la production fixé dans le Contrat de Partage de Production, qui définit les coûts pétroliers récupérables, leurs modalités particulières d'amortissement, ainsi que les conditions de leur récupération par prélèvement sur la production ». Cette simple disposition a

une incidence fiscale importante, car d'une part elle soustrait la définition de l'assiette fiscale du cadre législatif au profit d'un cadre conventionnel, et d'autre part elle peut constituer une source d'augmentation des revenus publics. Le code pétrolier de 1999 fixe aussi le cap pour ce qui est du paiement des droits fixes, de redevances proportionnelles, notamment lorsqu'il s'agit des contrats de concession. Il fait aussi une détermination spéciale, de l'assiette de prélèvement de l'impôt sur les sociétés. « Le résultat net imposable visé au premier paragraphe est constitué par la différence entre les valeurs de l'actif net à la clôture et à l'ouverture de l'exercice, diminuée des suppléments d'apports et augmentée des prélèvements effectués au cours de cet exercice par l'entreprise ou ses associés¹⁴ », peut-on lire dans le code pétrolier. Cette définition tend à créer une confusion car le bénéfice net imposable est normalement la marge d'exploitation de l'entreprise. Au Ministère des Finances, un des responsables a expliqué, que l'idée était ici de se rassurer qu'on ne manquerait pas de ressource du fait de la déclaration d'une perte. Une autre introduction est l'admission du report de bénéfice, mais qui au-delà des termes du Code Général des Impôts, peut être étendu dans le cadre des contrats pétroliers. Dans le cadre de notre contrat pétrolier cible, ce délai de report est de 5 ans.

13 Articles 14 15 et 16 du code pétrolier

14 Article 93 (3) code pétrolier

Période	Type de contrats pétrolier	Pourcentage de la production	Configuration de la fiscalité
Avant 1999	Accord d'Association	100%	Négociés sous la loi de 1964 et suivant les modifications successives jusqu'en 1998
Après 1999	Accord d'association	87,7%	Continuent d'avoir cours en vertu de la règle de stabilité des contrats
	Contrat de concession Contrat de partage de production	13,3%	Deviennent le mode de plus en plus utilisé par la SNH et les multinationales pétrolières.

Tableau 3: Evolution de la fiscalité pétrolière au Cameroun avant et après 1999

Evolution de la fiscalité minière : Le Cameroun est un pays relativement jeune en matière minière, mais il a appris très rapidement au regard de l'évolution qu'on peut constater sur ses trois premières conventions minières. La fiscalité minière était régie par la loi du 29 décembre 1978. La loi 2001/001 du 16 avril 2001 portant code minier intervient et ses modalités d'application sont définies dans le décret n°2002/648/PM du 26 mars 2002. Ces textes revoient notamment à une légère hausse, les taux des droits fixes et des redevances. La fiscalité du prélèvement et de l'assainissement des eaux a quant à elle été réaménagée par la loi 98-005 du

14 avril 1998 portant régime de l'eau au Cameroun. Mais le gouvernement a pris une réelle option en 2001, avec l'adoption d'une loi spécialement dédié à l'activité minière. Mais il faut dire que la loi avait besoin d'amélioration et le gouvernement s'y est mis et un draft est aujourd'hui en cours d'examen.

Cette loi abroge la très ancienne loi n° 64/LF/3 du 6 avril 1964 portant régime des substances minérales de la République Fédérale du Cameroun et la loi n° 78/24 du 29 décembre 1978 fixant l'assiette, les taux et le mode de recouvrement des droits fixes, redevances et taxes minières et introduit des nouvelles dispositions.

Elle est surtout le reflet d'une évolution du contexte de la mine internationale, au moment de sa préparation et de son adoption. En ce moment-là, les analystes anticipaient déjà sur le boom des matières premières extractives, et les pays notamment africains, y voyaient une occasion d'attirer des investissements supplémentaires, et d'avoir de nouvelles sources de revenus. Mais ses caractéristiques tendent à laisser croire, que dans le cas du Cameroun, une envie trop grande d'attirer des investisseurs a poussé à totalement se déposséder des richesses.

Le Décret n° 2002/648/PM du 26 avril 2002 fixant les modalités d'application de la loi 001-2001 du 16 avril 2001 portant code minier au Cameroun instaure ainsi la règle du " premier arrivé, premier servi ». Le gouvernement explique que cette mesure vise à garantir la transparence des actes de l'Autorité publique dans l'attribution d'un titre minier. Mais une telle décision a pour faiblesse de réduire la compétition des investisseurs, qui peut permettre à l'Etat de retenir le plus offrant. L'Artisanat minier fait l'objet dans la nouvelle loi d'un chapitre spécifique alors qu'il avait été complètement oublié¹⁵ dans l'ancienne. Le souci du législateur était de donner un cadre légal à une activité actuellement quasi-totalement informelle sans que ce cadre soit trop contraignant

pour l'artisan (condition de son acceptation). Les modalités édictées par cette loi ont tenu compte des réalités du terrain pour la superficie et la profondeur maximale des travaux. Cette profondeur maximale doit aider à régler les conflits pouvant survenir entre artisans et opérateurs industriels. La possibilité offerte aux artisans de pouvoir transformer leurs autorisations d'exploitations artisanales en permis de recherche ou d'exploitation est une incitation qui leur est faite pour passer de la mine artisanale à la mine semi-industrielle, ou de monnayer le fruit de leurs découvertes auprès d'opérateurs industriels comme la loi autorise tout détenteur de titre minier. Mais cette réglementation sur l'artisanat¹⁶ a laissé un vide qui a profité notamment à l'exploitation d'or. Plusieurs entreprises étrangères majoritairement chinoises, ont collecté et rassemblé des titres miniers artisanaux, se sont lancés dans des productions quasi-industrielles, tout en bénéficiant des avantages fiscaux accordés aux artisans.

La loi de 2001 favorise aussi l'Investissement international par diverses mesures (inexistantes dans l'ancienne loi) : égalité affirmée des entrepreneurs internationaux et nationaux devant la loi (art.14, 15) ; Bénéfice de l'admission temporaire pour les matériels utilisés pour l'exploration ainsi que de l'exonération totale des taxes et droits de douane pour les pièces de

¹⁵ Chapitre I du Titre III, art. 24 à 31

¹⁶ Chapitre II du Titre II, art. 20 à 21

rechange et les lubrifiants nécessaires au bon fonctionnement du matériel d'exploration (art.94) ; Exonération de divers impôts (sur les sociétés, sur les bénéfiques) et de taxes pour les titulaires de permis de recherche (art.95) ; Exonération totale des taxes et droits de douane pendant la phase de construction de la mine pour les matériaux et biens d'équipement nécessaires à cette construction, pour les lubrifiants

spécifiques et pour un premier lot de pièces de rechange. Même exonération, jusqu'à la première production commerciale, sur l'importation des intrants (art.96), Liberté de transférer les capitaux et revenus garantie aux personnes physiques et morales étrangères qui effectuent un investissement minier financé par un apport en devises (art.100).

NATURE DE L'IMPOT	SNH MANDAT	SNH	PERENCO	TOTAL	PECTEN	Total
		Fonctionnement				
Impôts fonciers & taxes annexes		3 002 320	4 074 636		5 518 500	
TPRCM		522 645 993	4 194 319			
Patentes, Licences et Taxes annexes			0			
Contribution au FNE		36 384 412	0	169 329 702	39 148 717	
Contribution au CFC		54 682 135	17 807 880	349 773 930	58 723 093	
Impôts sur les Sociétés (IS)		6 147 241 091	3 727 387 140	32 173 108 486	34 469 501 600	
Taxe Spéciale sur les Revenus (TSR)		260 694 177	943 962 201	5 510 356 121	2 762 482 435	
Droits de timbre et de mutation			0	687 632		
Timbres fiscaux		17 000	2 425 500			
Autres timbres			0			
TVA	11 593 482 435	1 012 271 347	2 335 627	118 059 316		
Vignettes	330 000	1 065 000	0			
Cartes grises		58 000	0			
Droits d'enregistrement		40 700 000	0			
Frais de dédouanement	5 000	13 538 508	317 907 893	1 845 352 220	193 542 610	
Autres impôts, taxes et droits	1 232 297	28 000	115 316 464			
Péage	123 500	159 800	0			
Frais/ Visas & autres	6 094 795	1 805 300	0			
Droits de régulation des marchés publics	29 710 283	25 109 404	0			
Pénalités amendes fiscales			0		75 259 699	
Redevance pétrolière		0	87 250 000	-12 754 899 313	36 600 000	
Redevance superficielles			0	90 841 906		
Redevance minière			4 743 418 206			
Autre Impôts et taxes (redressement suite à la vérification générale de la comptabilité)			0			
droit d'accès au PAD et zone MAGZI, agrément ARMP, contribution budget investissement MINIMIDT, Attestation de non faillite, extrait de casier judiciaire, redevance météorologique, visite technique						
taxes sur les revenus des expatriés		0			590 013 608	
CNPS sur les expatriés					46 298 404	
précompte sur loyers		0	0	10 103 026		
Taxe de stationnement			0			
Taxe à l'essieu			0			
Redevance prévention routière						
Taxe d'aéroport			0	1 260 000		
redevance audiovisuelle			11 200 497			
taxe communale (TP,SP, TC)			7 185 988			
FEICOM			26 499 614			
IRPP			351 432 342			
Autres taxes municipales						
Frais de contrôle						
redevance prélèvement et déversement des eaux						
Bonus signature ELOMBO			1 468 563 000			
TOTAL	11 630 978 310	8 119 402 487	11 830 961 307	27 513 973 026	38 277 088 666	97 372 403 796

Tableau 4 : Exemple de paiement de taxe par les entreprises pétrolières en 2010

On peut aussi noter, que même si le gouvernement a progressé dans sa compréhension des enjeux du secteur minier, il a continué de se positionner dans une posture d'ouverture aux investisseurs, au détriment parfois de la collecte des revenus. Rappelons que pour l'instant seule la concession de l'exploitation du diamant est opérationnelle. Le permis d'exploitation du cobalt de Geovic n'a pas avancé depuis un certain temps. Le projet d'exploitation de fer à Nkout dans la région du sud est resté statique, et la convention de Mbalam¹⁷ est bloquée faute de financement.

Ce bref aperçu de l'évolution de la fiscalité des ressources extractives au Cameroun, nous permet de boucler le développement sur le cadre général de la fiscalité minière et son déploiement au Cameroun, et nous conduit désormais dans l'analyse des exonérations dans le cadre des industries extractives et leurs impacts dans le contexte camerounais.

Deuxième partie : **Les exonérations** **fiscales au** **Cameroun et leurs** **impacts**

D'une manière générale, les gouvernements en élaborant leurs stratégies fiscales, introduisent des dispositions, qui constituent des signaux d'incitation pour les investisseurs. Ils les exonèrent donc ainsi d'une partie de leurs obligations fiscales pour des multiples raisons. La pratique est d'avantage courante dans le cadre des industries extractives, où le risque pris par les investisseurs est suffisamment grand, parfois pour un résultat qui n'est pas toujours concluant. Le Cameroun n'a pas échappé à la règle.

