HAL
open science

”Les conventions d’établissement dans le secteur aurifère africain : des enclaves fiscales et douanières ? Cas du Burkina Faso, du Ghana, de la Guinée, du Mali et de la Sierra Leone”

Bertrand Laporte, Mamadou Cire Diallo

To cite this version:

Bertrand Laporte, Mamadou Cire Diallo. ”Les conventions d’établissement dans le secteur aurifère africain : des enclaves fiscales et douanières ? Cas du Burkina Faso, du Ghana, de la Guinée, du Mali et de la Sierra Leone”. Revue de droit fiscal, 2022, n° 39 (340), p. 11. hal-03794119

HAL Id: hal-03794119

https://uca.hal.science/hal-03794119v1

Submitted on 31 Oct 2022

HAL is a multi-disciplinary open access archive for the deposit and dissemination of scientific research documents, whether they are published or not. The documents may come from teaching and research institutions in France or abroad, or from public or private research centers.

L’archive ouverte pluridisciplinaire **HAL**, est destinée au dépôt et à la diffusion de documents scientifiques de niveau recherche, publiés ou non, émanant des établissements d’enseignement et de recherche français ou étrangers, des laboratoires publics ou privés.

Étude

Les conventions d'établissement dans le secteur aurifère africain : des enclaves fiscales et douanières ?

Cas du Burkina Faso, du Ghana, de la Guinée, du Mali et de la Sierra Leone

Bertrand Laporte

Maître de conférences, HDR, université Clermont Auvergne (UCA), CNRS, IRD, CERDI

Mamadou Ciré Diallo

Doctorant, université Cheikh Anta Diop de Dakar (UCAD) et université Clermont Auvergne (UCA).

Introduction

1 - L'Afrique est riche en ressources minérales. Le continent est réputé concentrer 30 % des réserves mondiales de matières premières minières. Dans les années 1990, la Banque mondiale s'inquiétait que *« l'Afrique profite moins que l'Amérique latine et l'Asie de l'exportation minière pour doper sa croissance : les compagnies minières privées la boudent en y investissant moins de 5 % des dépenses d'exploration mondiale »* [1]. Après plusieurs décennies, les pays africains ont vu l'intérêt des investisseurs miniers pour le continent croître. Ainsi, en 2009, l'Afrique représentait 15 % des budgets d'exploration (hors uranium) pour les métaux non ferreux, une part légèrement supérieure à l'Australie (13 %) et inférieure au Canada (16 %) [2]. Pour passer du ban des investisseurs miniers dans les années 1980 au cœur de projets miniers dans les années 2000, les États africains ont procédé à des réformes politiques, normatives et institutionnelles importantes. La Banque Mondiale et d'autres partenaires au développement ont encouragé les États africains à ouvrir le secteur extractif, à l'instar des autres domaines de la vie économique, aux investisseurs étrangers. Les entreprises multinationales sont aujourd'hui les principaux opérateurs de l'extraction des ressources minérales [3].

Les reformes du cadre législatif des investissements miniers effectuées dans les années 1990 visaient l'attraction des investissements directs étrangers (IDE) dans les secteurs porteurs de croissance et en particulier, dans le secteur minier [4]. Cette nouvelle politique d'attraction des multinationales, qui va au rebours des législations souverainistes des années 1960-1970 globalement jusque-là en vigueur, a conduit à d'importantes modifications des législations minières. Plus de 35 pays ont modifié leur Code minier durant la décennie 1990 et le début des années 2000 pour le rendre plus attractif, avec d'importantes exemptions fiscales à l'égard des compagnies minières étrangères [5].

---

[1] *Fédération Internationale des ligues des droits de l'homme (FIDH), Mali l'exploitation minière et les droits de l'homme : Mission internationale d'enquête n° 477, sept. 2007, p. 30.*
[2] *Metals Economics Group, 2010, cité par L. Marechal, Comment mettre les ressources minières africaines au service du développement durable, in Le secteur minier un levier de croissance pour l'Afrique ? : Revue de Proparco janv. 2011, n° 8, p. 2.*
[3] *Union africaine, Vision du régime minier de l'Afrique, févr. 2009, p. 12.*
[4] *Banque Mondiale, Stratégie pour le secteur minier africain : Document technique de la Banque mondiale N181F, Washington, mars 1993, p. 12.*
[5] *A. Antil, Le boom minier au sahel un développement durable ? : IFRI févr. 2014, p. 8.*

L'activité minière est tributaire de cycles de durée et d'amplitude très variables, dont les causes sont aussi relativement variées. Alors que les cycles miniers des années 1950 et 1990 étaient respectivement soutenus par la reconstruction de l'Europe et la forte demande des pays émergents, la tendance haussière des années 2000 était certes due à la forte demande du marché chinois, mais aussi à la crise du système financier mondial faisant ainsi des matières premières des valeurs refuges [6]. À l'instar de son secteur d'application, la législation minière du continent africain a aussi connu des évolutions majeures, des ruptures, au fil du temps. Ainsi, après les Codes miniers des indépendances, ceux des années 1980, de deuxième génération [7], ont été extrêmement généreux en matières fiscale et douanière, en raison d'un contexte global favorable aux investisseurs étrangers. Dans les années 1990, au sortir des programmes d'ajustement structurels, les États d'accueil des opérations minières édictèrent de nouvelles législations minières de troisième génération [8], toujours favorable aux investisseurs étrangers mais peu mobilisées en raison d'une activité minière atone liée à la tendance baissière des prix des matières premières. Le dernier boom minier des années 2000 fut l'occasion d'une quatrième vague, en rupture avec la tendance des précédentes vagues de réformes.

Les réformes effectuées dans le secteur minier africain, combinées à la forte demande du marché mondial des minerais et à l'arrivée de nouveaux acteurs internationaux [9], ont fait du continent africain une destination privilégiée des investissements dans l'exploration et l'exploitation minière. Toutefois, ce développement exponentiel de l'activité minière sur le continent africain n'a pas eu les effets escomptés en matière de mobilisation des recettes publiques.

Ce contraste entre l'ampleur des projets miniers et la faiblesse des recettes fiscales minières recouvrées interpelle l'ensemble des parties prenantes. Ce paradoxe est au cœur des dernières réformes minières opérées en Afrique subsaharienne. Intervenus dans la foulée du cycle haussier des années 2000, les processus d'élaboration de nouveaux Codes miniers et/ou de révisions des conventions minières existantes visaient le rééquilibrage des intérêts de l'ensemble des parties concernées. Le Liberia fut ainsi le premier pays à renégocier des contrats en 2005 [10], suivi par de nombreux pays, notamment, la Guinée, la Tanzanie et le Mozambique. Ainsi, 11 pays ont adopté de nouvelles lois minières favorisant l'augmentation des revenus de l'État [11].

