

RAPPORT GÉNÉRAL

SEMINAIRE DE FORMATION SUR L'AUDIT FISCAL BASÉ SUR LES RISQUES DANS LE SECTEUR MINIER À L'AIDE DES TECHNIQUES D'AUDIT ASSISTÉES PAR ORDINATEUR (TAAO)



9-13 MAI 2022

Supported by :



**TAX INSPECTORS
WITHOUT BORDERS**
An OECD/UNDP Joint Initiative



 **OECD**
BETTER POLICIES FOR BETTER LIVES



INTRODUCTION

Dans le cadre du renforcement des capacités techniques des administrations fiscales des pays membres dans des domaines d'intérêts communs tels que prévus dans son plan stratégique 2022 – 2024, le Forum des Administrations Fiscales Ouest Africaines (FAFOA), en collaboration avec la Coopération CEDEAO/GIZ, a organisé conformément à son plan opérationnel 2022, un atelier de formation qui s'est déroulé à l'Hôtel ONOMO à Lomé, au Togo, du 09 au 13 mai 2022.

Cet atelier de formation avait pour thème : « **L'audit fiscal basé sur les risques dans le secteur minier à l'aide de techniques d'audit assistées par ordinateur** ».

La formation a été animée par des experts de renom choisis par le FAFOA et la Coopération CEDEAO/GIZ, provenant de la Ghana Revenue Authority (GRA, Autorité fiscale du Ghana) et d'organisations internationales fiscales telles que le Bureau international de documentation fiscale (IBFD), Inspecteurs des impôts sans frontières (IISF), l'Organisation de coopération et de développement économiques (OCDE), le Programme des Nations Unies pour le développement (PNUD) et le Forum intergouvernemental sur l'exploitation minière, les minéraux, les métaux et le développement durable (IGF). Toutes ces organisations ont fait des présentations sur divers sujets liés à la fiscalité des industries extractives.

FACILITATEURS DE LA FORMATION :

S/N	NOM	ORGANISATION	MODE DE PARTICIPATION
1	Tomas Balco	OCDE	En présentiel
2	Daniel Appiah	Ghana Revenue (GRA)	En présentiel
3	Louis Nouel	IBFD	En présentiel
4	Ciara MacKay	IISF	En ligne
5	Victor Scattolon	OCDE	En ligne
6	Thomas Lassourd	IGF	En ligne
7	Alexandra Readhead	IGF	En ligne
8	Paula Carneiro	OCDE	En ligne
9	Camille Tirand	OCDE	En ligne
10	Nicholas Dluzniak	PNUD	En ligne
11	Dr Amna Khalifa	IISF	En ligne

La formation a permis de réunir le personnel chargé de l'audit fiscal des sociétés minières des pays de la CEDEAO, des personnes ressources ainsi que le personnel des institutions

organisatrices. Au total, 80 personnes ont assisté à la formation, dont 65 fonctionnaires des administrations fiscales de 15 Etats membres de la CEDEAO.

Cette initiative se justifie par le fait que, d'après les estimations, l'Afrique subsaharienne possède 30% des réserves minières mondiales. Selon le Fonds Monétaire International (FMI), malgré le niveau des investissements privés dans ce secteur, il est constaté que les entreprises multinationales procèdent à l'évitement fiscal et paient ainsi moins d'impôts. La complexité du secteur minier ainsi que la difficulté d'interprétation et d'application des textes participent à cet état de choses. Le contrôle fiscal du secteur minier et l'utilisation des nouvelles technologies en rapport avec l'audit s'imposent dans ce domaine, d'où la nécessité d'améliorer les qualités de services des auditeurs.

L'objectif global de la formation était de renforcer les capacités des participants dans le contrôle fiscal du secteur minier d'une part et l'intégration des techniques d'audit assistées par ordinateur d'autre part.

Spécifiquement, cette formation devait permettre aux participants :

- de mener des contrôles fiscaux performants dans le secteur des industries minières ;
- d'assimiler les différentes techniques d'audit assistées par ordinateur (TAAO) ;
- de bénéficier de l'expérience des formateurs issus du secteur public et privé.

L'atelier de formation s'est déroulé en trois étapes :

- la cérémonie d'ouverture ;
- le déroulement des travaux proprement dits ;
- la cérémonie de clôture.

I. CEREMONIE D'OUVERTURE

Débuté à 9 heures 30 minutes, la cérémonie d'ouverture du séminaire de formation a été meublée par quatre interventions. Il s'agit :

- du mot introductif du Secrétaire Exécutif du FAFOA ;
- du mot de bienvenue du Commissaire des Douanes et Droits Indirects (CDDI), Commissaire des Impôts par intérim de l'Office Togolais des Recettes (OTR) ;
- de la déclaration liminaire du Directeur des Douanes et Taxes Intérieures de la Communauté Economique des Etats de l'Afrique de l'Ouest (CEDEAO) ;
- et du discours d'ouverture du Ministre de l'Economie et des Finances, représenté par son Directeur de Cabinet.

❖ **Mot introductif du Secrétaire Exécutif du FAFOA,**

Après avoir souhaité la bienvenue aux participants et remercié les Autorités togolaises et de l'OTR pour avoir facilité l'organisation de cet atelier à Lomé, le Secrétaire Exécutif de la FAFOA, M. Babatunde OLADAPO a rappelé le contexte de la formation et les défis auxquels font face les administrations fiscales en matière de recouvrement des impôts et taxes liés au secteur minier.

Il a insisté sur l'objectif de la session de formation qui est de renforcer les capacités des inspecteurs des impôts intervenant dans le secteur des mines afin de permettre aux administrations fiscales de la CEDEAO d'intensifier la vérification et le contrôle des entreprises minières en vue d'améliorer la collecte des recettes.

Avant de clore ses propos, le Secrétaire Exécutif du FAFOA a exhorté les participants à tirer le meilleur de la session de formation afin de contribuer à relever les défis majeurs auxquels sont confrontés leurs administrations fiscales.

Le mot introductif du Secrétaire Exécutif de la FAFOA a été suivi du mot de bienvenue du Commissaire des Douanes et Droits Indirects, Commissaire des Impôts par intérim de l'OTR.

❖ **Mot de bienvenue du Commissaire des Douanes et Droits indirects, Commissaire des Impôts par intérim de l'OTR**

A l'entame de son propos, le Commissaire des Impôts, **M. Kwawo Atta Krakra ESSIEN** a, à son tour, souhaité la cordiale bienvenue en terre togolaise aux participants.