¹⁷ La plus élaborée des conventions minières au Cameroun

Les différents dispositifs qui y régissent les activités des secteurs extractifs, ont des dispositions particulières et dérogatoires pour la fiscalité. Mais en dehors de ces exonérations fiscales expresses prévues dans les lois, les règlements ou les conventions minières, les entreprises du secteur extractif jouent souvent du vide ou de la faiblesse juridique pour échapper au paiement des impôts et taxes, lorsqu'elles ne fraudent pas tout simplement, du fait d'un faible dispositif de contrôle. Nous présenterons donc les différentes situations exonératoires de la fiscalité dans les industries extractives au Cameroun (A) et ses impacts en termes de perte de recettes pour le financement du développement et de quasi dépenses fiscales (B)

A-Les situations exonératoires de la fiscalité au Cameroun

Elles sont pour l'essentiel contenues dans

des dispositions spécifiques des différents codes et conventions (pétrolier, minier et gazier), sous la forme des incitations fiscales (i). Mais elles peuvent aussi découler de la faiblesse de la législation et constituer ainsi des échappatoires fiscales (ii) constitutives des pertes de recettes fiscales. Enfin et dans une certaine mesure, les entreprises échappent à la fiscalité par la fraude, du fait de la faiblesse des dispositifs de contrôle.

i-Les exonérations fiscales incitatives consacrées par les lois et les conventions dans le secteur extractif camerounais

Au regard des données qui ont été collectées, on a pu constater que certaines incitations à l'investissement sont d'ordre général et se retrouvent dans tous les secteurs. Mais dans le détail, le Cameroun n'étant pas engagé dans ces domaines avec la même expérience et les mêmes attentes, les mesures incitatives semblent être plus fortes dans le domaine minier, que dans le pétrolier quand on prend en compte le secteur extractif.

- Les incitations fiscales communes au secteur extractif.

Amortissement accéléré : le Cameroun autorise les entreprises du secteur extractif à déduire de leurs bénéfices imposables un certain montant considéré comme amortissement des biens d'équipement. Cette mesure explique-t-

on du côté des ministères des mines, vise à permettre au contribuable de constituer des provisions pour renouveler son équipement. On peut appliquer diverses méthodes pour déterminer le montant de l'amortissement annuel. Les plus couramment employées se fondent sur la durée de vie prévue de l'équipement ou de la mine et le montant annuel des déductions peut être uniforme (amortissement linéaire), ou à taux constant. Les mines sont des entreprises très capitalistiques et les importants investissements nécessaires dans les premières années ont un impact considérable sur la rentabilité escomptée. De nombreux Etats tiennent compte de ce fait en autorisant le contribuable à amortir une grande partie de l'investissement dans les premières années de l'entreprise, c'est-à-dire en admettant un amortissement accéléré. Ce qu'il faut comprendre par l'amortissement accéléré, c'est qu'il réduit très rapidement la base imposable qui est déjà elle-même très réduite, de par les différents autres avantages fiscaux offerts.

Moratoire fiscal : On entend par moratoire fiscal une période limitée durant laquelle un impôt normalement exigible n'est pas perçu. Certains pays en développement accordent aux entreprises minières un moratoire pour un ou plusieurs types d'impôts. Ce traitement vise le plus souvent à promouvoir l'investissement dans le secteur. La

plupart des investisseurs ne considèrent pas qu'il est nécessaire d'en bénéficier pour investir, en particulier au stade de l'exploration, mais cet avantage fiscal peut jouer un rôle critique au moment de la décision de mettre en valeur un gisement, en particulier si le projet est marginal ou si la fiscalité ordinaire est trop lourde.

Au Cameroun le principe du moratoire fiscal est consacré dans le code pétrolier à l'article 93 (al 4), qui est complété par des dispositions du contrat pétrolier et au Code Général des Impôts. Dans le code minier, de 2001 actuellement en révision, il est aussi prévu une exonération totale jusqu'à la date de la première production commerciale constatée par arrêté conjoint du ministre chargé des mines et du ministre chargé des finances, des taxes et droits de douane sur l'importation des intrants et sur l'importation des matériaux et matériels nécessaires à la construction des bâtiments.¹⁸ Plus généralement, cet article fait aussi savoir, que les opérateurs miniers bénéficient de l'exonération des taxes et droits de douane sur, matériels, matériaux, intrants et biens nécessaires à la production ainsi que sur le premier lot de pièces de rechange qui devrait accompagner l'équipement de démarrage, à l'exception des véhicules de tourisme, des matériels et fournitures de bureau. La convention de Mbalam dans son annexe VII sur les

questions de fiscalité, revient elle aussi sur ces moratoires.

Elle prévoit notamment que sur une période de 5 ans après l'entrée en vigueur du permis d'exploitation, le partenaire (Cam Iron) ne payera pas d'impôts sur le bénéfice des sociétés, ni l'acompte d'impôt sur le revenu, qui pour le cas présent n'est que de 1,1%, au lieu de 2,2% depuis la révision de la loi de finances en 2015, du fait de la clause de stabilité qui grève cette convention.

Déconsolidation : On parle de déconsolidation lorsque plusieurs établissements imposables d'une entreprise font l'objet de calculs distincts aux fins de la détermination de l'impôt. Par exemple, si une entreprise exploite deux mines dans le pays et que le code fiscal impose la déconsolidation, on ne peut pas ajouter les coûts et les bénéfices des deux mines pour déterminer l'impôt dû par l'entreprise mère. Chaque mine est imposée comme une entreprise individuelle. De nombreux pays n'imposent pas de déconsolidation, c'est-à-dire qu'ils permettent à chaque entreprise de totaliser les coûts et revenus de toutes leurs activités dans le pays, qu'elles soient ou non liées à l'industrie minière. Les pays qui exigent une déconsolidation le font principalement lorsque le régime fiscal diffère selon les mines. Cela se produit le plus souvent quand un régime fiscal distinct est négocié pour chaque grand projet. Par exemple,

¹⁸ Article 96 du code des mines

en Indonésie une entreprise opérant dans le cadre d'un contrat de travail (contract of work ou COW) de la première génération n'est pas taxée de la même façon qu'une entreprise opérant dans le cadre d'un COW de la septième génération. Il faudrait un énorme travail administratif aux entreprises pour consolider les comptes de ces deux mines, de même qu'à l'administration fiscale pour comprendre ces calculs.

La déconsolidation peut aussi être justifiée dans les pays qui ont une politique de stabilisation de la charge fiscale. Dans ce type de régime, l'investisseur bénéficie d'un taux d'imposition ou d'un avantage fixe, qui ne peut pas être modifié en cas de révision ultérieure de la loi qui le régit. Il est alors très difficile pour l'administration d'autoriser l'investisseur à consolider les comptes d'établissements auxquels s'appliquent des taux d'imposition et d'incitation différents.

Enfin, il y a le cas des pays qui cherchent à percevoir un impôt sur les rentes ou sur les bénéfices exceptionnels. Il s'agit de récupérer la rente inhérente à chaque établissement, et les impôts sont calculés sur un taux de rendement différent. Le fait de consolider les comptes des établissements assujettis à cet impôt spécial et des autres établissements

supprimerait tout l'intérêt de la taxation des rentes ou des surprofits.

Le Cameroun lui semble avoir opté pour la consolidation. Dans le contrat de partage de production signé avec l'opérateur Kosmos Energy,¹⁹ ce dernier a une option qui lui est offerte, de consolider les performances financières de l'ensemble de ses opérations pétrolières au Cameroun. On estime en vertu de la règle de non-discrimination dans les investissements, que les autres opérateurs (notamment Addax Petroleum) ont eu les mêmes avantages dans leurs contrats. De ce fait pour Addax Petroleum par exemple les pertes qui pourraient résulter de certains de ses puits en phase de déclin, seront diluées et absorbées dans de nouveaux puits découverts ou mis en exploration.

ii- Les autres formes de mesures d'incitation accordées au secteur extractif Camerounais

Elles concernent notamment l'exemption de payer toute sorte de droits de douane et taxes, lors de la phase d'exploration et de développement du projet. Cette exemption touche même les contractuels et les sous-traitants de l'opérateur minier principal. Mais on a pu constater que les exonérations sont plus importantes dans le secteur minier que dans le secteur pétrolier. Un expert du ministère des mines a expliqué, que cela est le fait que le gouvernement voulait très rapidement

¹⁹ Article 14.2.2

encourager les investisseurs à venir s'installer et exploiter la ressource et que des changements seront apportés dans le cas des codes miniers ultérieures. Ainsi²⁰, et au-delà des dispositions du code minier de 2001, la convention minière avec Cam iron qui est l'une des plus élaborées actuellement signée par le Cameroun met en évidence la largesse de l'Etat vis-à-vis des entreprises minières. Cam iron est ainsi exempté des droits et taxes suivants :

Un impôt sur le bénéfice de 25%, inférieur de 5 points de base, comparé au taux normal d'impôt sur le bénéfice de droit commun qui est de 30%. Au moment de la signature de la convention, cette dérogation représentait une minoration de 8,5 points de base. Une exonération totale de l'ensemble des retenues à la source, effectuée sur des paiements faits à des personnes non résidentes permanentes au Cameroun. Une retenue de seulement 5% pour les dividendes accordées aux actionnaires de l'entreprise contre un taux de droit commun de 15%. Une exemption de la Taxe sur la Valeur Ajoutée des biens achetés, et des produits vendus. Une exemption des droits d'enregistrement et des droits de patente.

Taxe sur les gains en capitaux : Le Cameroun jusqu'à la loi des finances 2015, ne taxait pas les gains sur les cessions de capitaux effectués par les

opérateurs miniers. La question de la spéculation faite par les Juniors Minières n'était pas encore répandue. La plus part des conventions minières et pétrolières ayant été signées à cette période, presque toutes ne sont pas assujetties à cette imposition, alors même que les opérateurs juniors minières, ont continué de lever d'importants capitaux, soit directement, soit à travers leurs dirigeants.

Droits de douane : Alors que dans le secteur pétrolier offshore il est plus facile de comprendre que le matériel utilisé ne fasse pas l'objet de droits de douanes, dans la mesure où il n'arrive très souvent pas sur la terre ferme, la concession accordée dans le secteur de la mine solide est assez étonnante. Dans le cas de Cam iron²⁰, on a pu relever, que l'ensemble des biens importés par l'entreprise sont totalement exemptés de tout droit de douane et ne restent même pas dans un entrepôt douanier, ni au port, ni sur le long du corridor routier qui conduit jusqu'au site de production.

Report de pertes et amortissement.

Dans le cadre du code minier, comme du code gazier, il est prévu des reports de perte et un amortissement des dépenses exploratoires. Les deux techniques d'exonération peuvent être distinctes ou complémentaires, selon les projets. Mais il convient de bien les spécifier. Le droit camerounais, en matière pétrolière,

20 Annexes VII convention minière Mbalam

consacre le fait que dans le cadre d'un contrat de partage de production, les dépenses d'exploration et de développement d'un puits feront l'objet d'un remboursement sur les volumes de pétrole produits, selon un taux cependant qui est discrétionnairement fixé dans le contrat. Dans le cas d'exemple du CPP sur le puits de Ndian, le taux de Cost-oil récupéré est limité à 60% des dépenses effectuées suivant un amortissement linéaire qui part d'un ratio de 0,5 à 2,5, avec selon les cas des parts plus importantes pour l'Etat. Ce taux passe à 80%, pour ce qui est du gaz, avec un ratio fixe de 2,5. Dans le cas de la convention de Mbalam, le gouvernement a autorisé que soit remboursées toutes les dépenses exploratoires, sous la réserve que lui soient présentées les factures. Et en plus ce report de perte peut être amorti sur (des exercices ultérieures à l'exercice effectif de la perte) n'importe lequel des exercices ultérieures.