---

[6] *M. Brook, L'investissement dans les juniors : un catalyseur pour le développement économique en Afrique, in Le secteur minier un levier de croissance pour l'Afrique ? : Revue de Proparco janv. 2011, n° 8, p. 6.*
[7] *B. Cambell, Enjeux des nouvelles réglementations minières en Afrique, Canada : UQAM GRAMA 2004, p. 27.*
[8] *M. Lado, C. Vadot et I. AMANI, La renégociation des contrats miniers en Afrique cas du Niger et de la Guinée : Centre pour la Gouvernance des Industries Extractives en Afrique Francophone, NRGI, mai 2017, p. 8.*
[9] *D. Humphreys, La montée en puissance des acteurs miniers des pays émergents, in Le secteur minier un levier de croissance pour l'Afrique ? : Revue de Proparco janv. 2011, n° 8, p. 10.*
[10] *C. Custers, L'Afrique révise les contrats miniers, Le Monde diplomatique, juill. 2008, p. 12.*
[11] *B.K. Musampa, Enjeux et perspectives de renégociation des contrats miniers en Afrique subsaharienne : le cas de la République Démocratique du Congo : Thinking Africa juin 2015, p. 5.*

Cette révision quasi généralisée de la réglementation minière [12] est constitutive d'une quatrième génération [13] de Codes miniers africains, justifiée par *« la prise de conscience accrue que les précédentes réformes des législations minières et les conditions liées à leur implantation n'ont pas été en mesure de répondre aux défis de développement auxquels sont confrontés plusieurs pays africains »* [14]. L'objectif de « refiscalisation » du secteur minier est donc au cœur des nouvelles lois et conventions minières. Elles doivent permettre la mise en œuvre d'une fiscalité juste et équitable [15] pour toutes les parties.

Considérant que la réglementation minière s'entend d'un ensemble d'instruments juridiques (législatifs, réglementaires et conventionnels) applicables au secteur minier en général et à un projet minier en particulier, il convient d'évaluer le niveau de conformité, d'harmonisation entre le cadre législatif et conventionnel afin d'en tirer une lecture cohérente. Il s'agit donc, dans cette étude, d'étudier les dispositions des différentes conventions pour les entreprises aurifères et de les comparer aux dispositions du Code minier et du droit commun pour les pays concernés [16] en se fondant sur la base de données de la Fondation pour les études et recherches sur le développement international (FERDI) et du site de *resourcecontract* [17]. La présente étude vise dès lors à analyser le niveau de conformité et de disparité entre les codes spécifiques régissant la fiscalité aurifère au Burkina Faso, Mali, Guinée, Ghana et Sierra Leone et les conventions d'établissement liant ces États aux sociétés minières.

Si sur le plan théorique, cette étude permet de revenir sur le débat doctrinal portant sur la nature juridique des conventions minières [18] (concessions minières, conventions d'établissement ou encore contrats d'État) [19], son intérêt pratique est d'une grande actualité. En effet, au regard de la pratique minière en Afrique consistant à conclure des contrats miniers à l'occasion de la valorisation des gisements miniers, la présente étude permet à l'ensemble des

---

[12] Le règlement n° 18/2003/CM/UEMOA du 23 décembre 2003 précise en son article premier que constitue *« La Réglementation minière ; le Code minier communautaire, les dispositions légales ou réglementaires nationales antérieures non contraires à celles du Code minier communautaire, les dispositions légales ou réglementaires nationales postérieures édictées sur des volets de l'activité minière non couverts par les prescriptions du présent code »*.

[13] *H. Besada et P. Martin, Les codes miniers en Afrique : la montée d'une « quatrième » génération ? : Institut Nord-Sud (INS) mai 2013.*

[14] *B. Campbell (ss dir.), Ressources minières en Afrique : quelle règlementation pour le développement ? : Presses universitaires du Québec, 2010, p. 1.*

[15] *M. Curtis, Une fiscalité juste et transparente pour un secteur minier au service du développement, in Le secteur minier un levier de croissance pour l'Afrique ? : Revue de Proparco janv. 2011, n° 8. - B. Laporte et G. Rota-Graziosi, Principles and Dilemmas in Mining Taxation, in M. Boussichas et P. Guillaumont (ss dir.), Financing Sustainable Development : Addressing Vulnerabilities : FERDI/Economica, 2015.*

[16] Cette étude porte sur 5 pays qui ont notamment en commun le fait d'appartenir à la Communauté économique des États de l'Afrique de l'Ouest CEDEAO. Ce sont : le Burkina Faso, le Mali, la Guinée, le Ghana et la Sierra Leone.

[17] Grâce aux soutiens de différents partenaires, le site *resourcecontrat.org* mobilise environs 2 812 contrats miniers et pétroliers afin de permettre la compréhension et la diffusion de ces contrats extractifs, disponible sur *https ://resourcecontracts.org/?lang=fr*.

[18] Sur ce débat, V. not., *J.-C. Gautron, Les contrats d'établissement conclues par le Sénégal avec des entreprises : Annuaire français de droit international, 1968, vol. 14, p. 654 à 670. - Conférence des Nations unies pour le Commerce et le Développement (CNUCED), Les contrats d'États, Collection de la CNUCED sur les questions des Accords internationaux d'investissements, Nations unies, New York et Genève, 2004, p. 7. - A. Dione, Les conventions d'établissement et les exonérations fiscales et douanières en Guinée*, disponible sur *https ://www.village-justice.com/articles/les-conventions-etablissement-les-exonerations-fiscales-douanieres-guinee, juin 2021.*

[19] *Conférence des Nations unies pour le Commerce et le Développement (CNUCED), Les Contrats d'État, Collection de la CNUCED sur les questions des accords internationaux d'investissement, New York et Genève 2004, p. 3.*

parties concernées d'avoir une lecture pratique et effective de la fiscalité aurifère dans les pays étudiés. Il s'agit donc de passer de la lecture théorique effectuée à partir des prescriptions législatives (Code minier, Code général des impôts, loi de finances, Code douanier…) à la lecture pratique et factuelle telle que prévue par les conventions particulières et leurs annexes.

La démarche consiste ainsi à identifier l'ensemble des conventions minières applicables au secteur de l'or, pays par pays, telles que répertoriées par le site de *resourcecontract*. Sur chaque convention minière, identifier l'ensemble des outils fiscaux et données fiscales constitutives de la fiscalité aurifère. Ensuite, rattacher chaque convention minière au régime juridique sous l'empire duquel elle a été établie et révisée en considération des clauses de stabilisation. Et enfin, confronter les dispositions fiscales desdites conventions minières à celles en vigueur dans les autres pays identifiés afin d'en ressortir une lecture comparée et cohérente.

Le site internet de la FERDI offre la possibilité d'identifier l'ensemble des outils fiscaux applicable au secteur de l'exploitation industriel de l'or en Afrique. Cette plateforme répertorie ainsi une douzaine d'impôts, taxes et redevances minières ainsi que leurs assiettes, taux, et modalités de recouvrement. Pour sa part, le site de *resourcecontract* fourni une trentaine de conventions d'établissement portant sur le secteur aurifère dans ces 5 pays (V. Annexe 1). Toutefois, le site ne répertorie pas l'ensemble des conventions actuellement en vigueur. S'agissant des conventions retenues, certaines renvoient à des annexes qui ne sont pas disponibles sur le site [20]. Certaines conventions sont aussi difficilement exploitables. Enfin, la base de données comporte une convention qui porte sur l'exploitation minière semi-mécanisée [21].

L'étude montre que le rapport entre les cadres législatifs et conventionnels de la fiscalité aurifère des pays étudiés est dynamique, évolutif. Les conventions particulières ont vu leurs marges de manœuvre se réduire vis-à-vis du cadre général de droit commun et des Codes miniers au fur et à mesure des réformes minières.