Il a indiqué que le secteur minier représente une niche de recettes fiscales très importante et à ce titre, il devrait constituer une source capitale de financement du développement des Etats qui en disposent, s'il est convenablement organisé et géré.

Selon M. ESSIEN, la complexité du secteur minier entraîne généralement sa concession aux sociétés multinationales par les Etats dont la plupart des administrations fiscales se contentent d'une l'imposition basée sur des revenus déclarés par les exploitants.

Il s'est donc réjoui de l'organisation de la présente formation sur les techniques d'audit assistées par ordinateur (TAAO) qui permettra de fournir aux participants et, à travers eux, à leurs administrations fiscales respectives, les compétences, techniques et outils nécessaires pour trier, structurer et analyser électroniquement les données financières et comptables des entreprises du secteur minier.

Il a enfin invité les participants à faire preuve d'assiduité et d'engagement afin de contribuer efficacement à la meilleure prise en charge fiscale du secteur minier dans leurs pays respectifs.

Le mot de bienvenue du Commissaire des Impôts a fait place à la déclaration liminaire du Directeur des douanes et taxes intérieures de la CEDEAO.

❖ **Déclaration liminaire du directeur des douanes et taxes intérieures de la CEDEAO**

Le Directeur des douanes et taxes intérieures de la CEDEAO, M. Salifou TIEMTORE a adressé ses vifs remerciements aux différents partenaires qui ont contribué à l'organisation de l'atelier, après avoir souhaité aux participants à son tour, la chaleureuse bienvenue.

Il a relevé que la formation s'inscrit dans le cadre du programme de transition fiscale de la CEDEAO et vise à fournir une assistance technique aux administrations fiscales en matière de vérification fiscale dans le secteur minier où le besoin de la collecte des recettes fiscales est encore plus accentué.

Il a réaffirmé la disponibilité de la Commission de la CEDEAO à poursuivre l'accompagnement des Etats membres afin de leur permettre de relever leurs défis majeurs en matière d'imposition des activités de ce secteur qui génère plus du quart des recettes fiscales à certaines administrations fiscales.

Avant de clore son intervention, il a invité les participants à tout mettre en œuvre en vue de partager les connaissances acquises avec leurs collègues de retour au pays,

La série des interventions a été clôturée par l'allocution d'ouverture du Représentant du Ministre de l'Economie et des Finances (MEF), délivré par son directeur de cabinet.

❖ **Discours d'ouverture du directeur de cabinet du ministère de l'Economie et des finances**

Dans son intervention, **M. Kossi TOFIO**, le Directeur de Cabinet du Ministre de l'Economie et des Finances a rappelé que le secteur minier est l'un des plus grands pourvoyeurs de ressources financières de l'Etat, mais qu'il demeure un des secteurs dont l'organisation et le fonctionnement sont si complexes qu'il échappe à la maîtrise du commun des experts auditeurs, occasionnant au passage d'énormes évasions fiscales.

Le présent atelier vient à point nommé, a-t-il indiqué, pour renforcer les capacités techniques et opérationnelles des participants en vue de leur permettre de mieux cerner le domaine. Il participe aux réformes déjà engagées pour permettre aux Etats de poursuivre l'autofinancement de leur développement.

Il a invité les participants à prendre activement part aux travaux en mutualisant par ailleurs leurs connaissances en matière de vérification et de contrôle fiscal.

Avant de déclarer ouvert le séminaire de formation, il a renouvelé aux participants ses vœux de pleins succès dans les travaux et leur a souhaité un agréable séjour au Togo.

II. DEROULEMENT DES TRAVAUX TECHNIQUES

JOUR 1 : 09 MAI 2022

PRESENTATION 1 : **APERÇU DES RISQUES BEPS DANS LE SECTEUR MINIER : DISCUSSION** **DES RISQUES BEPS LE LONG DE LA CHAINE DE VALEUR MINIERE**

Dans ce module, M. Tomas Balco, Conseiller principal dans l'Équipe de renforcement des capacités en matière de BEPS à l'OCDE, a d'abord présenté une vue d'ensemble des opérations minières afin de permettre aux participants d'avoir une meilleure compréhension de l'organisation et fonctionnement de l'industrie. Il a rappelé les différentes étapes types de la chaîne de valeur minière et a détaillé les activités et les processus de chaque étape, y compris les fonctions, les actifs et les risques supportés par les sociétés minières.

M. Balco a ensuite mis en exergue les risques BEPS tout au long de la chaîne de valeur minière. A chaque étape de la chaîne de valeur (Exploration → Développement → Production → Transport → Affinage → Négocier, commercialisation et ventes) il a spécifié les risques possibles.

1. Activités d'exploration

La question ici est de savoir si le prélèvement des impôts doit être fait sur le revenu des sociétés sous-traitante et voir si la législation permet de collecter ces types d'impôts. Si la législation nationale ne comporte pas ces dispositions, il faut veiller à les y introduire.

Une autre question est de savoir comment taxer les équipements envoyés dans le pays pour leurs activités.

En outre, le formateur a conseillé de veiller à ce que les entreprises puissent obtenir les permis d'études scientifiques nécessaires avant d'entamer leurs activités, ce qui va constituer également une source de revenus pour le pays.

Il a également fait remarquer qu'il y a certaines entreprises qui ne se limitent sur la chaîne de valeur qu'à la phase d'exploration. Il y a un grand risque si c'est le cas parce que l'activité se déroulant en amont, s'il n'y a pas un bon contrôle des entreprises, la collecte des recettes fiscales échappe à l'administration.

Par la suite, M. Baco a présenté un graphique relatif au nombre de découvertes faites par type d'entreprises minières. Il en ressort que les sociétés juniors représentent 70% de l'ensemble des découvertes et 51 % de la valeur. Elles vendent ensuite le permis d'exploration à une grande entreprise d'extraction, ce qui soulève la question de l'impôt sur les plus-values.

Les participants ont soulevé la question de la clause de stabilité et comment taxer les entreprises hors du pays d'extraction. Certains pays incluent dans leur contrat ou législation une limite de temps pour la clause de stabilité.

Il préconise également, à la phase d'exploration, d'évaluer pour voir si les activités vont perdurer dans le temps ou si elles vont s'arrêter en chemin avant de prendre la décision d'accorder des facilités et savoir à quel degré. La phase d'évaluation comprenant généralement une étude de faisabilité qui identifie les réserves prouvées ou probables et aboutit à une décision finale d'investissement (DFI).

Pour finir, certains risques probables à la phase d'exploration sont entre autres La surévaluation des dépenses, le transfert de bénéfices, la majoration de la déductibilité des retenus, etc.