Les exemptions de taxes sur opérations : La convention minière de

Mbalam exempte aussi Cam iron de toute taxe sur les transferts d'argent (0,5%) en zone CEMAC. Elle prévoit aussi que l'entreprise peut déduire de la base imposable, les frais alimentaires générés par les repas offerts à ses employés, sans que ces charges et quasi revenus pour les bénéficiaires, ne soient frappés d'impôts sur le revenu des personnes physiques, sans qu'on ne puisse savoir si cela est pris en considération dans le salaire ou pas. Le personnel expatrié aussi bénéficie d'une exemption des taxes en ce que les retenues sur leurs revenus sont limitées au nombre de jours de travail lorsque cela ne dépasse pas 183 jours et pour les pays jouissant d'une convention avec le gouvernement du Cameroun, les termes de la convention leurs sont appliquées. Il est aussi prévu, en cas de prêts effectués par la maison mère de Cam iron (Sundance Resources) que les intérêts remboursés en vertu de ce prêt ne seront pas imposés. Un argument facile pour la fraude fiscale



Types d'Exonération	Code Minier	Convention de Mbalam	Code pétrolier	Convention Ndian River Kosmos Energy ²²
Exploration				
Droits de Douanes sur biens et services	Exonérés sur l'ensemble du matériel du matériel et autres engins utilisé	0% exempté totalement Pas de TVA sur les biens importés	5% pour le matériel dans les cinq ans de la licence et du renouvellement, 0,5% pour le matériel informatique	Conforme au code pétrolier
Taxes	Exonéré de l'Impôt sur les sociétés (IS) ; Impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux (BIC) ; Taxe proportionnelle sur les revenus des capitaux mobiliers (TPRCM) ; Taxe spéciale sur les rémunérations versées à l'étranger ; Taxe sur la valeur ajoutée (TVA) ²²	Pas de droits d'enregistrement sur les baux, sauf lorsque la location est en dehors du lieu d'exploration Pas de TVA sur les biens et services	Pour la conduite des Opérations Pétrolières de Recherche et de développement, les Titulaires et leurs sous-traitants sont exonérés du paiement de la taxe spéciale sur les revenus instituée par la loi n079/01 du 29 juin 1979 portant loi de finances de la République Unie du Cameroun pour l'exercice 1979/1980 et ses modificatifs subséquents.	Conforme au code pétrolier Avec une précision, l'impôt se calcule sur la base d'un coût à 60% de la production et d'un impôt sur le bénéfice de 40%
Phase d'exploitation				
Droits de Douanes	Exonéré sur, matériels, matériaux,	2% pour tout autre bien autre		Conforme au code pétrolier

²¹ Il faut retenir que pour le moment, aucune exploitation pétrolière ne fonctionne sous ce régime, la convention de Ndian River concerne une exploitation encore en développement

²² Article 95 du code minier

	<p>intrants et biens de nécessaires à la production ainsi que sur le premier lot de pièces de rechange qui devrait accompagner l'équipement de démarrage, à l'exception des véhicules de tourisme, des matériels et fournitures de bureau³</p> <p>l'exonération des taxes et droits de douane sur l'équipement de remplacement en cas d'incident technique et sur l'équipement devant servir à une extension de l'exploitation ; de l'exonération totale jusqu'à la date de la première production commerciale constatée par arrêtés conjoints du ministre chargé des mines et du ministre chargé des finances, des taxes et droits de douane sur l'importation des intrants ; de</p>	<p>5% pour la nourriture</p> <p>0% pour les biens en capital</p>		
--	--	--	--	--

3 Article 96 code Minier

	<p>l'exonération jusqu'à la date de la première production commerciale constatée par arrêtés conjoints du ministre chargé des mines et du ministre chargé des finances, des taxes et droits de douane sur l'importation des matériaux et matériels nécessaires à la construction des bâtiments ; d'une exonération totale des taxes et droits de douane sur les lubrifiants spécifiques. (2) Toutes les exonérations douanières prévues dans la présente loi excluent les taxes pour services rendus</p>			
<p>Taxes</p>	<p>aucune</p>	<p>Moratoire fiscal de 5 ans pour une période de commencement de production commerciale reconnue par décret</p> <p>Pas d'acompte d'impôts prévu par le CGI à hauteur de 2,2%</p>		

		Après le moratoire fiscal, impôt sur les sociétés de 25% à l'époque dérogatoire du taux de 38,5% et aujourd'hui dérogatoire de 30%		
Autres taxes	<p>Les entreprises et sociétés minières demeurent exonérées de la contribution à la patente</p> <p>l'étalement sur un (1) an, du paiement des droits d'enregistrement sur les actes de création de société, de prorogation et d'augmentation du capital. Le montant des droits peut être fractionné et payé comme suit : le premier tiers lors du dépôt de l'acte à la formalité, le deuxième et le troisième tiers semestriellement et ce, dans le mois qui suit l'expiration du délai.</p>	<p>Retenue à la source sur les dividendes de 5% contre 15% prévus dans la CGI</p> <p>Pas de retenu à la source pour les prestations rendues par des étrangers,</p> <p>Pas d TVA sur les ventes, achats de biens</p> <p>Pas de droits d'enregistrement et pas de patente</p> <p>Report des pertes sur une période de 5 ans</p> <p>Capitalisation des pertes de la phase d'exploration</p> <p>Toutes les pertes et amortissements occasionnés</p>	<p>Exonération des taxes sur les bénéfices et dividendes versés aux actionnaires</p> <p>impôt direct frappant les résultats de ses Opérations Pétrolières au profit de l'Etat,</p> <p>des collectivités territoriales décentralisées et de toute personne morale de droit public à raison de ses activités visées à l'article 9 ci-dessus;</p> <p>- de tous droits et taxes à l'exportation à raison de ses activités visées à l'article 93 ci-dessus.</p> <p>Les fournitures de biens et les prestations de services de toutes espèces, y compris les</p>	

		dans les périodes de pertes font l'objet d'un report illimité	études, qui se rapportent directement à l'exécution des Opérations Pétrolières, sont exonérées de taxes sur le chiffre d'affaires, sur la valeur ajoutée et de toutes taxes assimilées.	
Taxes sur les gains en capitaux		Pas de taxes sur les gains en capitaux		
Formalités de douanes	exonéré	Exonéré de toute formalité de Douane		
Déduction fiscales pour environnement	Fixé par voie réglementaire	Toute provision effectuée pour la remise en état des sites est déduite de la base imposable		
Taxe sur les baux immobiliers	Exonéré			
Bénéfice en nature	Déduit de la charge fiscale	Les dépenses en nature sont défalquées de la base imposable, mais on n'y prélève pas des droits particuliers		
Taxe sur le revenu des personnes expatriées	Pas pris en compte pour moins de 183 jours	Pas pris en compte pour moins de 183 jours		

Tableau 5 : Des exonérations prévues dans le code minier et Pétrolier au Cameroun, mises en parallèle avec deux types de conventions

iii- Auto exonérations fiscales possibles en raison de la faiblesse et des risques fiscaux

En temps normal, toute exonération pour être légitime ou légale, doit tirer son applicabilité d'une loi expresse. Mais il arrive que la loi fiscale par la faiblesse de son contenu ou celle de sa mise en œuvre, favorise l'auto exonération des entreprises extractives. Le Cameroun n'échappe pas à la règle. Même si le poids des recettes fiscales par rapport au Produit Intérieur Brut y a connu une forte progression entre 1990 et 2014, leurs niveaux restent bas, comparés à celui des pays développés. Dans plusieurs de ces pays notamment au Cameroun, l'accroissement des recettes fiscales est survenu pendant une période au cours de laquelle les pays africains ont procédé à des réformes structurelles majeures au sein de leurs administrations fiscales et entrepris de modifier radicalement leurs systèmes fiscaux.²⁴ L'une des principales causes à cette situation est l'optimisation fiscale par les entreprises qui jouent sur la faiblesse des dispositifs législatifs et de contrôle fiscaux pour réduire la part qu'ils peuvent et doivent payer. Mais la réalité derrière l'histoire, c'est que dans les pays où le niveau d'imposition est faible par

rapport au Produit Intérieur Brut, c'est parce que ceux-ci (ces pays) tirent des revenus substantiels de leurs ressources minières et dans le cas du Cameroun, le pétrole est la principale ressource. Dans la catégorie de l'optimisation fiscale, on retrouve les prix de transferts, la sous-capitalisation permanente de l'entreprise, l'enclos fiscal et l'indexation.

Les prix de transferts sont une situation dans laquelle un opérateur effectue des opérations internationales, avec ses filiales ou une autre entreprise dans le but d'accroître ou réduire ses dépenses selon l'objectif, ou alors de limiter le niveau de revenu déclaré dans le pays pour la même quantité de bien vendus. Dans le cas du Cameroun, l'exposition au risque de transfert est assez marquée. Dans le code pétrolier, il est indiqué que les coûts du personnel, des fournitures et des prestations de services fournis par des sociétés affiliées aux Titulaires ne doivent pas excéder ceux qui seraient normalement facturés dans des conditions de pleine concurrence entre un acheteur et un vendeur indépendant pour des fournitures ou prestations de services similaires.²⁵ Mais en réalité, une autre disposition du même article, fait savoir qu'est également déductible, la fraction raisonnable des dépenses administratives du siège social du Titulaire à l'étranger pouvant être imputée aux

²⁴ STATISTIQUES DES RECETTES PUBLIQUES EN AFRIQUE 1990-2014 © OCDE/ATAF/CUA 2016

²⁵ Article 95 Code Pétrolier 1999

Opérations Pétrolières sur le Territoire Camerounais, conformément au Contrat Pétrolier. Cette seule disposition ouvre la porte à toutes les possibilités pour les opérateurs, qui peuvent importer localement l'inflation subite par les prestations de service sur le marché international, alors même que la dépense ne serait pas absolument nécessaire. Durant les périodes de forte hausse des prix du pétrole, les opérateurs ont aussi vu leurs charges d'exploitation augmenter, surtout qu'au Cameroun, les mêmes entreprises ont entrepris de se lancer sur de nouveaux projets.²⁶ Toujours dans le cadre des prix de transferts, la publication faite par la déclaration de Berne a montré comment les intermédiaires dans le cadre des contrats de négoce, privent les pays africains²⁷ d'une part importante de leurs ressources

Dans le secteur minier, les risques des prix de transferts sont encore plus importants. Lorsqu'on lit le principal contrat de référence, la convention d'exploitation de fer de Mbalam, l'annexe au document donne des détails assez étonnant de facilités accordées au Cameroun par son partenaire sur le projet.