1. Des disparités entre les cadres législatifs et conventionnels de la fiscalité aurifère

2 - La valorisation des ressources minières africaines est régie par divers instruments juridiques ayant pour vocation la garantie de la sécurité juridique des investissements directs étrangers (IDE) dans le secteur minier. Dans cette perspective, *« le terme "convention d'établissement" désigne le document conventionnel par lequel sont fixées les conditions de l'activité d'une entreprise sur le territoire d'un État. Sont donc parties à l'accord, un État et une entreprise étrangère »* [22]. Ces conventions particulières sont donc des véhicules juridiques qui permettent la mise en valeur du projet minier. Au-delà de l'aspect formel se rapportant aux statuts des parties à la convention minière, la lecture matérielle de ces conventions laisse apparaître une toute-puissance, voire, une omnipotence de certaines conventions, et un régime fiscal et douanier fortement généreux.

A. - L'omnipotence des conventions d'établissement ?

---

[20] *Conv. minière entre le Mali et la société Roxgold Sanu SA, 13 juill. 2015 : Conv. minière entre la République du Mali et la société SEMAFO, 2 oct. 2007.*
[21] *Conv. minière liant la République du Mali et la société Epsilon Gold Mines Ltd, 22 juill. 2005.*
[22] *J.-C. Gautron, Les contrats d'établissement conclues par le Sénégal avec des entreprises : Annuaire français de droit international, 1968, vol. 14, p. 655.*

3 - La détermination des règles fiscales et douanières applicables à l'exploitation industrielle de l'or dans les pays africains est la résultante d'un délicat arbitrage [23] entre la volonté des pouvoirs publics d'attirer les investisseurs miniers, et la nécessité pour ces autorités d'accroître la mobilisation des recettes minières. Les conventions minières représentent dès lors un outil juridique privilégié afin d'offrir aux investisseurs les garanties et facilités nécessaires à la mobilisation des ressources financières en vue de l'exploitation minière. Afin de renforcer la confiance entre les partenaires, ces conventions d'établissement sont généralement inspirées par les traités bilatéraux d'investissement (TBI) qui *« sont des accords internationaux entre les gouvernements qui créent des obligations pour les États relatives à la façon dont ils traitent les investisseurs de l'autre partie au traité »* [24]. Si ces deux instruments juridiques visent à assurer à l'investisseur des garanties juridiques, les traités bilatéraux sont des accords entre États alors que les conventions d'établissement lient une personne publique (l'État) à un acteur privé (société).

Qu'elles soient dénommées convention d'établissement [25], convention minière [26], convention de base [27] ou encore concession minière [28], ces conventions ne sont pas une invention africaine. Ces instruments juridiques ont été envisagés dans les États du Golfe dans le cadre de l'exploitation des gisements pétroliers au regard des risques politiques liés à la nationalisation des sites pétroliers. À ces risques politiques, il convient de rajouter les risques économiques liés à la nature du marché des matières premières et aux évolutions du cadre juridique global sur des projets dont l'exécution se prolonge sur plus d'une décennie [29]. Ces différentes considérations renforcées par l'impossibilité technique et financière des États africains à identifier et valoriser leurs ressources naturelles ont conduit ces derniers à conclure des conventions minières.

Nonobstant l'existence d'un cadre législatif encadrant l'exploitation des ressources minières, les parties (États et sociétés privés) ont accordé à ces instruments contractuels des facultés extrêmement importantes. Outre les classiques clauses de stabilisation, celles-ci bénéficient de la préséance par rapport à tout autre instrument juridique, d'autonomie et d'exclusivité vis-à-vis des règles de droit commun. Ces trois facultés reconnues à certaines conventions minières en Guinée et au Mali s'inscrivent sans doute dans le double objectif d'attractivité et de sécurisation des législations minières des années 1970 [30]. Indifférentes du cadre global des investissements et des règles de droit commun applicable aux activités économiques, les conventions minières sont dès lors assimilés à des enclos juridiques aux compétences

---

[23] *A. Charlet, B. Laporte et G. Rota-Grazios, La fiscalité minière en Afrique de l'Ouest et du Centre : Dr. fisc. 2013, n° 48, étude 527.*

[24] *Institut international du développement durable (ISDD), Les traités bilatéraux d'investissement, l'exploitation minière et les champions nationaux : en assurer le succès : Rapport de recherche, juin 2014, p. 15.*

[25] *D. n° 99-256PM-RM, 15 sept. 199,9 portant approbation de la convention d'établissement type pour la prospection, la recherche et l'exploitation des substances minérales.*

[26] Dénomination retenue dans les conventions minières types du 20 août 2007 et de 2014. - *D. n°°2005-049/PRES/PM/MCE, 3 févr. 2005 portant adoption de modèles type de convention minière du Burkina Faso*.

[27] Les premières conventions minières des indépendances étaient généralement ainsi dénommées.

[28] Ces contrats d'État sont parfois dénommés concessions minières, bien que cette appellation ne soit pas juridiquement stricte, V. *Conférence des Nations unies pour le commerce et le développement (CNUCED), Les contrats d'États, Collection de la CNUCED sur les questions des Accords internationaux d'investissements, Nations unies, New York et Genève, 2004, p. 3.*

[29] *A. Magassouba, Les mines guinéennes : réalités, défis et perspectives : Conakry, L'Harmattan, 2021, p. 73.*

[30] L'ordonnance de 1970 en son article 67 laisse comprendre que les accords entre le Gouvernement du Mali d'une part et les sociétés conventionnées d'autre part peuvent déroger à ladite ordonnance et aux dispositions d'ordre fiscal de droit commun.

étendues. Cette sorte d'enclave juridique s'applique ainsi à un secteur économique dont l'autarcie [31] est une des caractéristiques.

Durant les décennies 1980 et 1990, les rapports entre le cadre législatif (notamment le Code minier) et conventionnel semblaient fortement favorables à ce dernier. La loi minière malienne de 1991 [32] illustre bien ce rapport favorable aux conventions minières. Pour marquer la préséance de la convention minière sur la loi minière, l'article 110 du Code minier dispose que *« la présente loi n'a pas pour effet de déroger, sauf stipulations expresses, aux conventions entre États et les entreprises conventionnées, ni aux dispositions d'ordre fiscal de droit commun dont bénéficient ou pourraient bénéficier les entreprises et concernant des exemptions temporaires ou permanentes en matière de patente, taxes communes ou contributions foncières »*. Cette toute-puissance des conventions minières est encore plus marquée dans la législation minière précédant les dernières réformes. Ainsi, instrument d'application du Code minier de 1995 [33], la convention minière type de 2007 dispose en son article 2.3 que *« Dans le cas où, de façon spécifique, les conditions générales de la présente convention modifient, excluent, contredisent ou sont en conflit avec toute disposition du Code minier ou toute autre loi applicable, la présente convention a préséance »* [34].

Partant de ce cadre législatif favorable, les conventions particulières reprennent dans leurs contenues ces fortes possibilités qui leur sont offertes par la législation. Liées à la société minière de Dinguiraye par une convention de base en date du 9 mai 1990, la Guinée et la société minière ont apporté plusieurs amendements à ladite convention dont le dernier avenant (le troisième) a été conclu le 22 janvier 2018. Dans cet avenant, les parties réaffirment le principe de préséance de la convention minière en soulignant que *« l'État assure à la Société la primauté du régime fiscal défini par la Convention sur la législation en vigueur […] »* [35]. Ainsi, en cas de conflit ou de contrariété entre le régime juridique, notamment fiscal et douanier prévu par la convention minière et le cadre législatif minier, les dispositions conventionnelles l'emportent sur les prévisions législatives, ce qui est une manifestation de la valeur juridique des conventions particulières.