Sur chaque point, il y a eu des échanges et partages d'expérience des pays.

2. Activités de développement

Le présentateur a montré à l'assistance, une image relative aux différents équipements engagés dans le processus d'extraction de minerais.

Les risques de la phase de développement ont également été exposés.

3. Production

Le formateur a indiqué qu'il est important pour les gouvernements d'évaluer la qualité des minerais, sinon les EMN peuvent sous-évaluer la qualité afin de payer moins d'impôts.

Les EMN sont exposées à différents risques durant la production. Certains risques sont d'ordre opérationnel (par exemple, la sécurité du personnel) tandis que d'autres tiennent aux

performances financières (par exemple, évolution du ratio recettes/coûts). Les risques financiers peuvent être gérés ou atténués au moyen de stratégies opérationnelles concertées au sein de l'EMN (« couverture naturelle ») et d'instruments financiers dérivés, tels que la couverture de matières premières ou les contrats d'échange de monnaies.

L'administration fiscale doit être en mesure de contrôler l'existence ou non de ces risques afin que les EMN ne les utilisent pas comme arguments pour se soustraire du paiement des impôts réellement dus.

Les participants ont énuméré à leur tour, durant le partage d'expérience, comme risques :

- La majoration des charges
- La minoration des revenus
- Les prix de transfert : la surcharge des coûts
- Le non-respect des dispositions légales en vigueur...

4. Transport

M. BALCO a expliqué que les EMN peuvent détenir d'importants actifs dans le mode de Transport : ces EMN peuvent donc produire des factures aux montants plus élevés afin de minorer les taxes à payer.

Il faut que l'administration fiscale soit bien regardant et fasse un contrôle sur tous les aspects.

5. Traitement des minéraux

L'activité de traitement consiste à accroître la teneur (valeur) du produit minéral et d'éliminer les déchets ou substances nocives contenues dans le produit.

Le formateur a utilisé l'exemple de l'extraction de l'or pour expliquer les aspects sur lesquels l'administration doit intensifier le contrôle. Il a relevé qu'il est très important que l'administration fiscale maîtrise bien le processus de traitement afin de pouvoir déduire les coûts réels du minerai extrait. Il faut également s'informer des coûts mondiaux actuels des minerais par exemple.

Aussi, a-t-il ajouté, il y a certaines entreprises qui vendent les minerais brut à d'autres entreprises qui se chargent du raffinage. Le piège à ce niveau se trouve dans la détermination des charges de transformation, la détermination des revenus réels que vont générer les minerais, le volume réel vendu...

6. Vente des minéraux

M. BALCO a rappelé les activités commerciales qui sont essentiellement, le traitement régulier des commandes et des factures, la communication avec les clients et la gestion de la clientèle, les études de marché et l'analyse de la concurrence, l'élaboration et la mise en

œuvre de la stratégie de commercialisation et de la politique de tarification, le tri, le conditionnement et l'organisation de l'expédition et du transport des produits finis.

L'administration fiscale doit maîtriser tous ce processus, avoir des informations fiables et actualisées pour pouvoir maximiser la collecte des taxes à appliquer sur l'activité de commercialisation.

La centralisation des fonctions commerciales au sein de «pôles de commercialisation» délocalisés servant différentes entités d'un groupe multinational est une pratique courante.

Monsieur Luis Nouel qui a assisté M. BALCO, a à son tour rappelé processus de la chaîne minière avec les risques liés à chaque étape. Ce formateur a insisté sur l'impérieuse nécessité pour les États de disposer d'un cadre législatif adéquat afin de pouvoir maîtriser le système de financement des entreprises minières surtout dans la phase d'exploration. Il a souligné, qu'en principe à l'étape d'exploration des minerais, aucune entreprise ne devrait bénéficier de financement.

Il a conclu sa communication en invitant les contrôleurs fiscaux à faire preuve d'une analyse fonctionnelle de chaque entité intervenant dans le processus de la création de valeur ainsi qu'une bonne analyse à chaque étape de la chaîne.

Présentation 2 :
CADRE JURIDIQUE ET FISCALITE DU SECTEUR MINIER - FISCALITE
INTERNATIONALE
Luis Nouel, IBFD Amsterdam

M. Nouel a entamé sa présentation avec les conventions fiscales qui ont pour objectif principal de prévenir la double imposition et l'évasion fiscale, à travers en général la limitation de l'imposition dans un État contractant et avec pour conséquence la perte de recettes fiscales. Ces conventions ont-ils pour avantage d'attirer les investissements directs étrangers ?

Les Risques :

- **Perte de recettes fiscales**
 - L'imposition des transferts indirects offshore d'actifs miniers ;
 - L'imposition des sous-traitants miniers ;
 - L'imposition des honoraires pour les services techniques et de gestion ;
 - L'imposition des dividendes et des intérêts ;

- Services ordinaires : Sauf disposition spécifique dans une convention, l'imposition dépend généralement de l'établissement stable.

L'expert a mis un accent sur la nécessité de mettre en place les normes minimales dans la législation nationale plutôt que de signer des traités fiscaux désavantageux. Il a également évoqué la problématique de l'adhésion à l'instrument multilatéral avec ses avantages et inconvénients.

- **Prix de transfert (PT)**

Son objectif principal, tel qu'expliqué par le formateur, est de tester et ajuster la tarification des transactions intragroupe selon le principe de pleine concurrence.

Les prix de transfert permettent d'éviter les mauvaises tarifications occasionnant le transfert de bénéfices vers des juridictions à faible fiscalité. Une conséquence non désirée des PT, c'est qu'ils peuvent permettre le transfert de bénéfices.

M. Nouel a ensuite présenté un tableau sur le statut de Traité et des PT en Afrique de l'Ouest avant de donner la parole aux participants pour une série de questions-réponses.

JOUR 2 10/05/2022 :

Le deuxième jour de la formation a été meublé par les modules ci-après :

- Discussion sur les législations fiscales à faible taux d'imposition
- Présentation du Programme Inspecteurs des Impôts sans Frontière (IISF)
- Discussion sur les assurances attractives pour les sociétés minières
- Présentation du Forum intergouvernemental sur l'exploitation minière, les minéraux, les métaux (IGF).

La présentation a été faite par Luis Nouel. Dans sa présentation, le formateur a insisté sur l'impérieuse nécessité pour les États de disposer d'un cadre législatif adéquat afin de pouvoir maîtriser le système de financement des entreprises minières surtout dans la phase d'exploration. Il a souligné, qu'en principe à l'étape d'exploration des minerais aucune entreprise ne devrait bénéficier de financement d'autant plus que le risque de découverte ou non est énorme et aucune institution financière sérieuse ne voudrait octroyer des prêts à une entreprise junior sans de véritables garanties.