Outre l'exemption des droits de douane et autres taxes à l'import, Camlron peut faire déduction de toutes les charges effectuées dans le cadre du projet, avec pour seule obligation celle de tenir informé le gouvernement. A cela, il faut ajouter que la période d'exploitation commerciale est constatée par arrêtée de l'administration compétente et que l'opérateur se voit accordé à lui et toutes les entreprises sous-traitantes, la latitude de s'organiser. Il faut dire que cette convention a été signée, alors que le pétrole était vraiment déclinant, et que le gouvernement misait sur le tout minier pour essayer de maintenir ses flux de revenus extérieurs qui représentent une part importante de ses revenus. Il reste cependant difficile d'apprécier si les revenus tirés du fer auraient constitué un avantage comparatif pour le pays. L'analyse de la rentabilité effective du projet pour le gouvernement et par conséquent pour le pays démontre que les gains qui en sont attendus ne compenseront pas forcément les pertes qui seront occasionnées dans ce contexte

²⁶ Voir partie sur l'enclos fiscal

²⁷ https://www.ladb.ch/medias/communique-de-presse/press/enquete_exclusive_les_negociants_suissees_font_main_basse_sur_un_quart_du_petrole_africain

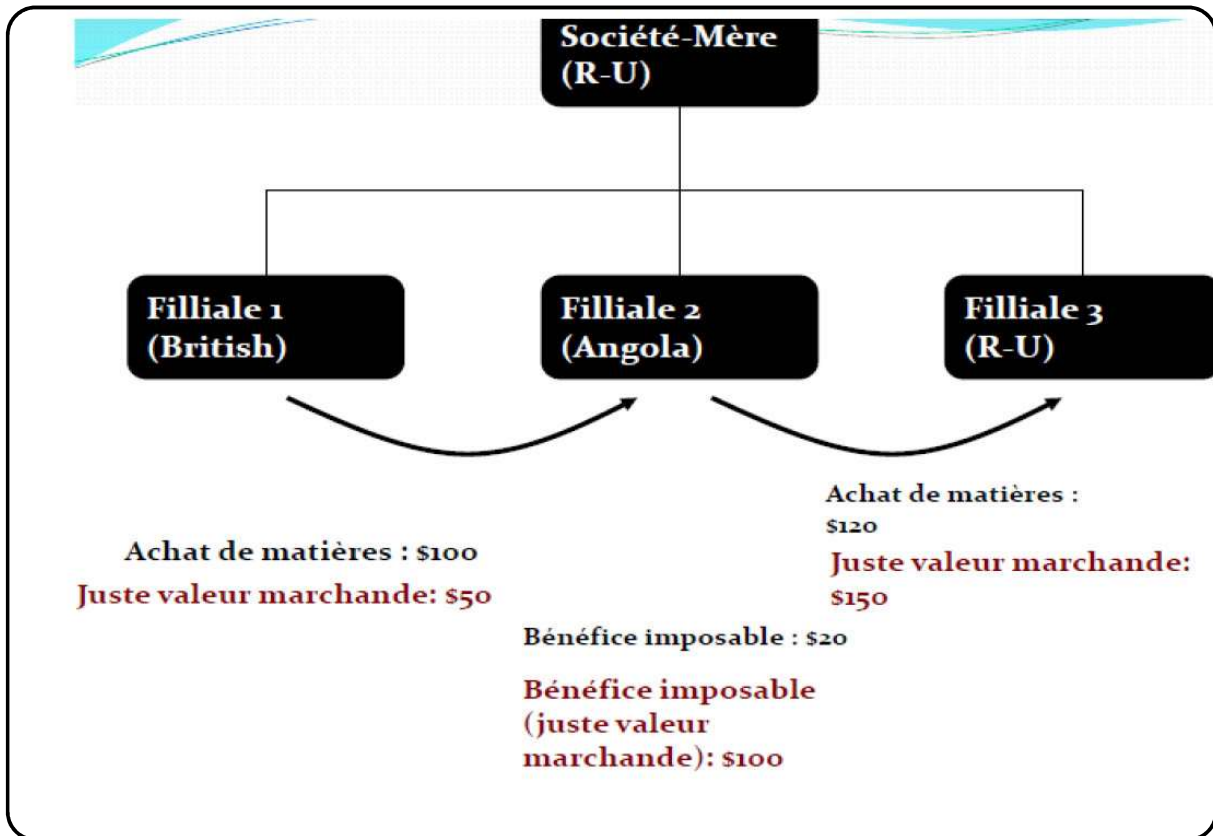


Schéma 1: prix de transfert.

La sous-capitalisation: C'est la situation dans laquelle une entreprise maintient un niveau de fonds propres toujours bas et a recours à l'endettement pour financer ses opérations. Cette question a été difficile à adresser dans le cadre de la présente étude, car les comptes des principaux opérateurs pétroliers n'ont pas été accessibles. Mais les différents codes pétroliers et miniers, facilitent de tels opérations, en plus d'encourager ou de prescrire un renforcement de capital.

L'enclos fiscal (Ring-fencing) : Il représente un des risques fiscaux majeurs de la législation des industries extractives au Cameroun. Que ce soit dans le code pétrolier, le code minier ou le code gazier, des dispositions législatives permettent aux opérateurs de pouvoir cumuler les pertes générées dans leurs autres activités au Cameroun, en un seul compte des résultats. Sur le plan minier, lorsqu'on combine ces dispositions avec celles du report des pertes et de la possibilité de déduire de façon illimitée des charges prévues dans l'annexe de la convention de Mbalm, l'entreprise minière peut se retrouver avec une masse de pertes importantes, qui seront autant de possibilités pour réduire la base imposable. Dans le secteur pétrolier, la situation est encore plus préoccupante, car les pertes occasionnées par l'exploration des nouveaux puits, sont déductibles sur la base d'un amortissement progressif, de l'assiette imposable. Des

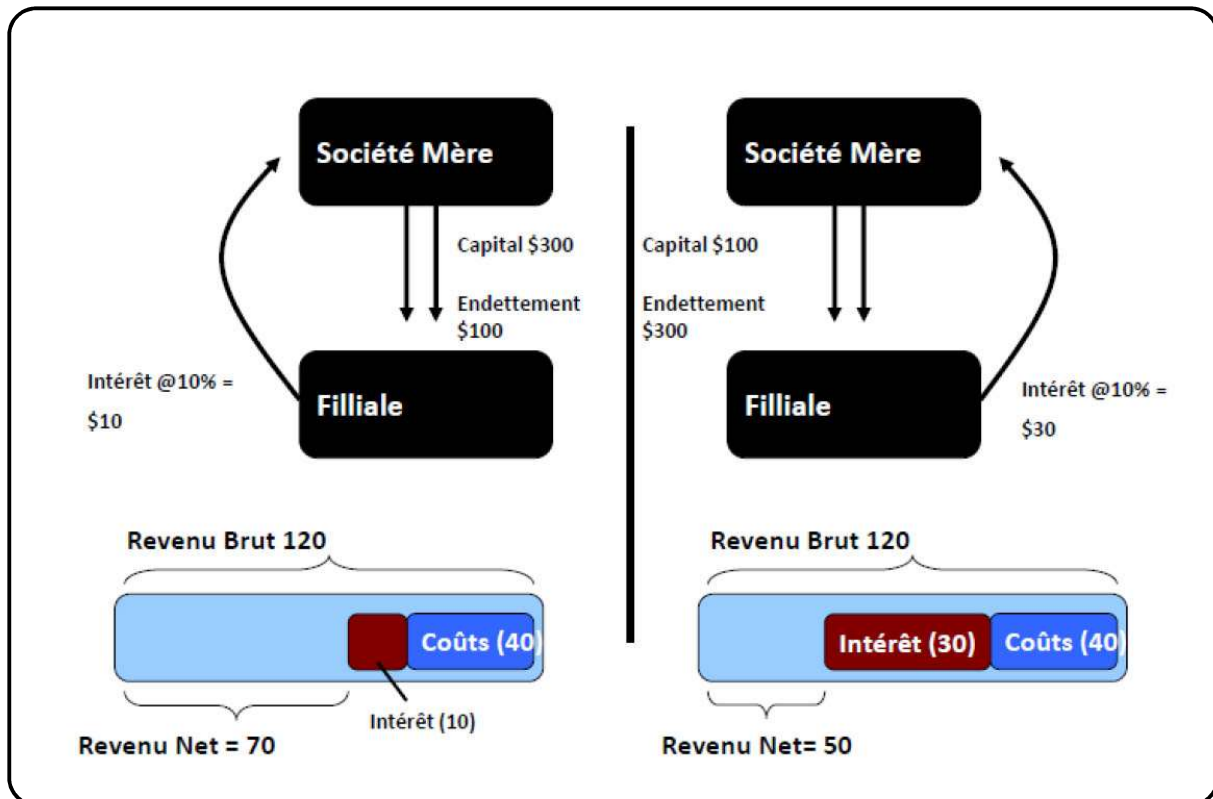
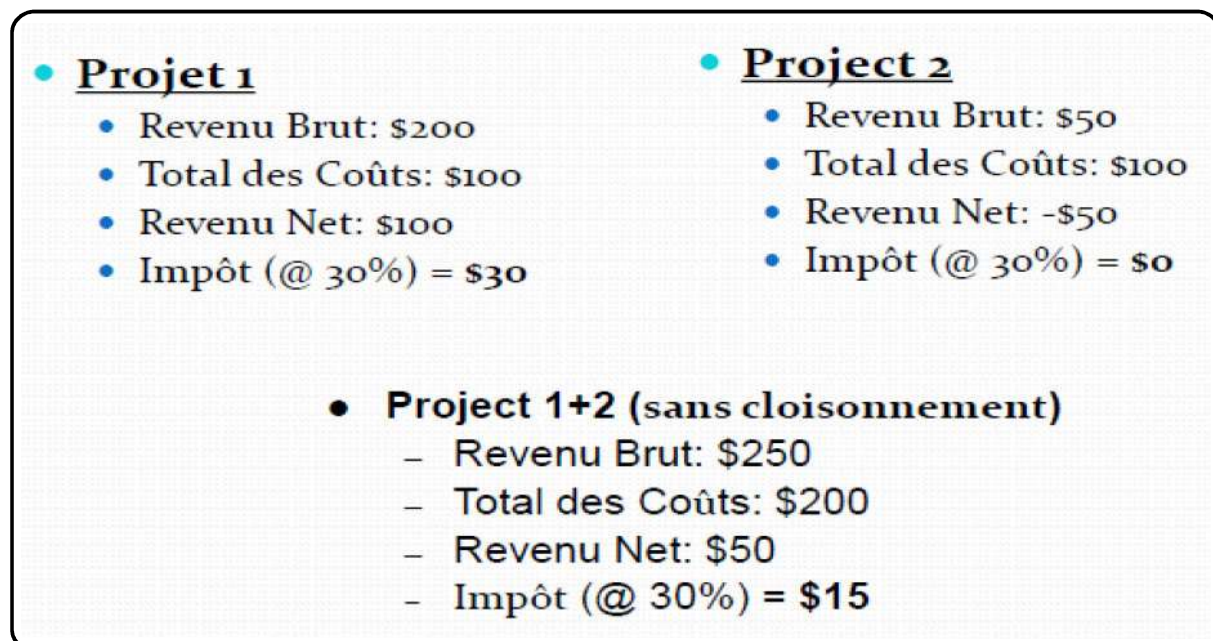


Schéma 2: Le sous-capitalisation

opérateurs comme Addax ou Perenco sont ainsi présents sur plusieurs puits, dont certaines sont encore au début ou à la fin de leurs phases d'exploitation.