Outre la primauté des conventions aux Codes miniers, les principes d'autonomie et d'exclusivité [36] de la fiscalité conventionnelle traduisent aussi cette forte valeur normative des conventions particulières. En effet, certaines conventions aurifères se détachent fortement, voire complètement du cadre législatif national. Un tel exemple est fourni par la convention de base révisée et consolidée liant la République de Guinée à Chevaning Mining Company Ltd et Anglogold Achanti de Guinée SA, signée le 28 juin 2016 [37]. Cet amendement qui préserve plusieurs avantages accordés sous l'empire des réformes minières antérieures au

---

[31] *M. Curtis, Une fiscalité juste et transparente pour un secteur minier au service du développement, in Le secteur minier un levier de croissance pour l'Afrique ? : Revue de Proparco janv. 2011, n° 8, p. 1.*
[32] *Ord. n° 91-065, 19 sept. 1991, portant Code minier du Mali.*
[33] *L. n° L/95/036/CTRN, 30 juin 1995, portant Code minier de la République de Guinée.*
[34] *Conv. minière type République de Guinée, 20 août 2007.*
[35] V. *Conv. de base société Minière de Dinguiraye (SMD), avenant n° 3, art. 3.17, 22 janv. 2018.*
[36] *Conv. minière liant la République du Mali à UTAH International INC (SOMISY), 14 avr. 1987 sous l'empire de Ord. n° 34/CMLN/, 3 sept. 1970 portant Code minier* - dispose en son article 28.K qu'*« aucun autre impôt, droit, contribution ou taxe de quelque nature que ce soit, direct ou indirect qui est peut être à l'avenir imposé par l'État à n'importe quel niveau, ne sera dû par les Parties, UTAH, la SEP, l'Opérateur, leurs Sociétés Affiliés ou sous-traitants pendant la phase d'Exploitation »*.
[37] Signature d'une convention de base entre la République de Guinée CMC et Golden Shamrock Mines Ltd le 11 novembre 1993. Convention modifiée par l'avenant n° 1 du 27 juillet 2005. À la suite du nouveau Code minier, les parties ont conclu une convention de base révisée et consolidée liant la République de Guinée à Chevaning Mining Company Ltd et Anglogold Achanti de Guinée SA, signée le 28 juin 2016.

nouveau Code minier de 2011 prévoit expressément un *« régime fiscal et douanier autonome - Les parties reconnaissent et conviennent que le régime douanier et fiscal est un régime exclusif et autonome […] »* [38].

Le fait que certaines conventions minières, même récentes, mentionnent expressément leurs préséances, autonomies et exclusivités par rapport au cadre défini par la législation en vigueur traduit la force juridique que les pouvoirs politiques reconnaissent à ces conventions particulières. Les vertus ainsi reconnues à ces conventions minières offrent un fondement juridique et des marges de manœuvres importantes aux acteurs impliqués dans la négociation des avantages fiscaux et douaniers susceptibles d'être accordés aux sociétés minières. Il y a donc un lien important entre la nature juridique des conventions aurifères et les exonérations minières prévues dans celles-ci.

B. - Le régime dérogatoire du cadre conventionnel

4 - La valorisation industrielle des ressources minières des États africains passe par la mobilisation de moyens financiers extérieurs importants. La mondialisation et la structure du système financier international [39] offrent une plus grande possibilité d'accès à ces financements aux juniors miniers [40] qu'aux États des pays en développement. Outre ces aspects exogènes, d'autres considérations intrinsèques au secteur extractif sont à considérer dans la compréhension générale de la fiscalité minière. Il s'agit notamment de l'incertitude concernant la géologie, les coûts d'exploitation, le 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), etc. [41]. Toutes ces considérations constituent pour l'investisseur des risques importants dont les contrats miniers ont vocation à intégrer.

Dans cette perspective, et dans le contexte de la forte place qu'occupent les conventions minières, celles-ci constituent les instruments juridiques d'identification des outils fiscaux et de fixation des données fiscales applicables à l'exploitation industrielle de l'or. Pour les États ayant prévu les conventions minières, la fiscalité minière apparaît dès lors comme une fiscalité contractualisée, voire négociée entre les pouvoirs publics et les sociétés minières. Ce serait d'ailleurs la véritable particularité de la fiscalité applicable au secteur extractif, le fait qu'il s'agit qu'une fiscalité qui *« sort ainsi de sa nature extérieure aux contribuables, pour être en quelque sorte domestiquée et même civilisée, dans un but optimal de partage équitable de la rente générée par l'activité »* [42]. Si cette lecture renforce l'idée de l'omnipotence des conventions minières par rapport au cadre législatif global, elle permet surtout de mettre en exergue les fortes disparités entre le cadre législatif minier et le cadre conventionnel minier.

La fiscalité aurifère, comme celle applicable à l'ensemble du secteur minier, est une fiscalité évolutive. En effet, elle s'adapte à l'état d'avancement du projet en distinguant par exemple les

---

[38] V. *Conv. de base révisée et consolidée entre la République de Guinée, Chevaning Mining Company Ltd et Anglogold Achanti de Guinée SA, art. 19.1, 28 juin 2016.*

[39] *F. Gérard, Propos critiques et utopiques sur l'évolution du droit économique de la mondialisation : RIDE 2003, n° XVII, p. 511 à 531.*

[40] *J.-B. Hardy et X. Darrieutort, Un secteur minier au service de l'Afrique : le rôle des IFD, in Le secteur minier un levier de croissance pour l'Afrique ? : Revue de Proparco janv. 2011, n° 8, p. 26.*

[41] *FMI, Régimes fiscaux et industries extractives : conception et application : Département des finances publiques, 15 août 2012, p. 12.*

[42] *S. Essaga, De la véritable spécificité de la fiscalité pétrolière amont : Centre africain de recherche sur les politiques énergétiques et minières (CARPEM), p. 16.* Pour l'auteur, la distinction entre fiscalité de droit commun et fiscalité spécifique n'est pas pertinente, car, elle n'est pas spécifique au secteur extractif.

phases de recherche, d'investissement, et d'exploitation [43]. Cette caractéristique traduit la prise en compte de la rentabilité du projet minier et donc de la capacité contributive des sociétés minières par le système fiscal applicable. Ainsi, en considération des importants investissements que requièrent les opérations minières [44], les investisseurs bénéficient généralement à travers la législation minière de régimes douaniers et fiscaux dérogatoires au régime fiscal de droit commun.

La dysharmonie entre les prescriptions législatives portant sur le secteur minier et les dispositions contenues dans les conventions particulières se manifeste par plusieurs éléments : celle-ci peut se traduire par l'abandon au niveau contractuel de certains outils fiscaux pourtant prévus par le droit positif minier, la manipulation de certaines assiettes d'imposition, l'abaissement des taux d'imposition ou la modification des délais de recouvrement des impôts, taxes et redevances minières dus. Tous ces mécanismes ont pour conséquence la diminution de la charge fiscale effectivement supportée par les sociétés minières. La lecture des conventions aurifères en vigueur dans les 5 pays objet de cette étude fournit des illustrations.