En conséquence, il est important pour les inspecteurs de retraiter les déclarations souscrites par ces entreprises juniors relativement aux taux d'intérêts élevés des prêts surtout quand le financement provient d'une entreprise installée dans un centre financier (paradis fiscal). Généralement, ce système est mis en place afin de déduire ces taux d'intérêts de la base imposable et d'échapper ainsi à l'imposition dans le pays d'exploration. Pour l'expert, il en va de même pour les prêts sans intérêts ou de constitution des frais de garanties qui

constituent des dépenses supplémentaires enregistrées pour échapper à l'imposition. Ces financements (prêts sans intérêts) devraient être considérés par les inspecteurs des impôts comme une reconstitution de capital propre de ces sociétés.

Les participants ont partagé certaines expériences de leurs pays en la matière notamment sur la question des prêts sans intérêts.

Présentation 5 :
L'INITIATIVE « INSPECTEURS DES IMPOTS SANS FRONTIERES »
(Tax Inspector Without Borders) par visioconférence

L'occasion a été donnée par la suite aux membres du groupe IISF de l'OCDE de présenter les missions et les résultats obtenus de par ce programme d'assistance fiscale.

Pour Mme AMMA, « Inspecteurs des Impôts sans Frontières » est une initiative conjointe de l'Organisation de coopération et de développement économiques (OCDE) et du Programme des Nations Unies pour le développement (PNUD) mise en place en 2015 afin d'aider des pays en développement à renforcer leurs capacités en matière de vérification fiscale, d'amélioration des législations nationales, d'analyse des risques dans les secteurs miniers et de télécommunications, de renforcement des capacités des inspecteurs des impôts notamment les vérificateurs et de numérisation des administrations fiscales. Les Programmes IISF s'inscrivent de manière générale dans les efforts de la communauté internationale visant à renforcer la coopération en matière fiscale et appuyer l'action des pays en développement pour mobiliser leurs ressources domestiques.

A ce titre, les objectifs de IIFS sont :

- améliorer la qualité et l'uniformité des vérifications fiscales ;
- améliorer durablement les compétences en matière de vérification fiscale ;
- élever le niveau de discipline fiscale volontaire des contribuables ; et
- accroître potentiellement les recettes fiscales.

Ces objectifs sont poursuivis à travers des programmes dans plusieurs domaines et diverses formes d'assistances dans plusieurs pays.

Elle a également fait ressortir certaines activités menées par IISF en Afrique et les résultats obtenus notamment :

- L'amélioration des compétences des experts surtout en matière de vérification ;
- L'amélioration institutionnelle ;
- Le relèvement du niveau de discipline fiscale des contribuables ;
- L'élaboration des procédures et manuels fiscaux ;

- L'accroissement des recettes des administrations fiscales.

Elle n'a pas passé sous silence l'organisation administrative de l'IIFS avec son Comité Directeur et son Secrétariat. Avant de finir sa présentation, Mme Amna a invité les participants à visiter le site internet de l'IIFS (www.IISF.org) afin d'avoir accès à toutes les informations pour pouvoir bénéficier de ses programmes et de son assistance.

Sa présentation a été suivie des questions-réponses et échanges et témoignages des participants.

Présentation 6 :
DETECTION DES RISQUES AU MOYEN DES DECLARATIONS FISCALES ET
DE LA CONNAISSANCE DU MARCHÉ
Nicholas Dluzniak, expert IISF
Tomas Balco, OCDE

1. La souscription aux assurances attractives par les sociétés extractives

M. Luis Nouvel a expliqué qu'il existe des entreprises extractives qui grâce à l'effet de groupe créent des compagnies d'assurances auxquelles elles souscrivent juste dans le but de faire évader les revenus.

Il a souligné que la plupart du temps, ces compagnies d'assurances qui sont installées dans des juridictions à fiscalité faible n'ont aucune police d'assurance fiable et ne reposent que sur des capitaux fictifs.

Elles sont essentiellement caractérisées par des primes d'assurances très élevées pour les sociétés souscripteurs et ne possèdent aucun portefeuille de risques.

Il a enfin attiré l'attention des participants sur l'existence de certains guides en ligne permettant de maîtriser plus adéquatement les mécanismes de fonctions de ces compagnies d'assurance.

Présentation 7 ;
Le Forum intergouvernemental sur l'exploitation minière, les minéraux et
les métaux (IGF) sur le projet BEPS

Assurée par le groupe des experts IGF et M. Tomas Balco, cette présentation s'est principalement axée sur deux (02) points à savoir le déroulement d'un questionnaire et

l'exposé sur les spécificités des entreprises extractives en particulier les mécanismes adéquats d'imposition des entreprises extractives.

Le questionnaire déroulé portait sur le degré de maîtrise des inspecteurs des impôts sur les sujets de fiscalité minière. Il a été prouvé que la plupart des inspecteurs consultés avaient une faible connaissance de la matière minière. Par conséquent, il ressort un besoin de formation.

Relativement aux spécificités des industries minières, l'expert Tomas Balco a passé en revue les différents instruments permettant d'imposer les activités minières. En effet, selon lui, à partir du moment où le minerai est découvert, cela devrait d'abord donner lieu au versement d'une prime à l'État par l'entreprise d'exploration. L'État disposerait par la suite d'autres moyens pour imposer les ressources générées par les entreprises extractives notamment par le biais du modèle de concession, du modèle la taxation directe (impôts directs) et le modèle basé sur la perception des droits où l'entreprise verse des redevances à l'État même si elle réalise un résultat déficitaire. Pour l'expert, le modèle basé sur l'imposition directe des revenus générés par les entreprises reste le plus souple pour les entreprises en ce sens qu'il peut leur permettre de transférer les bénéfices vers les pays résidents.

Il a par la suite invité Mme Alexandra Readhead à présenter les mécanismes de maîtrise de la chaîne de valeurs des industries extractives. Celle-ci dans sa présentation a, à travers l'étude des cas, insisté sur la nécessité pour les États de disposer d'un cadre juridique adéquat (en matière de contrat, d'accords) permettant à l'État d'imposer convenablement les revenus des sociétés extractives. Pour elle, les inspecteurs des impôts et des douanes devraient ensuite chercher à identifier et maîtriser les risques liés aux transactions financières aussi bien sur la vente des minerais que sur les différents services rendus entre les sociétés liées afin d'éviter une perte considérable de recettes fiscales.