Shéma3: L 'enclos fiscal (Ring-fering)

iv- Le cas spécifique de l'artisanat minier dans le secteur de l'or

Le Cameroun reconnaît la place de l'artisanat minier et l'un des filières où cette branche de l'économie est la plus dynamique est celle de l'or. L'activité artisanale constitue le type d'exploitation le plus courant en ce qui concerne les minerais d'or et de diamant. Cette activité est exercée par des artisans ou paysans d'une manière artisanale, sans mécanisation. Quelques contrats d'exploration ont été attribués, mais la vraie exploitation de l'or se déroule encore de manière artisanale. Il y a quelques années, dans le cadre du projet de construction du barrage de retenue dans la zone de Lom Pangar, l'administration des mines s'appuyant sur un rapport sur les risques environnementaux de l'ouvrage, a décidé d'accorder le droit pour les artisans miniers de la zone aurifère de l'est, de se lier avec des partenaires techniques et financiers. Mais dans ce cas, certains rapports en cours de validation ont mis en évidence, le fait que ces partenaires technico-financiers, étaient de véritables exploitants quasi industriels, qui ne paient aucune taxe liée à l'exploration, et sont assujettis aux

versements de petites rentes et aussi parfois des sommes modiques de bail de permis aux artisans, qui se retrouvent avec des passifs environnementaux importants, et un niveau de vie qui ne s'améliore pas forcément.²⁸

v- Les risques des flux financiers illicites

Le Cameroun n'est pas à l'abri des flux financiers illicites. Selon le rapport 2015 du Global Financial Integrity, le pays a perdu près de 755 millions \$ (408 milliards de FCFA) entre 2004 et 2014 inclus, dans le cadre de ces pratiques. Globalement, il est admis par plusieurs études concordantes, que les responsables de ces sorties illégales de capitaux sont les multinationales, dont une majorité en Afrique sont des compagnies pétrolières. Cette situation est rendue possible en raison de plusieurs possibilités offertes à ces entreprises de pouvoir faire intervenir des prestataires de services étrangers, qui favorisent, les optimisations des charges d'exploitation en devises, surtout qu'au final, elles sont remboursées en minerais qui sont vendus en dollars US. Un des cas les plus pertinents est justement celui du contrat de partage de production. Lorsque les prix du baril de pétrole sont élevés, la quote part de production destinée au remboursement des charges est moins importante. Mais lorsque les prix du baril sont au plus bas,

28 Selon les indicateurs de l'Institut National de la Statistique, l'Est continue d'être la région la plus pauvre du Cameroun

les quantités de pétroles affectés au coût sont plus importantes, et vont alimenter les stocks des multinationales qui peuvent après les vendre à des prix plus importants, sans forcément restituer le surplus de valeur obtenue. Nous posons l'hypothèse que le fait pour la compagnie nationale pétrolière d'être engagée comme partenaire à la production contribue à maintenir un système de bas niveau d'imposition, car cela pourrait constituer un bon palliatif à l'obligation de transparence imposée par les partenaires au développement.

vi- La prise en compte des questions environnementales

D'avantage préoccupé par l'objectif de mobilisation de ressources financières, la prise en compte des questions environnemental dans le cadre des projets d'industries extractives ne se fait que très progressivement au Cameroun, sur la pression notamment de la société civile. Il existe plusieurs cas où des conflits sont survenus en rapport aux défis environnementaux, notamment sur le projet gazier de Logbaba à Douala, dans la localité de Figuil (région du nord) où l'exploitation de marbre et pouzzolane pour la fabrication de ciment, constitue un défi pour les populations riveraines, et dans les divers sites miniers en

exploration ou en développement, où les schémas de gestion du Passif Environnemental ne sont pas clairement défini. Que ce soit dans les secteurs pétrolier, de la mine solide et du gazier, les questions d'environnement sont d'avantage abordées du point de vue de la protection et du respect des bonnes pratiques, mais pas forcément sous un angle de la fiscalité. Or cette situation a pour principal effet, d'éluder des questions fondamentales, qui deviennent plus tard des défis budgétaires pour le pays, car c'est avec des fonds publics qu'il faudra effectuer des restaurations. Le code minier de 2001²⁹ impose simplement d'ouvrir un compte de réhabilitation, mais le positionnement de ces comptes dans la gestion de la trésorerie publique n'est pas très clairement défini. Dans ce contexte, des études ont pu mettre en évidence le fait que même les textes relatifs à l'environnement forestier ne sont pas en conformité aux standards internationaux, et permettent aux opérateurs de pouvoir réduire leurs coûts dans le cadre de la mise en place de la gestion environnementale. Le code pétrolier est lui un peu avancé, en ce sens qu'il prévoit dans le design de sa fiscalité, un plan de gestion post production. Mais l'impact fiscal de ces dispositions tant pour les budgets actuels que pour les budgets futurs, doit être pleinement expliqué.

29 Article 86

Situations d'auto-exonération	Compréhensions
Prix de transferts	C'est la situation dans laquelle un opérateur pétrolier réalise des services/travaux facturés avec ses propres filiales, ou toute autre partie liée, comme des emprunts, des prestations de services, des fournitures des biens. Les prêts financiers sont ceux qui ont le plus cours, cars les intérêts payés ne sont pas toujours évalués et en plus il n'y a pas de taxe à payer dessus
Enclos fiscal	Cette situation est favorisée par les dispositions des codes miniers pétroliers et gaziers qui autorisent aux entreprises partenaires de l'exploitation d'une ressources extractive, à réunir ses pertes dans le cadre d'autres opérations extractives et de les amortir sur l'opération qui est rentable. Elle crée une situation de remboursement permanent sur la production de minerais
Artisanat Minier	La situation des exonérations dans l'artisanat minier est particulière. Des opérateurs utilisant des techniques d'exploitation industrielle collecte des cartes d'artisans miniers et ne sont assujettis que du paiement d'une quote part étatique qui ne dépasse pas les 35% de la production

Tableau 6 : Présentation de quelques situations d'auto-exonération

B-Les impacts des exonérations fiscales dans le secteur extractif au Cameroun

Il est important d'examiner les effets des exonérations fiscales sur l'ensemble du cycle des projets extractifs. Il résulte de la nature séquentielle du processus que les distorsions constatées à un stade se traduisent aussi probablement par des distorsions à d'autres stades. De manière

générale, les objectifs escomptés des exonérations fiscales s'avèrent souvent ne pas être au rendez-vous. Mais bien plus, cela conduit souvent à des pertes pour l'administration fiscale. Ces impacts doivent se mesurer tant du point de vue de l'efficacité de la fiscalité du secteur extractif (i), les pertes fiscales et la dépenses fiscales (ii).

i-Efficience de la fiscalité des industries

extractives au Cameroun

Il n'existe aucun régime idéal universellement applicable, mais selon le Fonds Monétaire International, il est très attrayant pour les PFR (Pays à Faibles Revenus) de conjuguer une modeste redevance ad valorem, l'IS et un impôt sur la rente des ressources naturelles. La première assure des recettes lorsque la production est positive. Le deuxième garantit que le rendement normal des fonds propres est imposé au niveau des entreprises extractives, comme dans les autres secteurs, et qu'en outre, des crédits d'impôt étranger peuvent être réclamés lorsque le pays d'origine des investissements impose les revenus mondiaux (les États-Unis notamment).

Enfin, le troisième prélèvement exploite le potentiel distinct de recettes des IE. Un tel cadre peut s'appliquer dans un très grand nombre de situations et fonctionner dans le cas de projets pétroliers, gaziers ou miniers, encore que les mécanismes et les paramètres puissent diverger. Il semble ressortir de ces simulations, et de celles d'autres sources, que les fourchettes de TEMI (Taux Effectif Moyen Imposable)³⁰ raisonnablement envisageables seront de 40 à 60 % dans le cas des mines et de 65 à 85 % pour ce qui est du pétrole et du gaz. Lorsqu'on ramène ces indicateurs à la situation Camerounaise, il y a lieu de dire que des efforts doivent encore être faits.

Période	Montant versé dans le cadre des revenus pétroliers payés	Pétrole vendu	pourcentage
2009	547,5	720,33	76%
2010	517,4	909,59	56,88%
2011	651,12	1121,13	58%
2012	747,15	1252	59,6%
2013	783,5	1278,4	61,28%
2014	805,97	1052,6	76,6%

Tableau 7 : Evolution du TEMI pétrolier de 2009 à 2014³¹

30 Il permet de mesurer la valeur globale des recettes de l'Etat dans le cadre d'un projet extractif. Il englobe les revenus fiscaux, mais aussi les revenus des parts de production. Il est entendu que les objectifs et seuils de TEMI sont un modulateur important de la fiscalité minière, pétrolière ou gazière

31 Nous avons combiné ici le total des impôts strictement pétrolier qui ont été perçus, avec les volumes globaux de pétrole vendus. Il est difficile de savoir combien de barils ont été affectés au cost-oil car les conditions contractuelles des exploitations ne sont pas disponibles.

Lorsqu'on regarde les données de ce tableau, il ressort que mis à part en 2009 et 2014, les recettes fiscales pétrolières pures au Cameroun ont difficilement atteint les standards des TEMI suggérés par le Fonds Monétaire International. Les discussions que nous avons eues avec des personnes proches du secteur mais qui ont parlé sous anonymat, suggèrent que les améliorations des taux observées dès 2012, sont d'avantage le fait de l'accroissement de la part réservée à l'Etat dans le cost-oil, mais aucune version officielle ne confirme cette explication.

Malgré l'existence de différentes lois qui régissent le secteur, la fiscalité des différentes opérations minières dépend fortement des conventions qui ont été signées, mais dont l'opportunité de la régulation fiscale n'est pas clairement définie. On ignore ainsi sur quelle base le gouvernement décide d'accorder tel ou tel pourcentage de Cost-Oil dans le secteur pétrolier, ou encore pourquoi il accorde des avantages parfois inexplicables dans le cadre du secteur minier. Du coup, même si on possède des données sur les flux financiers qui se sont opérés entre ces secteurs et l'Etat, tant qu'on ne possède pas une explication claire de leur structuration, il est difficile de véritablement évaluer les chiffres obtenus.

La lecture des données laisse à voir que la situation semble continuer à entretenir le flou qui encadre la gestion des revenus du secteur, par le gouvernement, ce

dernier étant juge et partie. Par exemple, sur la base des données qu'on a pu collecter, les taxes payées au titre de l'impôt sur le bénéfice n'ont pas beaucoup évolué entre 2009 et 2014, alors même que les recettes pétrolières ont fortement bénéficié de la hausse des prix et d'une bonne tenue du dollar US, se traduisant par des chiffres de ventes importants.