Les cas d'abandon d'outils fiscaux pourtant prévus par le Code minier et les autres lois applicables ont une plus grande résonance car certaines conventions sont autonomes du droit commun et donc exclusives de tout autre impôt. En Guinée, la confrontation des 3 conventions aurifères au cadre législatif en vigueur au moment de leurs signatures permet de relever ces abandons. Ainsi, la convention de base révisée et consolidée liant la République de Guinée à Chevaning Mining Company Ltd et Anglogold Achanti de Guinée SA, signée le 28 juin 2016, ne fait pas mention des droits fixes dus, alors que ceux-ci sont prévus par le droit minier en vigueur [45] au moment de la révision de la convention de base. La convention aurifère de la société minière de Mandiana ne prévoit pour sa part pas de droits fixes aussi bien pour la phase de recherche [46] que pour celle d'exploitation [47]. Dans la même convention, l'impôt sur le revenu des capitaux mobiliers ou encore l'imposition des plus-values de cession ne sont pas pris en compte. Au Mali, la Convention SOMILO ne reprend ni les droits fixes ni les redevances superficiaires pourtant prévus par le Code minier de 1991 [48]. Au Burkina Faso, la convention de la société des mines de Belahouro SA ne reprend pas l'impôt sur le revenu des capitaux mobiliers et la retenue à la source sur les prestations de services [49].

---

[43] *B. Laporte, C. de Quatrebarbes, et Y. Bouterige, Base de données sur la fiscalité minière dans les pays africains : Fondation pour les études et recherches sur le développement international (FERDI), note brève n° 178, déc. 2018, p. 2.*

[44] Cette dénomination englobe *« la reconnaissance, la prospection, l'exploitation minière ou toutes activités s'y rattachant, y compris la remise en état des mines et le suivi de l'après-mine »*, V. *Communauté économique des États de l'Afrique de l'Ouest sur l'harmonisation des principes directeurs et des politiques dans le secteur minier Abuja, dir. C/DIR3/05/09, 26 et 27 mai 2009, p. 5.*

[45] V. *A. conjoint n° A/6074/MEF/MMG/SGG, 26 sept. 2016, fixant les taux et tarifs des droits fixes, des taxes et redevances résultant de l'octroi, du renouvellement, de la prolongation, du transfert et/ou de l'amodiation des titres miniers et autorisations* - qui prévoit : Phase d'exploitation : le taux est de 6 000 $/km2 à l'octroi ; 8 000 $/km2 au renouvellement ; et 20 000 $/km2 en cas de transfert.

[46] La réglementation minière prévoit pourtant : Phase de recherche Le taux varie entre 20 $/km2 à l'octroi ; 53 $/km2 premier renouvellement ; 133 $/km2 deuxième renouvellement.

[47] Phase d'exploitation : le taux est de 10 000 $/km2 à l'octroi ; 12 000 $/km2 au renouvellement ; et 30 000 $/km2 en cas de transfert, V. *A. conjoint n° A/6074/MEF/MMG/SGG, 26 sept. 2016? fixant les taux et tarifs des droits fixes, des taxes et redevances résultant de l'octroi, du renouvellement, de la prolongation, du transfert et/ou de l'amodiation des titres miniers et autorisations*. Cet arrêté remplace *A. conjoint n° A/2008/3765/MEF/MMG/SGG, 10 oct. 2008? fixant le taux et tarifs des droits fixes, des taxes et des redevances résultants de l'octroi, du renouvellement, de la prorogation, du transfert et/ou de la radiation des titres miniers.*

[48] *Ord. n° 91-065, 19 sept. 1991? portant Code minier du Mali, art. 91 et 92.*

[49] Ces impôts sont pourtant prévus par les articles 653 et 122 du Code général des impôts de 2014 (en vigueur).

La détermination du niveau d'imposition effectivement supporté par la société minière au niveau conventionnel constitue aussi une opportunité pour les parties d'accorder des taux moins élevés que ceux prévus par les codes. En Guinée, il existe une inadéquation entre certains taux prévus par la législation et ceux conclus dans les conventions. La société minière de Mandiana (SMM) est soumise à un impôt du minimum forfaitaire plafonné à 0,25 % [50], alors que le code applicable prévoit un taux de 3 % du chiffre d'affaires [51]. Aussi, s'agissant de la retenue à la source sur les prestations de services, la convention prévoit une retenue à la source de 10 % du montant des rémunérations versées, alors que l'article 198 du Code général des impôts et l'article 170 du Code minier imposent un taux de 15 % du montant facturé hors taxe TVA.

La fixation de la fin des congés fiscaux et des délais de recouvrement offre aussi une possibilité d'accorder aux sociétés minières des avantages plus importants que ceux prévus par les lois applicables. Si les avantages fiscaux et douaniers en période de recherche sont justifiés par le fait que la société supporte plus de charges qu'elle n'engrange des bénéfices, il n'est pas rare de constater une prolongation conventionnelle de certains avantages pourtant bien encadrés par la législation. En Guinée, La convention de la société minière de Mandiana (SMM) prévoit *« une exonération fiscale totale de l'IS d'une durée de six ans à compter de la date de la première production commerciale »*. Cette disposition n'est pas en phase avec l'article 176 du Code minier qui n'accorde aucune exonération d'impôt sur les sociétés en phase d'exploitation. Au Mali, la Convention de la société des mines de Gounkoto accorde une exonération pour les 5 premières années [52]. Ce taux peut aussi être réduit si la société s'engage sur un programme de réinvestissement des bénéfices au Mali.

Au regard des difficultés de mise en œuvre de l'exonération de la TVA, les parties envisagent de plus en plus une compensation entre les crédits de TVA au bénéfice des sociétés minières et leurs obligations fiscales. Dans le cadre des avantages fiscaux conventionnels, les parties à la convention UTAH au Mali ont convenu que *« l'impôt sur les bénéfices dont UTAH sera redevable en vertu du présent article 28, soit considéré comme un crédit d'impôt au sens de l'International Revenue Code des États-Unis »* [53]. Il convient aussi de souligner l'importance des avantages douaniers contenus dans les conventions minières et qui, offrent des droits préférentiels des périodes d'admission temporaire plus importants que ceux prévus par les codes en vigueur. Toutefois, les dernières réformes minières effectuées dans un contexte de mobilisation de recettes intérieures et de rééquilibrage des intérêts des parties tendent vers une meilleure coordination entre les cadres législatifs et conventionnels miniers.

C. - Vers une harmonisation des cadres législatifs et conventionnels de la fiscalité aurifère

5 - Après près d'un demi-siècle d'exploitation industrielle de l'or en Afrique, et dans un contexte de raréfaction de l'aide publique et des autres ressources extérieures, les partenaires au développement et les autorités politiques interrogés par la société civile, ont dû faire le constat du bilan mitigé [54] du secteur minier dans le développement des États africains. Il

---

[50] V. *Conv., ann. 6 C.*
[51] V. l'article 244 du Code général des impôts de 2015 modifié par la *L. ordinaire n° L/2021/032/AN*.
[52] Société des mines et Gounkoto SA créée le 27 octobre 2010, *Conv. minière, art. 22.4*.
[53] *Conv. d'établissement entre la République du Mali et UTAH International INC (SOMISY), 14 avr. 1987*.
[54] *A. Antil, Le boom minier au sahel, un développement durable ? : Note IFRI, févr. 2014, p. 20*.

fallait donc renforcer *« la mobilisation des ressources nationales pour financer leur développement »* [55].