Cette présentation a été suivie de l'intervention de M. Nicholas Dluzinak en sa qualité d'inspecteur des impôts sans frontière. En effet, l'expert australien à travers les études des cas a présenté, afin d'éviter un transfert de bénéfices entre les entreprises liées, les mécanismes qui permettent de maîtriser la chaîne de valeurs des entreprises minières à savoir l'évaluation des risques, le traitement des informations du marché financier, l'exploitation adéquate de la documentation des contribuables.

Les différentes études de cas ont essentiellement porté sur la déclaration fiscale, les informations financières du contribuable, l'analyse des documents relatifs aux prix de transfert et à la déclaration pays par pays, l'analyse des documents du contribuable, la connaissance du marché, la détection des risques relevés et les éléments probants.

JOUR 3 – 11/05/2022

Les travaux de la troisième journée de formation ont débuté avec un aperçu des opérations minières et des minéraux dans la région de la CEDEAO : focus sur la bauxite, l'uranium et l'or.

A cet effet, deux pays, le Ghana et la Guinée sont invités à présenter les défis fiscaux auxquels ils sont confrontés dans le secteur minier.

Présentation 8 :
Expérience du Ghana
IMPOSITION DES REVENUS MINIERES AU GHANA : DEFIS EN MATIERE DE
MOBILISATION DES RECETTES

Le représentant du Ghana a structuré sa présentation autour du cadre juridique, des acteurs du secteur minier, de régime fiscal et des défis.

Les principales ressources minières du Ghana sont l'or, le diamant, la bauxite et le manganèse ainsi que la promotion du granite. D'autres minerais sont également exploités à petite échelle. L'or représente 90% de la valeur minière et des recettes minières.

❖ Le cadre juridique

Le secteur minier du Ghana est régi par un arsenal juridique composé de la Constitution, des différentes lois et règlements et autres textes sur la fiscalité et les impôts, l'extraction minière, les douanes.

❖ Les acteurs

Ils sont constitués de petites sociétés minières, des sociétés d'exploration (difficiles à découvrir), de mineurs artisanaux individuels (Galamsey), des entreprises de prestation de services de soutien minier (exploitation minière sous contrat, forage et dynamitage, laboratoire d'essais, services géologiques, fourniture de matériel minier ...).

❖ Le régime fiscal

Il est similaire aux autres pays car il combine les impôts, les loyers, les redevances, les charges. Les sociétés minières paient leurs contributions financières en 4 trimestres.

Les taxes et frais applicables incluent :

- Impôt sur le revenu des sociétés à 35 % (32 % pour ceux qui ont des accords de stabilité)
- Redevances minérales (à 5% généralement sur la valeur du minerai gagné)

- Impôt sur le revenu des particuliers ;
- Autres retenues à la source
- Taxe sur la valeur ajoutée (TVA)
- Droit de douane
- Redevances annuelles sur les droits miniers
- Rente foncière annuelle
- Taxes foncières.

Contrairement à certaines déductions accordées aux exploitants miniers (Rente foncière et redevances abattements accordés au taux de 20%, dépenses de remise en état, de réhabilitation et de fermeture engagées et versées à un fonds de réhabilitation agréé, dépenses engagées au cours de l'année aux fins d'exploitation minière qui satisfait aux règles générales de déductibilité), le Ghana n'autorise pas certaines déductions telles que les dépenses de recherche et de développement, les dépenses ne respectant pas le principe de déductibilité, c'est-à-dire entièrement, exclusivement et nécessairement engagées, les dépenses qui ne sont pas liées aux activités minières, les pénalités pour rupture de contrat minier.

❖ Les défis

Les défis en matière de mobilisation des recettes minières sont relatifs au gouvernement, aux compagnies minières et à l'administration fiscale.

Défis concernant le gouvernement

- Octroi d'incitations fiscales trop généreuses. (Liste minière), et remboursements ;
- Clauses de stabilité perpétuelle (par exemple, pas de retenue à la source sur les transactions payées sur les comptes à l'étranger) ;
- Inadéquation de la législation ;
- Manque de collaboration intersectorielle.

Défis liés aux compagnies minières

- erreur de prix de transfert dans le domaine des achats d'actifs ou du crédit-bail auprès de parties liées ;
- vente de produits aux affiliés ;
- recours au financement par emprunt ;
- achats négociés ;
- manque d'organisation ou de structures appropriées dans l'exploitation minière à petite échelle.

Défis concernant l'Office ghanéenne des recettes

- insuffisance de ressources humaines adéquate pour comprendre les systèmes commerciaux et comptables complexes des sociétés minières ;
- manque de formation et de perfectionnement des experts, transferts d'experts, etc. ;
- ressources/intrants inadéquats - cette contrainte tend à diminuer la capacité de suivi étroit
- et l'audit des sociétés minières.
- défis externes - fluctuations des prix des matières premières (Internet aide dans ce sens à travers les sites Web KITCO.COM et LONDON BULLION) – Sauf pour la bauxite et le manganèse)

Présentation 9 :
Expérience de la Guinée : LA FISCALITE MINIERE EN GUINEE
- Par Dr Sandaly KEITA – DGE de la Guinée

Dr KEITA a structuré sa présentation en deux grandes parties : les aspects juridiques et les aspects économiques.

Sur les aspects juridiques, Dr KEITA a d'abord cité les sources de la fiscalité minière en Guinée, à savoir :

- Le code général des impôts ;
- Le code minier ;
- Le code des douanes ;
- Les conventions de base.

Il a poursuivi en faisant la lumière sur les nouvelles dispositions du Code Minier de 2013 concernant essentiellement la participation de l'Etat et la transparence et la lutte contre la corruption dans le secteur minier.

Dr Keita a ensuite énuméré, les acteurs de la fiscalité minière en Guinée qui sont : le Ministère des Mines et de la Géologie, le Ministère du Budget, des Direction Générale des Impôts et Direction Générale des Douanes, le Ministère des Finances, la Direction nationale du Trésor et de la Comptabilité publique et la Banque Centrale de la République de Guinée –BCRG, tout en détaillant le rôle joué par chacun.

Abordant les aspects économiques, l'intervenant à fait la lumière sur la nature des minerais produits en 2021 et par Compagnie de production et la production et Exportation de bauxite en Guinée.

Il a insisté sur les principaux défis fiscaux, à savoir, la mise en place d'un régime de sauvegarde de l'assiette fiscale et la prééminence de l'apparence économique sur le droit.

Sa présentation a été suivi de questions-réponses et échanges d'expérience pays avec l'auditoire.