A la SNH, une source a expliqué que dans un contexte d'embellie des prix et de l'objectif d'investir sur de nouveaux puits, les dépenses ont augmenté. Mais en réalité le volume de nouvelles découvertes, environ 20 000 barils jours, pour un horizon non précisé, emmènent à s'interroger sur la pertinence de ces options. La question étant celle de savoir, si le maintien des règles actuelles de Cost-Oil n'est pas une façon d'optimiser la cagnotte des dépenses et de bénéficier en même temps des revenus de la part réservée à l'amortissement du Cost Oil.

Au niveau du MINMIDT, il nous a été expliqué, que la décision d'accorder des avantages répondait au besoin de maintenir l'attractivité du pays. Mais au final au 31 décembre 2013, on dénombrait seulement 126 permis miniers actifs au Cameroun, tous sauf dans le cas du pétrole détenus par des juniors minières, qui pour certaines, ont du mal à trouver des partenaires stratégiques et pour d'autres, ont cédé leurs parts à d'autres entreprises,

avec une faible évolution des choses au niveau du projet.

Sur la période datant de 2009 jusqu'en 2013, le rapport de conciliation ITIE a relevé des écarts non expliqués entre les montants dus au titre des redevances superficielles, telles que reportés par le MINIMIDT ; et les montants liquidés par certaines entreprises pétrolières et minières retenues dans le Référentiel ITIE telles que notamment les sociétés Rodeo Development Ltd et Yan Chang qui n'ont pas reporté de redevances au titre de l'année 2011. Cette situation, qui peut être à l'origine d'un manque à gagner pour l'Etat, est due entre autres au processus actuel de recouvrement et de contrôle des taxes extractives qui se caractérise par (i) une décentralisation du recouvrement des taxes extractives entre DGI/DGT et

SNH,

(ii) une décentralisation du suivi des recettes entre le MINIMIDT et le Programme de Sécurisation des Recettes des Mines, de l'eau et de l'énergie rattaché au MINFI, (iii) l'absence de coordination entre la DGI et le MINIMIDT concernant le suivi et le contrôle des recettes extractives, (iv) l'absence d'un état exhaustif de contrôle et de rapprochement des montants dus et des montants liquidés par les entreprises extractives et (v) un suivi manuel des recettes encaissées par les agents intermédiaires auprès du MINIMIDT qui sont reversées au Trésor sans affectation à un identifiant fiscal. Depuis la loi des finances de 2015, les compétences pour la collecte de ce qui relève de la fiscalité pure a été redonné à la direction générale des impôts

Dates	Impôts Pétroliers globaux ³² et pourcentage par rapport aux recettes publiques	Impôts pétrolier pures (mds FCFA)	Dépenses pétrole et gaz SNH fonctionnement	Vente pétrole globales	Recettes publiques globales	Solde budgétaire
2009	306,3 (15,8%)	215,7	157,8	720,33	1926	-5,8
2010	199,2 (10,2%)	97,37	144,38	909,59	1940	-127
2011	262,5 (11,4%)	106,32	179,6	1121,13	2250	-326
2012	391,9 (16%)	208	237,02	1252	2425,8	-215
2013	404 (15,4%)	208,6	245,18	1278,4	2622,6	-577,14
2014	297,2 (10,33%)	223,4	288,8	1052,6	2869,8	-734,5
Total de la période	1861,1 (13,26%)	1059,39	1252,78	6334,05	14 034,3	1985,44

Tableau 8 : Impôts pétroliers et recettes publiques (2009-2013). Elaboré par le Consultant à partir du traitement des données disponibles sur le site internet de la société Nationale des Hydrocarbures.

³² Nous prenons en compte ici l'ensemble des impôts, en incluant ceux payés par les sociétés appartenant au portefeuille de la SNH, même les non pétrolières

Le tableau ci-dessus nous permet de visualiser l'apport réel de la fiscalité pétrolière au Cameroun. On peut voir que lorsqu'on y associe les impôts versés par les sociétés sous la tutelle de la SNH ces impôts représentent seulement 29,3% des revenus générés globalement par le pétrole vendu au Cameroun sur la période, et seulement 13,26% du total des taxes prélevées sur la période. Lorsqu'on ne considère que les impôts payés par les sociétés pétrolières ces taux tombent respectivement à seulement 16% et 7%. Cela indique clairement, que bien que le Cameroun possède quand même un potentiel pétrolier qui lui octroie 48% de ses revenus extérieures, il ne parvient pas encore à mobiliser suffisamment les ressources fiscales de cette importante activité.

L'analyse des données que nous avons obtenues permet de dire que sans enclos fiscal, le gouvernement aurait pu tirer d'avantage de recettes d'impôts sur les sociétés pétrolières surtout que les nouvelles découvertes représentent une part faible des recettes, alors que le poids des charges de leur développement pèse sur la fiscalité pétrolière au Moyen de l'enclos fiscal / Celui-ci était constitué avant par le permis de recherche et les

dépenses d'exploration sèches étaient considérées comme non déductibles. Depuis la loi de 1998, les dépenses d'exploration sèches sont déductibles et l'enclos fiscal a été élargi au bassin sédimentaire. Le tableau nous permet aussi de constater, qu'alors que les prix du pétrole ont fortement progressé, les revenus des taxes eux sont restés assez volatiles. Un des travers qu'on attribue au Contrat de Partage de Production, dans lequel la société d'Etat partenaire, doit aussi effectuer des dépenses. Sauf qu'il est difficile d'évaluer la pertinence et l'efficacité de ces dépenses, d'autant qu'elles retombent toutes dans un enclos fiscal quasi-permanent.

ii- Les pertes et dépenses fiscales induites des exonérations dans le secteur extractif

Les dépenses fiscales concédées par le gouvernement Camerounais découlent du fait que ce dernier a décidé d'abandonner des charges fiscales au profit de l'attraction des investisseurs. Le pays est de ce point de vue parvenu à attirer de nombreux investisseurs. Au dernier pointage officiel de 2014³³ le pays dénombrait 74 entreprises titulaires d'un titre d'exploration minière contre 88 en 2010³⁴ et qui sont totalement exonérés de payer des taxes, contre seulement 4 titres d'exploitation (Geovic, Mbalam, Mobilong, Cimencam/Rocaglia). Leurs paiements sont si insignifiants, que le

33 Rapport de conciliation ITIE 2013

34 Rapport de conciliation TITIE 2010

conciliateur n'a accepté de retenir que 22 entreprises dans son périmètre de conciliation.

En dehors du permis gazier de Logbaba situé à Douala, aucun autre permis d'envergure n'a été signé jusqu'ici, mettant à mal l'argumentaire d'une fiscalité plus généreuse pour attirer des investisseurs. Au contraire, cela a attiré des spéculateurs, qui jusqu'ici mobilisent des ressources sur le marché international alors que les taxes payées au Cameroun ne sont même pas suffisantes à compenser le passif

environnemental générés par leurs travaux d'exploration. Si on s'appuie sur les quatre derniers rapports (2009-2013) de conciliation ITIE, le total des paiements effectués par le secteur minier au gouvernement culmine à seulement 4 131 231 878 (Quatre Milliards Cent Trente et Un Millions Deux Cent Trente Un Mille Huit Cent Soixante-Dix-Huit) FCFA. Ce montant a été atteint grâce aux efforts du Secrétariat Technique de l'ITIE, qui au fil de la production des rapports, a su introduire de plus en plus de sociétés dans le périmètre de conciliation.

Dates	Impôts et taxes minière (en millions de FCFA)	Pourcentage de contribution par rapport aux recettes publiques	Recettes publiques (en de milliards FCFA)	Solde budgétaire (en milliards de FCFA)
2009	287,3	0,028%	1926	-5,8
2010	421,5	0,021%	1940	-127
2011	948	0,045%	2250	-326
2012	800	0,032%	2425,8	-215
2013	2400	0,091%	2622,6	-577,14
2014	NA	NA	NA	NA

Tableau 9 : Contributions du secteur minier aux recettes de l'Etat. Sources ; Rapports de conciliation ITIE (2009, 2010, 2011, 2012 et 2013)

A la lecture du tableau³⁵, on peut constater qu'à aucun moment depuis 2009, le peu de taxes payées par les sociétés minières dans leur ensemble, n'ont pas atteint le niveau des déficits budgétaires. Lorsqu'on regarde les chiffres publiés par la société Sundance Ressources³⁶, on peut noter

qu'elle revendiquait en 2013, avoir déjà investi 300 millions \$. Déjà cette somme n'est pas perdue car elle sera sortie de la base imposable au taux prévu par la convention³⁷ qui est de 25% soit environ un impôt non collecté de 75 millions \$, soit environ 43 milliards de FCFA. De plus la manière dont seront réparties les charges

³⁵ Précisions, que ce tableau prend en compte les paiements bruts, et ne distingue pas les paiements exclusivement pétroliers

³⁶ <https://www.sundanceresources.com.au/IRM/PDF/2783/Presentation>
CameroonTradeandInvestmentForum

³⁷ Annexe VII Convention de Mbalam

entre le Cameroun et le Congo n'est pas très clairement précisée. Nous avons effectué une estimation des différents flux financiers en ne prenant en compte que le minerai contenu dans les dépôts d'Hématites Itabirite dans la partie Camerounaise

Charges pour Sundance Resources	Montant	Gains pour CAMIRON/SUNDANCE	Montant
Investissement initial	300 millions \$	Fer de grande qualité (273 millions de tonnes estimés)	16 333 millions \$ ³⁸
Etude de faisabilité 1	4686 millions \$ ³⁹	Fer du minerai d'Itabirite (883 millions de tonnes)	52 833 millions \$
Etude de préfaisabilité 2	3143 millions \$	Frais engagés et qui seront remboursés par la production en vertu de la convention minière et constitutive de dépenses fiscales	51 249 millions \$
OPEX pour minerai de haute qualité	5 731 millions \$ ⁴⁰		
OPEX pour ITABIRITE	37 174 millions \$	Revenus globaux attendus	69 166 millions \$
Phase de construction	500 millions \$ ⁴¹	Revenu disponible attendu	17 917 millions \$
Coûts d'exploitation permanente	10 000 millions \$ ⁴²	Quote part de l'Etat (10%)	1791 millions \$
Formation des personnels	75 millions \$ ⁴³	Impôts et taxes	2500 millions \$
Fonds de Garantie pour environnement	40 millions \$	Revenus net attendu de l'Etat	4291 millions \$
Développement région du Sud et de l'Est	100 millions \$ ⁴⁴	Impôts perdus en vertu de la dépense fiscale	12812 millions \$
		Revenus finaux attendus en FCFA⁴⁵	2510 milliards de FCFA

Tableau 10 : Simulation des pertes et dépenses fiscales selon les indicateurs données par les promoteurs du projet de fer de Mbalm

³⁸ Le montant pris de la tonne de fer est de 59,8 \$ la tonne (cours de mai 2016)

³⁹ 1\$=491 FCFA

⁴⁰ 21\$/tonne

⁴¹ Montant maximal

⁴² En 25 ans

⁴³ En 25 ans

⁴⁴ 20 millions \$ par année durant cinq ans

⁴⁵ 1\$=568 FCFA valeur actualisée

Pour les besoins de l'analyse nous avons utilisé une présentation faite par l'entreprise du potentiel de son projet à des investisseurs. Nous estimons, que par le fait même d'avoir accordé un congé fiscal de 5 ans, un début de perception de l'impôt à la date de la première production commercialisable⁴⁷ et d'autres avantages fiscaux, le gouvernement aurait dû, tout au moins, limiter le seuil des dépenses remboursables. Car au final, si les réserves sont finalement prouvées et que les dépenses de développement sont engagées à l'effet d'exploiter le minerai, cela ne constitue plus réellement une prise de risque pour l'investisseur. De plus utiliser une part importante de la production en amortissement accéléré et permanent des dépenses engagées, prive les populations de la richesse effective de leur sous-sol. La dépense fiscale⁴⁸ est estimée à 12,4 milliards \$ (environ 6000 milliards de FCFA)⁴⁹, soit une fois et demi le budget de l'année 2016, 24 fois le budget moyen du ministère de la santé publique, 15 fois le budget de l'éducation, et environs trois fois le plan d'urgence triennal.