D. - Les fondements juridiques de l'harmonisation de la fiscalité aurifère

6 - Dans le secteur minier, des études récentes mettent en exergue le fait que *« l'évolution récente des législations tend vers une augmentation des impôts à la charge des entreprises minières industrielles »* [56]. Cette vision se traduit par une velléité d'harmonisation des cadres législatifs et conventionnels de la fiscalité aurifère dont il convient d'analyser les fondements juridiques et les mécanismes de mise en œuvre.

Le fait pour les pouvoirs publics d'accorder aux investisseurs notamment miniers un régime fiscal et douanier plus favorable que celui de droit commun a longtemps été présenté comme un levier indispensable pour l'attractivité des pays en développement. Si elles ont vécu leur âge d'or dans les années 1980, les exonérations sont de plus en plus décriées. Pour le Fonds monétaire international (FMI), *« de toutes les formes d'encouragements fiscaux, les congés fiscaux (exonération fiscale temporaire) sont les plus répandus dans les pays en développement. L'exonération fiscale accordée sans égard au montant des bénéfices visés tend à bénéficier à des investisseurs qui prévoient de réaliser des bénéfices importants et qui auraient investi même en l'absence d'un tel encouragement »* [57].

Outre les partenaires au développement et les organisations non gouvernementales internationales, les acteurs locaux se sont aussi mobilisés pour appeler à la rationalisation des exonérations fiscales accordées aux sociétés minières. Ces avantages qui sont des *« remises fiscales accordées à des entreprises solvables »* [58] dans un dessein de *« pillage organisé des ressources minières »* [59] sont aujourd'hui largement dénoncés. Au Sierra Leone, une étude menée par OXFAM en 2012 a relevé que *« les incitations fiscales accordées à six entreprises seulement équivalaient à 59 % du total du budget du pays, soit plus de huit fois le montant des dépenses consacrées à la santé et sept fois celles à l'éducation »* [60]. Ces dépenses fiscales, qui sont *« des dispositions spéciales dérogeant au droit commun, qui occasionnent des pertes de recettes pour l'État, dans le but de favoriser un comportement économique particulier de la part de contribuable, ou de subventionner certains groupes sociaux »* [61] constituent des manques à gagner considérables dans le cadre de la mobilisation des ressources internes pour le développement des États.

Dans ce contexte de remise en cause des vertus autrefois attachées aux avantages fiscaux, les dernières réformes du cadre général des investissements, et notamment des investissements miniers, vont dans le sens de l'encadrement des dérogations conventionnelles aux prescriptions législatives. En Guinée, c'est la loi organique relative aux lois de finances de 2012 [62] qui fixe le cap des nouvelles réformes. Ce document qui régit la préparation et l'exécution des lois de finances conforte le principe de la légalité des recettes et dépenses.

---

[55] *N. Mede, Finances publiques espace UEMOA/UMOA : Sénégal, L'Harmattan, 2016, p. 74.*
[56] *Y. Bouterige, C. de Quatrebarbes et B. Laporte, La fiscalité minière en Afrique : Quelle évolution récente en 2018 ? : ICTD, synthèse n° 21, p. 6.*
[57] *V. Tanzi et H. Zee, Une politique fiscale pour les pays en développement : Fond Monétaire International, Washington (éd. Française), 2001, p. 14.*
[58] *O. Sonko, Pétrole et Gaz au Sénégal chronique d'une spoliation : Fauves Éditions, 2017, p. 18.*
[59] *Ibid.*
[60] *OXFAM, Analyse de la vision minière africaine : de l'aspiration à la réalité, mars 2017, p. 39.*
[61] *El Hadji Dialigué Ba, Droit Fiscal : L'Harmattan, 2015, p. 61.*
[62] *L. n° L/2012/n° 012/CNT portant loi organique relative aux lois de finances.*

Pour le législateur les ressources naturelles peuvent faire l'objet d'accords moyennant *« une juste rémunération de l'État sous forme de redevance ou de dividende ainsi que l'application de la fiscalité de droit commun sous réserve d'éventuelles exceptions prévues en loi de finances »* [63]. Ainsi, la fiscalité de droit commun apparaît comme la fiscalité normalement applicable au secteur extractif et les écarts à ces règles de droit commun ne sont possibles que dans le cadre d'une loi de finances.

Après cette loi organique, les législations spécifiques vont renforcer cette volonté d'harmonisation des instruments conventionnels et législatifs applicables au secteur minier. C'est dans ce cadre que le nouveau Code minier guinéen [64] prévoit en son article 17 que *« La Convention minière s'ajoute aux dispositions du Code mais n'y déroge pas. Elle précise les droits et obligations des parties et peut garantir au titulaire, la stabilité des conditions qui lui sont offertes, notamment au titre de la fiscalité et de la réglementation des changes tel que prévu au présent Code »*. Il s'agit ici d'une avancée considérable et qui traduit le changement de la vision publique [65] sur le secteur minier. Pour en évaluer l'ampleur, il faut rappeler que la réglementation minière de 2007 prévoyait clairement que les conventions minières peuvent déroger et ont force de préséance sur tout autre instrument juridique [66].

Cette ambition d'harmonisation des cadres législatifs et conventionnels n'est pas une exclusivité guinéenne, elle apparaît dans les dernières réformes minières engagées en Afrique de l'Ouest. Au Burkina Faso, le Code minier de 2015, actuellement en vigueur, consolide cette orientation sectorielle des autorités publiques. Prévu par le Code minier de 2015 en son article 96 qui dispose *« Le permis d'exploitation de grande ou de petite mine est assorti d'une convention minière conclue entre l'État et le titulaire du permis »*, le rapport entre le Code minier et les conventions est bien déterminé. D'emblée, le décret de 2017 portant convention minière type dispose en son article 2 que la convention minière *« a pour objet de préciser les droits et obligations des parties définis dans la loi n° 036-2015/CNT du 26 juin 2015 portant Code minier du Burkina Faso et de garantir à l'investisseur la stabilité des conditions qu'elle énumère expressément au titre de la fiscalité et de la réglementation des changes »* [67]. Le même article précise que la convention minière *« ne se substitue pas à la loi n° 036-2015/CNT du 26 juin 2015 portant Code minier du Burkina Faso mais précise éventuellement les dispositions de celle-ci »*.

Pour le Burkina Faso, il s'agit de la consolidation d'une posture adoptée depuis la convention minière type de 2005 [68]. Au Mali, les dernières réformes minières encouragent la conformité

---

[63] V. *Ibid.*

[64] *L. n° L/2013/n° 053/CNT, 8 avr. 2013, portant amendement de certaines dispositions de L. n° L/2011/006/CNT, 9 sept. 2011, portant Code minier de la République de Guinée*.