Présentation 10 :
REGIME FISCAL ET D'IMPOSITION APPLICABLE AU SECTEUR MINIER
Tomas Balco

Cette présentation a mis en relief les spécificités de l'imposition des industries extractives. En effet, dans l'imposition des activités extractives différents modèles d'imposition sont possibles et divers instruments peuvent être utilisés tels que l'impôt sur le revenu, la fiscalité indirecte, les commissions spéciales et paiement de primes, le paiement de redevances, les accords de partage de production.

Cependant, dans l'imposition des industries extractives, un domaine est très souvent négligé mais étroitement lié : **l'imposition des prestataires de services à l'industrie minière.**

A travers un graphique, le formateur a montré les différents instruments fiscaux qui génèrent des recettes publiques issues des industries extractives.

La raison principale qui justifie l'application d'un régime fiscal spécial à ce secteur découle de la rente économique : l'écart entre le prix de marché de la ressource minérale et le coût d'opportunité lié à la fourniture de la ressource (y compris le rendement normal de l'investissement).

Les enjeux sont de trois ordres :

- La fluctuation des prix du marché ;
- Les coûts d'opportunité varient en fonction des éléments comme le coûts d'exploration, le coût d'exploitation et de production, le coût du capital, la prime de risque ;
- La rareté et offre limitée de ressources naturelles.

Après avoir passé en revue les différents modèles et instruments d'imposition (réglementation juridique, contrat), le formateur a fait une comparaison entre les secteurs pétrolier et gazier et l'industrie minière. Il en ressort que beaucoup moins de recettes publiques sont générées dans l'industrie minière que dans les secteurs du pétrole et du gaz. Il a présenté les spécificités des quatre modèles (modèle des redevances, modèle de l'impôt sur les bénéfices des sociétés, l'accord de partage de production et la fluctuation des prix

du marché), tout en faisant ressortir les avantages et inconvénient de chacun. Une situation de la fluctuation des prix du pétrole, du cuivre et de l'or sur 10 ans a été présentée.

Les formules de calculs des différents coûts (coûts d'exploration, coûts d'exploitation et de production, coût du capital) ont été présentées.

Pour relever le défi majeur qui est la recherche d'un équilibre, il faudra taxer la rente économique jusqu'à un maximum raisonnable, tout en veillant à ce que le secteur privé continue d'investir.

Il faudra également Imposition des prestataires de services, que sont les petits fournisseurs locaux, les grandes multinationales, les entreprises privées de taille moyenne.

En outre, il faut également tenir compte de la problématique des prestataires étrangers ou non-résident sur les aspects de la présence imposable, la stabilité des entreprises, la détermination de la base d'imposition, les impôts dus, la législation nationale, les régimes spéciaux et ses utilisations abusives ou frauduleuse.

Présentation 11 : **ACTIVITES DE VERIFICATION ET PLANIFICATION DE L'AUDIT**

L'expert Thomas Balco a présenté les stratégies de vérification fiscale en fonction des facteurs identifiés tels que les spécificités des industries extractives, la chaîne de valeur, le cycle de vie du projet, les pratiques spécifiques liées aux activités de production et de transformation, ainsi qu'aux activités de négociation et de financement. Il a mentionné également risques propres au secteur, les spécificités du minerais considéré, les caractéristiques et considérations relatives aux prix, au temps consacré à l'audit, à la spécificité des contribuables (petites ou moyennes, Etat actionnaire principal actionnaire, etc..) et au système de gouvernance.

Un bon programme d'audit doit tenir donc compte de :

- nécessité de maîtriser les transactions avec les groupes et d'avoir donc une bonne documentation ;
- l'analyse également de la nature des transactions en fonction des risques (faible à élevé, entreprises locales ou internationales, etc.) ;
- risques de pertes.

Les défis relatifs également à la vérification sont relatifs aux transactions (biens ou matériels, prestations corporelles, minerais et matériel d'occasion, etc.).

Selon l'expert, un accent particulier doit être mis sur les transactions financières. En effet tous les éléments visibles ne représentent qu'un iceberg. La loi nationale doit permettre de régler ces problèmes de même que la surveillance du comportement du contribuable.

L'administration fiscale se doit de prendre en compte le modèle d'Iceberg à travers la prise en compte de chaque niveau de sa composante. Il s'agit d'une démarche de l'OCDE au regard des entreprises multinationales afin d'amener celles-Cinq (5) actions sont attendues : agir, anticiper, concevoir le changement et transformer.

L'expert a mis un accent particulier sur la prise en compte de plusieurs éléments du cycle de vie du projet extractif dans ses différentes étapes :

- dans la phase de négociation des contrats (documents précontractuels, instruments fiscaux, informations, prestataires impliqués, etc.)
- dans la phase d'exploration : les enjeux fiscaux sont relatifs aux détenteurs des droits d'exploration et d'exploitation, paiements obligatoires, aux entreprises et sous-traitants en présence, les responsables des risques, etc. Les contrôles risques peuvent également porter sur les coûts d'exploration (source de financement, répartition et transfert des coûts, augmentation/surestimation), les s de et du système du financement de l'exploration.
- en ce qui concerne la phase de développement des infrastructures les enjeux en termes de vérifications sont les l'utilisation massive des équipements et des prestataires de services, leurs problèmes d'amortissement et la question du paiement des sous-traitants ;
- pour la phase d'extraction : le plan de vérification devrait porter sur l'importance des contrôles quantitatifs et qualitatifs, les processus de transformation et de ventes notamment les considérations des négoce en vue de la fixation du prix d'où la nécessité de maîtriser notamment les contours de la fixation du prix.

La dynamique du marché peut également influencer sur le prix de vente.

L'analyse du circuit de commercialisation devrait être faite en interne ou externalisée afin de maîtriser les couts, les risques et les bénéfices.

La constitution de la réserve est un point important et le mécanisme utilisé présente des risques pour le fisc. Car se pose la question de la déductibilité et du risque de manipulation etc.

- Au stade du démantèlement, la vérification doit s'intéresser à l'utilisation de la réserve de démantèlement et aux prestations de services (retenue à la source et la question d'établissement stable).

Présentation 12 :
**LES ACTIVITES DE VERIFICATION, ELABORATION DU PLAN DE
VERIFICATION ET LE CHOIX DES RESSOURCES ET DES OUTILS**

Après avoir fait cas des interactions entre l'évaluation des risques et la vérification, M. Tomas Balco a ensuite présenté les composantes du plan de vérification qu'il s'agisse des étapes de la planification (préparation, structure et composition de l'éthique et les besoins en matière d'informations ainsi que les outils à utiliser).