Dans le projet d'exploitation du fer de Mbalam, la charge de construction du

Chemin de fer avait été reprise par le gouvernement du Cameroun, mais celui-ci ne parvient pas à trouver des investisseurs. La convention minière actuelle a été encore repoussée, et cela donne une opportunité pour mettre la pression sur le gouvernement qui est en cours de révision de son code minier. Mais de manière globale, on peut noter que le gouvernement a accordé trop d'avantages fiscaux aux partenaires à l'extraction de ressources. Dans le secteur pétrolier, la légitimité de ces avantages est à questionner.

Il est à noter que la non-accessibilité des contrats pétroliers en cours d'exploitation, ne permet pas de mesurer clairement le niveau de perte et des dépenses fiscales dans le secteur pétrolier. De nombreux champs d'exploration pétrolière dont celui on shore entrepris par la SNH dans la zone d'Edéa semble être plus des initiatives qui permettent aujourd'hui l'élargissement de l'enclos fiscal. L'accroissement des dépenses associatives de la Société Nationale des Hydrocarbures mérite d'être expliquée, tout autant que les autres projets d'exploration qui aujourd'hui ne rapportent pas encore de pétrole mais maintiennent un niveau élevé de cost-oil. Il serait donc intéressant que les contrats des champs de Rio del Rey le plus important en exploitation au Cameroun, soient publiés tout au moins en ce qui concerne leurs dispositions fiscales et non stratégiques.

46 <https://www.sundanceresources.com.au/IRM/PDF/2783/PresentationCameroonTradeandInvestmentForum>

47 Constatée par le ministre des mines

48 La perte fiscale représente les parts d'impôts qui ne sont pas collectés, du fait d'une situation d'exonération fiscales.

49 Ce chiffre est une estimation basée sur des hypothèses, que le consultant a élaborées en s'appuyant sur les chiffres données par Sundance Ressources dans une présentation faite aux investisseurs en 2014. Il inclut la somme des frais engagés pour toutes les études (8 milliards \$), les pertes liées à l'exonération de l'acompte d'impôt de 2,2% (3 milliards \$) et la perte liée à la décote que représentait un Impôts sur les Sociétés Exceptionnel de 25% au lieu de 38,5% soit -13,5% de pourcentage

Conclusions et recommandations

Au terme de la situation dont nous venons de faire l'analyse, nous pouvons dire que la mise en place d'une fiscalité minière dans le cadre des industries extractives recèle une certaine complexité. Les arbitrages sont difficiles et les choix pour les gouvernements sont serrés. Sur la pression d'une baisse de ses revenus extérieurs, le gouvernement du Cameroun qui devait encore améliorer la fiscalité du secteur pétrolier, s'est engagée sur la gestion du secteur minier avec une fois encore des exonérations qui ne permettent pas une collecte effective des impôts pour le bien-être des populations. On a pu voir dans le cas du Cameroun, que les régimes fiscaux qui sont applicables aux IE soulèvent de graves problèmes et les grandes règles de la fiscalité, ce qui rend les choses complexes, peu claires ou ouvrent la porte aux abus tant pour la Société Nationale que pour les opérateurs partenaires.

Ces complexités et cette variété dans la plupart des cas excessives, qu'on retrouve dans le régime fiscal des IE au Cameroun est d'autant plus difficile à comprendre, que seuls quelques champs pétroliers sont en exploitation et que dans

le cas de la mine solide, une seule entreprise, C&K Mining exploite véritablement une ressource minière. Telles que les dispositions sont conçues, l'administration des redevances est sujette à une certaine inefficacité du fait de la non maîtrise par des parties prenantes extérieures, des volumes produits et des séances collectives de rapprochement des données, mais aussi de la seule obligation de reporter uniquement à l'administration minière, des informations qui concernent une ressource publique.

Techniquement, les experts sont d'avis, qu'il n'y a aucune raison intrinsèque pour qu'il soit plus difficile d'administrer les régimes fiscaux des IE avec efficacité et transparence (facteurs cruciaux tant pour les recettes que pour la confiance des investisseurs) que ceux d'autres secteurs. La situation est plus simple en principe que dans le cas des domaines comme la finance et des télécommunications, du fait que dans le cadre des ressources extractives, sont en jeu des opérations physiques avec des productions qui peuvent être analysées, évaluées et mesurées, avec des cours le plus souvent cotés sur les marchés internationaux. Enfin, la vaste majorité des recettes est

souvent versée par un petit nombre de gros contribuables qui ont fortement intérêt à se ménager la bienveillance des autorités. On relèvera cependant que pour un volume des ventes équivalent, le secteur pétrolier par exemple paie moins d'impôts que certaines entreprises du secteur brassicole.

Dans sa constitution comme dans ses engagements internationaux, le gouvernement camerounais a promis d'œuvrer pour la garantie des droits économiques, sociaux et culturels des citoyens (Education, Santé, Eau potable, Sécurité Alimentaire, etc.), ce qui ne semble pas toujours être le cas. « Chacun des Etats parties au présent Pacte s'engage à agir, tant par son effort propre que par l'assistance et la coopération internationale, notamment sur les plans économique et technique, au **maximum de ses ressources disponibles**, en vue d'assurer progressivement le plein exercice des droits reconnus dans le présent Pacte par tous les moyens appropriés, y compris en particulier l'adoption de mesures législatives », peut-on lire dans l'article 2 alinéa 1 du Pacte International Relatif aux droits économiques, sociaux et culturels, adopté par l'Assemblée Générale des Nations Unies le 16 décembre 1966.

Le gouvernement semble avoir déjà pris la mesure de la situation. En 2013, il a sollicité l'appui du département des analyses fiscales du FMI, pour l'appuyer dans l'amélioration de la mobilisation des ressources fiscales en matière pétrolière. Dans le même temps, le gouvernement est en train de travailler sur l'adoption d'un nouveau code minier. Le draft serait aujourd'hui en examen au niveau de la Présidence de la République, mais la société civile doit pouvoir emmener les différentes sphères de décision, à adopter un meilleur cadre fiscal. Nos recommandations seront donc effectuées sous un triple plan. Elles concernent les attentes vis-à-vis du gouvernement (A), de la Société civile (B) et des Entreprises du secteur extractif(C)

Recommandations à l'endroit du gouvernement.

Au moins six recommandations sont faites à l'endroit du gouvernement du Cameroun, elles concernent la définition d'une vision propre pour son secteur extractif. Le gouvernement du Cameroun ne s'est pas donné un horizon pour ce qui est de son secteur extractif. Du coup ce dernier a connu une évolution erratique et guidée d'avantage par le besoin de générer des ressources en devises qui sont importantes pour la vie économique du pays. Aussi la vision permettrait de dessiner un schéma fiscal plus efficace et

50 Les Brasseries du Cameroun ont par exemple payé pour 300 milliards d'impôts en 2015 avec un chiffre d'affaire qui se rapprochait juste de 600 milliards de fcfa

mieux maîtrisé, avec des objectifs clairs en termes de financement du développement, et d'amélioration des standards de vie de ses populations. En même temps que le Cameroun doit être encouragé à adopter sa propre vision minière qui prend en compte ses propres spécificités, le pays devra s'approprier de la vision minière africaine. Ce positionnement devrait permettre d'avoir une certaine protection en termes de stabilité dans les échanges avec les investisseurs. Des efforts sont faits au niveau régional (CEMAC) pour la mise en place d'un cadre commun des activités extractives. Mais l'expérience des initiatives sous régionales indique qu'il faut étroitement suivre la question et prendre le leadership.

Dans le même temps, le gouvernement doit rapidement mettre en œuvre une des grandes recommandations de la nouvelle norme ITIE relative à la publication des contrats liés aux ressources extractives. Toujours dans le sens des recommandations, la société civile camerounaise pourrait engager le dialogue pour que les exploitations notamment onshore ne se fassent pas au détriment de la protection de l'environnement et que celles-ci suivent les exigences nouvelles de développement durable.

Les problèmes concernent notamment le

caractère sectoriel spécifique et la nature traditionnellement "non fiscale" de nombre des instruments utilisés (primes, redevances, dispositifs de partage de production ou participation des États aux concessions, par exemples), la nécessité d'identifier les composantes de l'IS liées aux ressources naturelles et d'autres instruments types et la collecte segmentée et inefficace des données dans les ministères et services. Les améliorations prendront ici un certain nombre de paramètres en compte.

Évaluation efficace et concertée de la production aux fins des bénéfices imposables

: On a pu constater en analysant la situation camerounaise que les principes d'évaluation utilisés pour l'impôt sur les sociétés et pour les redevances ne concordent pas toujours. Bien que la cohérence simplifie l'administration, il est parfois impossible que les dates d'évaluation ou les bases de fixation des prix soient compatibles, car l'évaluation aux fins de l'impôt sur les sociétés doit en général permettre d'obtenir les "bénéfices nets" et d'effectuer toutes les déductions nécessaires à la même date que pour les coûts, du moins si les conditions pour obtenir un crédit d'impôt étranger sont réunies. Dans le cas des redevances, on dispose de plus de souplesse pour choisir une date d'évaluation ou utiliser un prix de

référence.

L'évaluation des minéraux en vrac comme la bauxite, le rutile et le minerai de fer est complexe, ce qui est souvent vrai aussi pour le gaz naturel. Les prix de référence ne sont pas aussi transparents et disponibles que ceux, par exemple, du pétrole, de l'or et du cuivre. En s'appuyant sur les prix réalisés, les autorités s'exposent à des risques considérables. Les prix de référence peuvent parfois être obtenus auprès de sources exclusives (comme Platts pour le minerai de fer), mais il faut les adapter pour tenir compte des différentiels de qualité et de coûts de transport. Lorsque les minéraux sont vendus par contrat et que les prix ne peuvent être fixés dans des conditions normales de concurrence, les autorités devraient avoir le droit d'approuver le contrat. Les services fiscaux devraient pouvoir proposer des accords préalables de prix. C'est pour cela que la société civile doit encourager et échanger avec le gouvernement, sur la méthodologie employée pour déterminer dans chaque cas, les bénéfices imposables. La mise en place d'un tel cadre de concertation permettra à chaque fois de mesurer le niveau de pertinence des recettes fiscales collectées, en comparaison au TEMI standard.