[65] *Ministère des Mines et de la Géologie, Déclaration de politique minière : Pour un secteur minier performant, catalyseur de la transformation structurelle de l'économie pour un développement durable, nov. 2018, 19 p. - Ministère des Mines et de la Géologie, Plan de développement du Secteur Minier, Pour un secteur minier performant, catalyseur de la transformation structurelle de l'économie pour un développement durable, nov. 2018*.

[66] V. *Conv. minière type de la République de Guinée, 20 août 2007, art. 2.3*.

[67] *D. n° 2017-0035/PRES/PM/MEMC/MINEFID/MCIA/MATDSI/MJFIP/MFPTPS/MEECVV portant adoption d'un modèle type de convention minière*.

[68] *D. n° 2005-049/PRES/PM/MCE, 3 févr. 2005, portant adoption de modèles type de convention minière* - dispose en son article 2 *« La présente Convention a pour objet de préciser les droits et obligations des parties, définis dans le Code minier et de garantir à l'investisseur la stabilité des conditions qu'elle énumère expressément notamment au titre de la fiscalité et de la réglementation des changes. Elle ne se substitue pas au Code minier mais précise éventuellement les dispositions du Code minier »*.

des contrats miniers au cadre législatif sectoriel. Ainsi, le décret d'application [69] du Code minier [70] indique que *« la non-conformité de la demande aux dispositions du Code minier et du présent décret »* [71] est un motif de rejet. L'évolution peut aussi être constatée dans le contraste entre l'ordonnance de 1991 [72] qui prévoyait que la convention d'établissement *« fixe les droits et obligations du titulaire du titre minier […] »* [73] et la convention minière type de 1999 [74] qui précise en son article 18.1 que le *« régime fiscal applicable aux titulaires d'un titre minier est défini par les articles 102 à 113 du Code minier »*. On passe de la fixation, qui donne des marges de manœuvres plus importantes aux acteurs de la négociation minière, à la précision qui, s'adapte difficilement à une approche exclusive et autonome des conventions particulières.

La volonté politique d'harmonisation des instruments législatifs et contractuels de la fiscalité aurifère apparaît donc à tous les niveaux de la réglementation minière. Au Ghana, des conventions minières portant sur l'exploitation industrielle de l'or prévoient une clause d'ouverture vers les législations nationales applicables au secteur concerné. C'est le cas de la clause qui stipule que les conventions minières doivent être interprétées en accord avec les lois nationales en ces termes *« This agreement shall governed and construed in accordance with the Laws of Ghana »* [75]. Pour parvenir à une mise en œuvre effective de cette cohérence entre Codes miniers et conventions minières, les États utilisent différentes techniques juridiques.

2. Les mécanismes juridiques d'harmonisation de la fiscalité aurifère

7 - Les législations minières issues des dernières réformes minières au Burkina Faso, au Mali, en Guinée, au Ghana et en Sierra Leone prévoient différents outils juridiques de mise en conformité des conventions aux lois minières. Les différentes techniques d'harmonisation de la fiscalité applicable au secteur industriel de l'or ambitionnent de limiter les exonérations fiscales, d'encadrer voire éviter le phénomène d'achalandage fiscal qui érode considérablement les recettes fiscales « normalement » dues. Pour les pouvoirs publics, il s'agit de trouver les moyens et techniques juridiques permettant de favoriser l'harmonie, la conformité des conventions minières aux lois minières et autres codes pertinents applicables aux opérations aurifères.

L'une des avancées communes aux dernières réformes de la fiscalité minière en Afrique de l'Ouest est la soumission des sociétés minières au régime fiscal de droit commun, comme étant le principe. En effet, l'une des conséquences découlant de l'exclusivité et de l'autonomie autrefois reconnues à certaines conventions particulières était le fait que ces contrats miniers devenaient indifférents du cadre juridique et fiscal de droit commun. Elles n'étaient concernées que par les impôts, taxes et redevances minières expressément prévus par les conventions minières. Les Codes miniers d'antan avaient une approche limitative des outils fiscaux applicables au projet minier. La nouvelle approche est celle qui soumet le secteur

---

[69] *L. n° 2012/015, 27 févr. 2012, portant Code minier de la République du Mali*.
[70] *D. n° 2020-0177/PT-RM, 12 nov. 2020, fixant les modalités d'application du Code minier de la République du Mali*.
[71] *D. n° 2020-0177/PT-RM, 12 nov. 2020, art. 126*.
[72] *Ord. n° 91-065, 19 sept. 1991, portant Code minier du Mali*.
[73] V. *L. n° 2012/015, 27 févr. 2012, art. 62*.
[74] *D. n° 99-256PM-RM, 15 sept. 1999, portant approbation de la convention d'établissement type pour la prospection, la recherche et l'exploitation des substances minérales*.
[75] *Conv. minière entre Nsuta Gold Mining Ltd et La République du Ghana, 27 juin 2008*, en application de *the Act 703 du 22 mars 2006 Minerals and Mining Act, 2006*.

minier au régime fiscal de droit commun. L'article 159-I du Code minier guinéen dispose *« Outre les impôts, redevances et taxes prévus au Code général des impôts, le titulaire d'un Titre minier ou d'une Autorisation est assujetti, pour ses activités en Guinée, au paiement des droits et redevances prévus aux articles 159-A à 164 du présent Code minier »*. Au Burkina Faso, le Code minier cite les exonérations et non les impôts applicables. Cette évolution qui traduit l'idée selon laquelle la soumission au cadre fiscal devient la règle, et les exonérations l'exception.

Par ailleurs, d'autres techniques de mise en œuvre des prescriptions législatives dans les conventions négociées sont présentes dans les différentes conventions étudiées. L'annexe jointe fréquemment utilisée au Burkina Faso en fait partie. Dans le cadre de cette approche, il s'agit pour les acteurs en charge de la négociation des conventions minières, de renvoyer les aspects relatifs à la fiscalité minière à une annexe généralement jointe à la convention de base. L'annexe ainsi identifiée est un acte réglementaire portant application des dispositions fiscales et douanières contenues dans le Code minier en vigueur. Cette technique a été utilisée dans le cadre des conventions minières suivantes : société des mines de Belahouro SA (2003), société Espilon Gold Mines Ltd (2005), société d'exploitation minière d'Afrique de l'Ouest SEMAFO (2007), la société Essakane Exploitation (2008), et Roxgold Sanu SA (2015). Ces conventions ont en commun un article 19.4 (article 20.4 pour la convention Roxgold) qui stipule que *« le montant des droits fixes, des taxes superficiaires et des redevances proportionnelles dues, les modalités de règlement de ces droits, taxes et redevances sont déterminées par la réglementation minière en la matière qui est jointe en l'annexe 4 à la présente Convention »* [76]. Cette technique permet donc aux parties à la négociation d'identifier le texte applicable aux aspects fiscaux applicables au projet minier. Elle est gage de cohérence fiscale entre les niveaux législatifs et contractuels sur les matières réglées par ce décret pris en application du Code minier de 2003 [77].