Il a relevé que les sources d'information sont d'une importance capitale ainsi que le respect des obligations en matière de communication d'information. L'expert a également affirmé que l'échange de renseignements est essentiel dans la plupart des vérifications. Dans ce sens le respect des exigences en termes de formulation des demandes claires, et conformément aux procédures spécifiques édictées par exemple par les conventions fiscales ainsi que dans le cadre d'échange de renseignements.

En ce qui concerne l'utilisation effective des accords d'échanges de renseignements fiscaux (TIEA), conformément au modèle, il y a lieu de soumettre des demandes de renseignements de qualité, de l'élaboration à l'envoi de la demande ainsi que les procédures de notification au besoin.

Le formateur est revenu sur l'existence du forum mondial qui constitue un cadre d'échanges sur les enjeux fiscaux internationaux et l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale qui constitue un moyen favorisant l'échange de renseignements.

Etudes de cas :

PRESENTATION 13 :
**VERIFICATION ASSISTEE PAR ORDINATEUR (COMPUTER ASSISTED
AUDIT TECHNICS) - CAATs**

Le Présentateur a donné un bref aperçu du processus avant de soumettre les participants à des exercices pratiques en vue de leur permettre de mieux maîtriser le sujet. Cette présentation a porté essentiellement sur l'exploitation des données recueillies auprès des contribuables, entreprises minières, à des fins de contrôle fiscal.

Ces données, qui sont généralement très volumineuses, comportent des renseignements relatifs aux activités de l'entreprise minière (Marchandises, quantités, coûts, dates, lieu, partenaires, coordonnées bancaires...)

L'agent du fisc doit profiter des avantages des nouvelles technologies de l'information et de la communication (N'TIC) pour avoir certaines informations sous la main avant de le début du contrôle.

Les outils : Différents logiciels peuvent être utilisés pour l'exploitation et l'analyse des données recueillies. Cependant, Microsoft Excel (Office 365) est le plus accessible et le moins couteux. Mais les données doivent être recueillies auprès du contribuable sous le format CSV et non Excel.

Il est généralement conseillé de récupérer les données sous le format CSV car avec cet outil, les données directement extraites du serveur sont difficilement manipulables par le contribuable alors que ce n'est pas le cas avec Excel.

Les échanges ont porté sur les difficultés relatives à l'obtention des informations auprès du contribuable et sur les risques liés à la manipulation de ces informations avant leur transmission à l'agent du fisc.

Les participants ont été soumis à des exercices pratiques de collecte et de traitement de données.

Le logiciel dans lequel la pratique est faite a été préalablement installé sur les ordinateurs des participants qui ont aussi reçu par avance les données à exploiter dans le cadre de ces exercices pratiques.

Le processus de traitement des données avec Office 365 a été réalisé étape par étape, suivant un rythme adapté permettant à tous les participants de suivre les procédés.

JOUR 4 – 12/05/2022

PRESENTATION 13 : VERIFICATION ASSISTEE PAR ORDINATEUR (SUITE)

Cette journée a été essentiellement marquée par des travaux pratiques des participants. Ceux-ci ont porté sur :

- Le tableau croisé dynamique ;
- La fonction Sierreur ;
- La fonction recherche x ;

- La fonction power PIVOT qui facilite l'analyse des données.

JOUR 5 – 13/05/2022

**PRESENTATION 13 :
VERIFICATION ASSISTEE PAR ORDINATEUR (SUITE)**

Les travaux pratiques se sont poursuivis avec l'étude de la fonction Power Query qui permet de convertir des fichiers sur n'importe quel format en fichier excel avec création des tableaux automatisés.

M. APPIAH a ensuite présenté les bonnes attitudes à adopter par un auditeur lors de la collecte des données auprès des contribuables.

Le séminaire de formation s'est achevé par une cérémonie de clôture au cours de laquelle quatre interventions ont été enregistrées, à savoir :

- Mot de remerciement du Commissaire des Douanes de la CEDEAO qui a exprimé toute sa satisfaction pour la bonne tenue de ce séminaire et ses remerciements aux autorités togolaises et celles de l'Office Togolais des recettes pour toutes les facilités accordées aux participants ;
- Les appréciations du formateur, M. BALCO pour le sérieux, l'assiduité et la participation active des participants. Il a émis le vœu que cette formation puisse les servir dans l'exécution de leur mission pour une meilleure collecte des recettes dans le secteur minier ;
- La présentation du rapport de synthèse du séminaire de formation, présenté par Madame ALABA Koboyo, Coordinatrice de la cellule juridique de l'OTR. Ce rapport a retracé le déroulement chronologique des cinq jours de travaux ;
- Le mot de clôture de M. Babatunde OLADAPO de WATAF qui a son tour, a réitérer les remerciements de la FAFOA à tous les acteurs.

-

- EXPERTISES ACQUISES

Cette formation a permis aux contrôleurs fiscaux des 15 pays de la CEDEAO de comprendre davantage d'une part, le fonctionnement de l'industrie minière, de faire une revue des enjeux et risques liés au secteur et qui entravent l'imposition adéquate des activités et revenus entraînant la perte des recettes dans cet important secteur ; et