Une surveillance étroite des dépenses déductibles : Elles sont au cœur même

de la fiscalité dans les IE car c'est sur la base de leurs volumes, que se calcule le bénéfice imposable. La société civile Camerounaise devra donc se montrer vigilante, sur la manière dont le gouvernement administre ces dépenses, qui sont la voie pour beaucoup de choses négatives, notamment l'enclos fiscal, les prix de transferts, le maintien d'un bas niveau de capitalisation, pour profiter sur les exportations d'intérêts. Dans l'optique d'améliorer les choses, des discussions pourront être engagées afin d'améliorer le régime des déductions pour amortissement et une bonne définition des dépenses en capital.

Une pratique courante est de commencer à tenir compte de ces amortissements au cours de l'exercice où la production commerciale a débuté et même d'utiliser une règle d'exercice partiel (si la production commence après six mois, on prévoit une déduction pour la moitié de l'exercice). De cette façon, tous les actifs sont traités sur un pied d'égalité par rapport au revenu produit, indépendamment de la date de l'achat ou de la construction. Dans le même temps, les OSC doivent encourager l'administration à définir de manière plus précise et mieux encadrée, les dépenses en capital des secteurs minier ou pétrolier qui nécessitent d'être définies. Dans la pratique, les dépenses en capital

consacrées au forage, l'élimination des déchets, l'enlèvement des morts-terrains, le forage de puits et autres activités analogues sont immédiatement décaissées. Les normes internationales d'information financière (IFRS) procurent maintenant une base pour déterminer ce qui devrait être dépensé et ce qui devrait être amorti. Les OSC doivent encourager l'administration Camerounaise à utiliser d'avantage ces normes, qui sont aussi celles de la majorité des partenaires.

Œuvrer pour une meilleure transparence dans la gestion des contrats miniers. Cette obligation de transparence concerne en premier ressort les contrats miniers. Dans le cas où le gouvernement du Cameroun s'est engagé sur l'Initiative de la Transparence dans les Industries Extractives (ITIE), la société civile doit saisir cette occasion pour engager une réflexion avec les parties prenantes, afin d'encourager le législateur à revoir les clauses de confidentialité sur certains contenus des contrats pétroliers et miniers qui ne sont pas de nature à remettre en cause les intérêts des contractants afin de permettre un meilleur accès à l'information au grand public et une plus grande transparence par rapport aux conditions et obligations incluses dans lesdits contrats.

Cette recommandation trouve une force **encore plus probante, dans le cadre de**

la norme 2.1 dans laquelle l'ITIE invite les pays mettant en œuvre l'ITIE à divulguer une description du cadre légal et du régime fiscal applicables aux industries extractives. Ces informations doivent comprendre une description succincte du régime fiscal, incluant le niveau de décentralisation fiscale, un aperçu des lois et des réglementations pertinentes, et des informations sur les rôles et responsabilités des entités de l'État concernées. Dans la mesure où une partie de la fiscalité minière dépend en partie des contrats miniers ou des conventions minières, La Coalition Camerounaise Publish what you pay (CCPCQVP), pourra utiliser cet argumentaire, pour obtenir des informations non confidentielles dans les accords que l'Etat a avec ses partenaires à l'exploitation. L'argument majeur souvent développée, est que les informations sur la ressource qui appartient au peuple ne peuvent lui être soustraites au nom de la confidentialité, alors que toutes les autres parties, en sont informées, notamment les banquiers et autres investisseurs. **La coalition pourra aussi encourager le gouvernement à se faire accompagner par des institutions** comme la Banque Mondiale qui ont mis en place des mécanismes visant à apporter un conseil juridique aux

pays africains qui en ont besoin.

Réglementation plus étroite des transferts infranationaux : Les taxes proportionnelles payées par les sociétés extractives sont rétrocédées aux Communes et aux Communautés locales selon les pourcentages arrêtés par la loi. Le décret d'application du Code minier de 2002 dispose dans son article 137 (2), que le Ministère des Finances et celui des Mines publient conjointement un arrêté ministériel pour définir les conditions de paiement de la redevance minière aux Communes et aux Communautés locales, riveraines des sites d'exploitation minière. Toutefois, l'arrêté ministériel n'avait pas été publié laissant un vide juridique concernant les modalités de cette rétrocession.

Cette situation a été à l'origine d'une inefficience dans la gestion des ressources revenant aux structures locales décentralisées. La loi des finances 2015 était censée régler le problème. Mais la discussion ne s'est pas faite de manière inclusive, et la dotation qui est déjà faible, ne profite qu'à 25% aux collectivités décentralisées. La coalition devrait militer pour l'élargissement du panel de discussion dans le cadre de la définition du cadre de collecte de cette taxe proportionnelle, qui est finalement la seule qui profite directement aux populations locales.

La prise en compte des exigences de développement durable et des questions environnementales.

La régénération et remise en état de l'environnement après l'exploitation d'une mine ne semble pas avoir fait l'objet d'une grande attention dans le cadre de l'élaboration de des différentes règles fiscales. Des règles spéciales permettent de prévoir les dépenses éventuelles d'abandon et de régénération des sites. Dans le cadre du suivi environnemental, la Coalition doit s'assurer par exemple, que les calculs intègrent ou non les projections d'inflation. Les autorités doivent être sensibilisées sur le fait que les futurs coûts budgétisés devront être actualisés à un taux d'intérêt approprié.

La clôture de positions de couverture, au titre de transactions régulières au comptant ou sur contrat, peut se traduire par un gain ou une perte pour l'État. Compte tenu de l'impact que l'exploitation des ressources extractives a sur l'environnement, la société civile doit inviter les opérateurs miniers à présenter des plans de gestion environnementale clairs et menés de manière contradictoire. Dans le cas du Cameroun, une concentration des efforts devra être faite sur la protection effective des forêts, de l'hydrographie et des aires protégées.

La mise en place des cadres de

synergies sous régionales au niveau de la CEMAC. Dans le cadre de son Programme Economique Régionale (PER), la CEMAC (Communauté Economique et Monétaire d'Afrique Centrale) reconnaît que l'industrie minière est à plusieurs titres un domaine stratégique pour les économies de ses pays membres. En effet, la région comprend des ressources dont la portée en revenus, en produits semi-finis et finis, peut contribuer au développement de ces pays. De même, l'impact de l'exploitation des ressources minières sur l'environnement et, dans bien des cas, sur les droits fondamentaux de l'homme, reste très problématique.

On constate, une double-négligence en

matière de normes environnementales et de droits fondamentaux de l'homme, notamment les principes de l'OIT, l'exploitation des enfants mineurs, la sécurité des travailleurs et leur traitement salarial. Or les pays de la CEMAC étant tous membres des Nations Unies, ils sont donc garants du respect des principes internationaux applicables dans l'industrie minière. Mais cette intention politique a besoin d'avoir une âme et la Coalition camerounaise qui est au centre de plusieurs terrains d'exploitation des ressources extractives peut prendre le leadership d'une action sous régional, afin d'obtenir des engagements au niveau des politiques de la CEMAC.

Recommandations pour l'Etat

1. Se définir une vision minière qui intègre des objectifs de revenus plus ambitieux;
2. Intégrer les objectifs et indicateur de la vision minière africaine qui se veut protectrice des intérêts des pays;
3. Travailler au renforcement du cadre législatif régional,
4. Avoir une meilleure connaissance du Patrimoine minier national;
5. Mieux organiser l'artisanat minier;
6. Recourir selon les cas aux solutions et bonnes pratiques internationales.

Recommandations pour la Société Civile

1. Mieux étudier et s'appropriier les éléments de la fiscalité dans le secteur extractif;
2. Engager des discussions et un plaidoyer pour informer et sensibiliser les acteurs de la chaîne des décisions;
3. Plaider pour une plus grande transparence dans les

- contrats du secteur extractif, dans les éléments ayant trait à la fiscalité;
4. Engager des campagnes sous régionales pour marquer plus d'influence
5. Prendre à son compte les avancées en Europe sur le plan de la transparence dans le secteur extractif

Recommandations pour les Sociétés Extractives

1. Confirmer leurs engagements vis à-vis de l'ITIE et des autres recommandations internationales en communiquant le plus possible, sur les conditions et les paiements fiscaux effectués;
2. Mettre en pratique des actions qualifiées de bonnes pratiques dans le secteur en rapport aux paiements fiscaux;
3. Travailler avec les OSC dans un esprit de co-développement dans leurs différents programmes sociaux.

Bibliographie

Bibliographie 1 Bibliographie

Diego Mesa Puyo, 2015, Fiscal regimes for extractive industries: key design issues

Hany Besada et Philip Martin ; 2013, les codes miniers en Afrique : la montée d'une « quatrième » génération? Institut Nord Sud;

PricewaterhouseCoopers, 2012, Corporate income taxes, mining royalties and other mining taxes A summary of rates and rules in selected countries,

African Development Bank Group (ADBG), 2012, 'Gold Mining in Africa: Maximizing Economic Returns for Countries' Working Paper Series no. 147.

MINMIDT, 2012, Code Gazier.

Board paper on "Fiscal Regimes for the Extractive industries"
<http://www.imf.org/external/np/pp/eng/2012/081512.pdf>

Brookings Institute, 2011, Conflict Minerals: An Assessment of the Dodd-Frank Act (October 3),
<http://www.brookings.edu/research/opinions/2011/10/03-conflict-minerals-ayogu>.

Campbell, Bonnie, 2010, 'Revisiting the Reform Process of African Mining Regimes' Canadian Journal of Development Studies 30:1-2, 197-217.

MINEPAT, 2010, Document de Stratégie pour la Croissance et l'Emploi.

Rapports ITIE (2010, 2011, 2012, 2013, 2014)

Campbell, Bonnie, 2009, Mining in Africa:

Regulation and Development (New York, NY: Pluto Press).

Akabzaa, Thomas, 2009, 'Mining in Ghana: Implications for National Economic Development and Poverty Reduction' in Bonnie Campbell (ed) Mining in Africa: Regulation and Development (New York, NY: Pluto Press), 25-65.

Campbell, Bonnie, 2008, 'Regulation & Legitimacy in the Mining Industry in Africa: Where does Canada Stand?' Review of African Political Economy 117, 367-385.

Ayikut, D. and S. Sayek, 2007, 'The role of the sectoral composition of foreign direct investment on growth' in L. Piscitello and G. Santangelo (eds) Do Multinationals Feed Local Development and Growth? (Amsterdam: Elsevier).

Bernstein, S. and B. Cashore, 2007, "Can Non-State Global Governance be Legitimate? A Theoretical Framework?" Paper presented to the 2007 Amsterdam Conference on the Human Dimensions of Global Environmental Change (May 24-26).

Bridge, G., 2004, 'Mapping the bonanza: geographies of mining investment in an era of neoliberal reform' Professional Geographer 56:3, 406-21.

Thomas Akabzoa, 2004, 'Mining Legislation and Net Returns from Mining in Ghana' in Campbell (ed) Regulating Mining in Africa: For whose benefit? (Nordiska Afrikainstitutet, Discussion Paper 26, Uppsala), 25-29.

MINMIDT, 2001, Code Minier

James M Otto, 2000, Global Mining Taxation Study Comparative Study (2nd Edition), Colorado School of Mines, Golden: Distribué aux gouvernements de tous les pays en développement par la CNUCED en juillet 2000.

MINMIDT, 1999, Code Pétrolier