Les acteurs de la négociation minière peuvent aussi, par une disposition contractuelle, renvoyer les obligations fiscales à la charge des sociétés minières aux dispositions du Code minier et du Code général des impôts régissant ces domaines. Ainsi, s'agissant des aspects fiscaux et douaniers, les conventions minières renvoient aux articles du Code minier pertinents, sans les reprendre. Cette technique est fréquemment utilisée au Mali notamment dans le cadre des conventions conclues en application du Code minier de 1999 [78]. Ainsi, les conventions minières société Avnel Gold Ltd (2003) et société Ressources Robex Mali SARL (2011) disposent respectivement à l'article 19.1 et 18.1 que *« le régime fiscal applicable aux titulaires d'un titre minier est défini dans les articles 102 à 113 du Code minier »*. Ces deux conventions, les plus récentes parmi les 30 conventions étudiées, révèlent une grande évolution par rapport aux conventions minières des années 1990 (telles que SODINAF) qui avaient une lecture exclusive du régime fiscal et douanier applicable au projet minier.

En Guinée, les efforts des autorités semblent davantage fixés sur le caractère légal des exonérations conventionnelles que sur l'harmonisation entre les prescriptions fiscales minières et les dispositions fiscales et douanières contenues dans les contrats miniers. En mettant le Parlement au cœur du processus d'adoption des conventions minières à travers leur ratification, le législateur a sans doute voulu à la fois restaurer la fiscalité minière dans le domaine de la loi et renforcer le contrôle politique (parlementaire) des exonérations fiscales.

---

[76] L'annexe 4 porte sur *D. n°°2005-048/PRES/PM/MCE/MFB portant fixation des taxes et redevances minières du Burkina Faso*.
[77] *L. n° 031-2003/AN, 8 mai 2003, portant Code minier du Burkina Faso*, abrogé.
[78] *Ord. n° 99-32/PRM, 19 août 1999, portant Code minier de la République du Mali*.

C'est ainsi que *« la loi de finances 2021, et notamment l'article 16, alinéa 3, dispose que les exonérations fiscales et douanières accordées aux contribuables sans fondement légal ou conventionnel doivent être annulées par arrêté du ministre du Budget […] »* [79]. En Sierra Leone, l'adoption en 2018 de l'Extractive Industries Revenue Act (EIRA 2018) participe sans doute de cet effort d'harmonisation de la fiscalité extractive en général, et aurifère en particulier. Ces techniques, aussi variées qu'elles soient, traduisent surtout une volonté manifeste des pouvoirs publics soutenus par les partenaires au développement et les acteurs de la société civile, d'établir une justice fiscale bénéfique à l'ensemble des acteurs partie prenante des projets miniers.

Conclusion

8 - L'étude comparative des cadres législatifs et conventionnels applicables à la fiscalité du secteur industriel de l'or au Burkina Faso, au Mali, en Guinée, au Ghana et en Sierra Leone a été réalisée à partir d'une trentaine de conventions minières répertoriées par le site *https ://resourcecontracts.org*. L'identification et la confrontation des outils de la fiscalité aurifère à travers une approche comparative permettent d'avoir une lecture cohérente des rapports évolutifs de dysharmonie et de cohérence entre le cadre légal et celui conventionnel dudit secteur. À l'instar d'un secteur minier en forte mutation, la fiscalité aurifère a connu de profonds changements, voire des ruptures, au cours du temps. Les dernières réformes minières témoignent de ce changement de paradigmes qui se matérialise par une augmentation des charges fiscales des sociétés minières, un plus grand encadrement des exonérations fiscales et un suivi politique et citoyen plus poussé des conventions minières. Si des écarts entre les prescriptions législatives et les aménagements conventionnels persistent (notamment en raison de certaines clauses de stabilisation), les nouveaux cadres juridiques montrent clairement une tendance forte vers l'harmonisation de ces deux pans des réglementations minières applicables dans les pays étudiés.

Mots-Clés : Fiscalité minière - Afrique - Burkina Faso, Ghana, Guinée, Mali, Sierra Leone

[79] *A. Dione, Les conventions d'établissement et les exonérations fiscales et douanières en Guinée, juin 2021, p. 3,* disponible sur *https ://www.village-justice.com/articles/les-conventions-etablissement-les-exonerations-fiscales-douanieres-guinee*.

Annexe 1 – Conventions minières étudiées

BURKINA FASO
Convention minière entre le Burkina Faso et CLUFF MINING ltd, Novembre 1999.
Convention minière entre le Burkina Faso et la Société EPSILON Gold Mines Ltd du 22 juillet 2005.
Convention minière entre le Burkina Faso et La Société des Mines de Belahouro S.A, août 2007.
Convention minière entre le Burkina Faso et la société SEMAFO en date du 2 octobre 2007.
Convention minière entre le Burkina Faso et La Société ESSAKANE EXPLOITATION, 25 septembre 2008.
Convention minière entre le Burkina Faso et la société ROXGOLD SANU SA signée le 13 juillet 2015.

GHANA
Convention minière entre NSUTA GOLD MINING LIMITED et La République du Ghana. Signée le 27 juin 2008, en application de the Act 703 du 22 mars 2006 Minerals and Mining Act, 2006.
Convention minière entre La République du Ghana et Adamus Resources Lilited, avril 2008.
Convention minière entre La République du Ghana et AKANKO Mining Limited, avril 2008.
Convention minière entre La République du Ghana et Central Ashanti Gold Mining Limited, 30 décembre 2009.
Convention minière entre La République du Ghana et Newmont Golden Ridge Limited Mining Agreement, Janvier 2011.
Convention minière entre La République du Ghana et XTRA GOLD MINING LIMITED, Janvier 2011.
Convention minière entre La République du Ghana et Newmont Golden Ridge Limited, 4 mai 2015.

GUINEE
Convention de base entre la République de Guinée CMC et Golden Shamrock Mines Limited le 11 novembre 1993 modifiée le 28 juin 2016.
Convention de base revisée et consolidée entre la République de Guinée, Chevaning Mining, Company Limited et Anglogold Achanti de Guinée SA signée le signée le 28 juin 2016.
Convention de base entre la République de Guinée et Société Minière de Mandiana (SMM, 16 décembre 2016.
Convention de base entre la République de Guinée et Société Minière de Dinguiraye (SMD)., Convention de base 09 mai 1990 et dernier avenant (n°3) 22 janvier 2018.

MALI
Convention minière liant la République du Mali à UTAH International INC (SOMISY), signée le14 avril 1987.
Convention minière liant la République du Mali et la Société de Recherche et d'Exploitation Aurifère A.G.E.M (R.F.A.), 5 avril 1990.
Convention minière liant la République du Mali et la Société de Recherche et d'Exploitation Aurifère A.G.E.M (RFA), 5 avril 1990 modifiée en 1992.
Convention minière liant la République du Mali et Société pour le Développement des Investissements en Afrique SODINAF devenue WASSOUL D'OR, 4 mars 1992.
Convention minière liant la République du Mali et la Société des Mines de Morila, MORILA.SA, 28 avril 1992.

Convention minière liant la République du Mali et Société des Mines de Lolou (SOMILO), 02 avril 1993.
Convention minière liant la République du Mali et Société ELTIN Minerals Pty Lmt YALETA, 20 mai 1994.
Convention minière liant la République du Mali et Société Avnel Gold Limited, 14 février 2003.
Convention minière liant la République du Mali et Société des Mines et GOUNKOTO S.A, pas précisé. Mais la société d'exploitation est créée le 27 octobre 2010.
Convention minière liant la République du Mali et Société Ressources ROBEX MALI S.A.R.L, 27 décembre 2011.

SIERRA LEONE
Convention minière entre la République de Sierra Leone et la société TONGUMA limited. 10 juillet 2012.