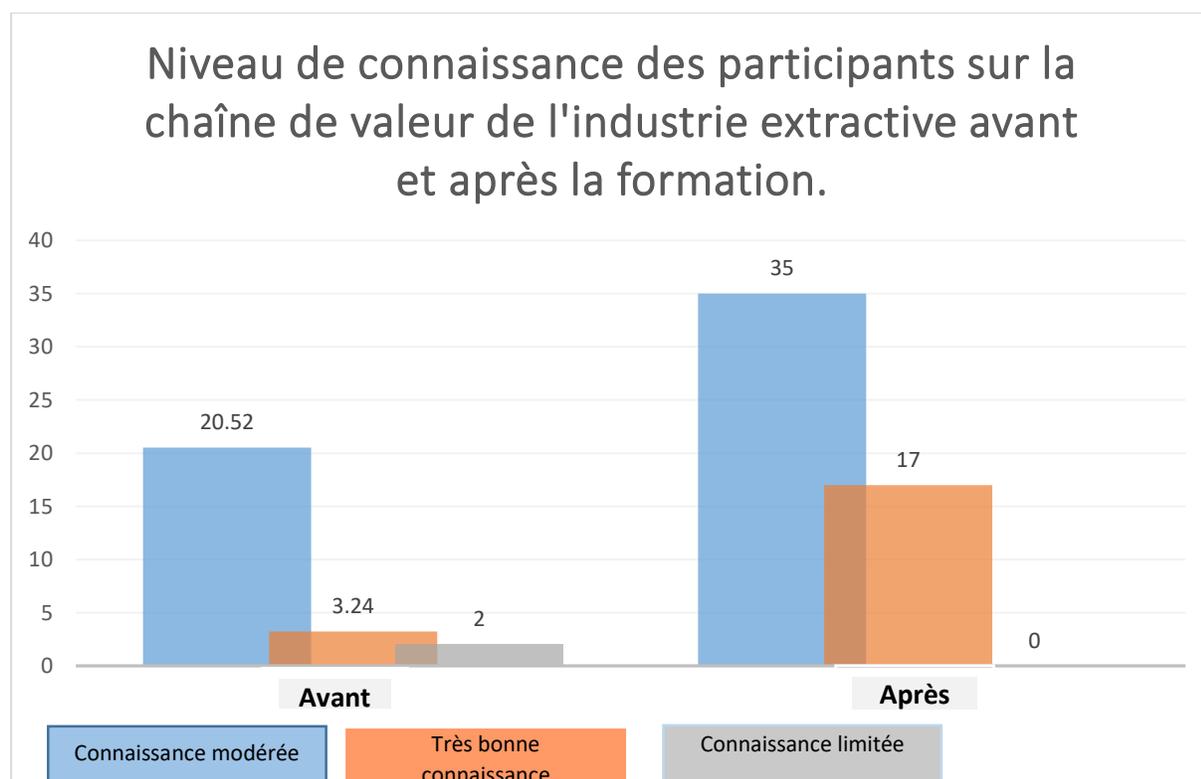
d'autre part, l'utilité des conventions et les règles prudentielles en matière de négociation des conventions.

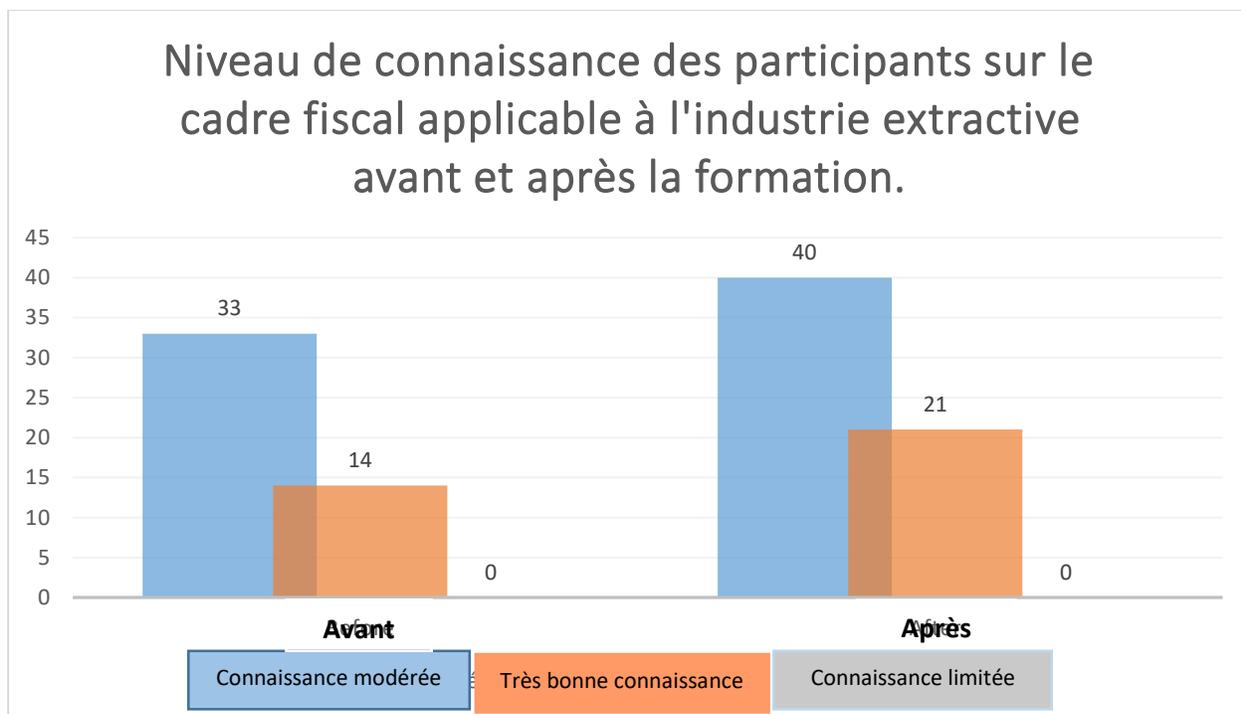
Les participants ont également bénéficié de l'utilisation du logiciel ACL pour l'analyse et le traitement des données, des astuces et sources potentielles d'obtention des données d'analyse ainsi que des techniques d'importation et d'exportation des données des contribuables grâce aux fonctions POWER, PIVOT, RECHERCHE X.

Enfin, ce séminaire de formation a été un cadre de partage d'expériences pour les participants qui ont également tissé des relations professionnelles dans le but de mutualiser les connaissances et informations en vue d'une collecte optimale des recettes.

- COMMENTAIRES DES PARTICIPANTS À L'ISSUE DE LA FORMATION

Une analyse des évaluations avant et après la formation a révélé que l'objectif principal de la formation a été atteint. Voir la représentation graphique ci-après :





Tous les participants sont disposés à participer à de futures formations de cette nature, et ont suggéré qu'il serait bénéfique que les pays du FAFOA reçoivent des orientations régionales pour certains des sujets abordés lors de la formation, tels que le cadre fiscal et la fiscalité du secteur minier.

- RECOMMANDATIONS ET PROCHAINES ÉTAPES

Les recommandations suivantes ont été formulées pour répondre aux besoins du secteur minier de la région en matière d'audit fiscal :

- Élaboration des règles/orientations types sur la tarification des principaux produits d'exportation ;
- Élaboration des règles/orientations types pour relever les défis de l'imposition des plus-values provenant de la vente de licences minières et d'actifs miniers connexes ;
- Introduction d'un ensemble de règles qui empêcheront les transactions financières abusives et les prêts sans intérêt ;
- Institutionnalisation par les États membres de l'unité d'échange d'informations (EoI) et sensibilisation des contrôleurs fiscaux à l'utilité de cet instrument ;
- Élaboration des instructions relatives à la préparation de la documentation des prix de transfert (PT) à trois niveaux (fichier local, fichier principal et déclaration pays par pays), afin de renforcer les pouvoirs de collecte d'informations des administrations fiscales et de suivre les activités des contribuables.

NB : Consulter [ici](#) les diapositives de présentation de la formation en anglais, français et portugais.