

REPUBLIQUE DU SENEGAL

Un peuple – Un but – Une foi

Ministère de l'Enseignement supérieur, de la Recherche et de l'Innovation



UNIVERSITE CHEIKH ANTA DIOP DE DAKAR



FACULTE DES SCIENCES JURIDIQUES ET POLITIQUES

Département de Droit public

Administration Publique

Mémoire de Master Recherche

Le régime fiscal des activités pétrolières au Sénégal

Présenté par :

THIAM Aïssatou

Sous la direction de :

M. Boubacar BA

Agrégé des Facultés de Droit

Année Universitaire : 2020-2021

AVERTISSEMENT

« L'Université n'entend donner aucune approbation ni improbation aux opinions émises dans ce mémoire ; ces opinions doivent être considérées comme propres à leurs auteurs »

DEDICACES

A ma grand-mère maternelle et amie Yaye Sina AÏDARA, ma grand-mère adorée feu Yaye Soukeyna DIOP et ma grand-mère paternelle et homonyme Aïssatou SOW ; je dédie ce modeste travail.

REMERCIEMENTS

Je remercie tout d'abord le Professeur Boubacar BA qui a bien voulu encadrer ce travail. Merci pour la disponibilité, la rigueur et les orientations éclairées qui m'ont été d'un grand apport pour la rédaction de ce mémoire.

Je remercie mes parents qui n'ont ménagé aucun effort dans l'accomplissement de mes études. Je leur exprime tout mon amour, ma gratitude et ma reconnaissance. Un grand merci également à l'endroit des membres de ma famille pour leur soutien incommensurable.

Mention spéciale à mon oncle Mouhamadou Lamine TOURE, pour son appui incontestable, ses recommandations et ses encouragements dans le cadre de mes études.

Mes sincères remerciements à Mon tuteur M. El Hadji SALL, au Colonel Babacar FALL, au Docteur Moustapha FALL et aux professeurs Clédor DIOUF et Yaya DIALLO pour toute l'assistance apportée.

A mes amis, mes camarades de promotion ainsi que toutes les personnes qui ont, de près ou de loin, contribué à la réalisation de ce modeste travail, Merci.

LISTE DES SIGLES ET ABREVIATIONS

ANSD : Agence Nationale de Statistique et de la Démographie

ARCOP : Agence de régulation de la commande publique

BM : Banque Mondiale

BRP : Bureau de Recherches Pétrolières

CEL : Contribution économique locale

CEMAC : Communauté économique d’Afrique Centrale

CESA : Centre d’Etudes Stratégiques de l’Afrique

CFPB : Contribution foncière des propriétés bâties

CFPNB : Contribution foncière des propriétés non bâties

CGI : Code général des impôts

CN-ITIE : Comité National de l’Initiative pour la transparence dans les industries extractives

CNSCL : Comité national du suivi du contenu local

CNSH : Comité National de suivi des hydrocarbures

CNUCD : Conférence des Nations Unies sur le Commerce et le Développement

COA : Code des obligations de l’administration

COS PETROGAZ : Comité d’orientation stratégique du pétrole et du gaz

COSEC : Conseil Sénégalais des Chargeurs

CRPP : Contrat de recherche et de partage de production

DGID : Direction générale des impôts et domaines

DGID : Direction générale des impôts et domaines

DH : Direction des hydrocarbures

EIA : Energy Information Administration (Agence d’information sur l’énergie)

FADCL : Fonds d’appui au développement du contenu local

FCFA : Franc de la Communauté Financière Africaine

FMI : Fonds Monétaire International

GW : Global Witness

IDE : Investissements directs étrangers

IISF : Initiative des inspecteurs sans frontières

IMF : Impôt minimum forfaitaire

IPAR : Initiative Prospective Agricole et Rurale

IRC : Impôt sur le revenu des créances

IRVM : Impôt sur le revenu des valeurs mobilières

IS : Impôt sur les sociétés

ITIE : Initiative pour la Transparence dans les Industries Extractives

JO : Journal Officiel

NRGI : Natural Resource Governance Institute

OAPP : Organisation africaine des producteurs de pétrole

OCDE : Organisation de coopération et de développement économiques

ONUDI : Organisation des nations Unies pour le développement industriel

OPAEP : Organisation des pays arabes exportateurs de pétrole

OPEP : Organisation des pays exportateurs de pétrole

OXFAM : Oxford Committee for Relief Famine

PCQVP : Publiez ce que vous payez

PETROSEN : Société des Pétroles du Sénégal

PNUD : Programme des Nations Unies pour le développement

PPA : Prélèvement Pétrolier Additionnel

PWYP : Publish What You Pay

SAR : Société Africaine de raffinage

SNR : Société nationale de recouvrement

TVA : Taxe sur la valeur ajoutée

UEMOA : Union Economique et Monétaire Ouest Africaine

SOMMAIRE

INTRODUCTION GENERALE	1
PREMIERE PARTIE : L'ATTRACTIVITE DU REGIME FISCAL	12
CHAPITRE 1 : LA MULTIPLICITE DES ELEMENTS D'IMPOSITION APPLICABLES AUX OPERATIONS PETROLIERES	13
Section 1 : L'existence de prélèvements issus du droit commun.....	13
Section 2 : Les prélèvements issus de la législation spécifique	22
CHAPITRE 2 : LA DIVERSITE DES MECANISMES PROPICES A LA MAXIMISATION DES RECETTES PETROLIERES.....	29
Section 1 : L'amélioration du contrôle des coûts pétroliers	29
Section 2 : L'amélioration de la protection de la base imposable.....	37
DEUXIEME PARTIE : LA PERFECTIBILITE DU REGIME FISCAL.....	48
CHAPITRE 1 : LES ENTORSES A LA PERFORMANCE DU REGIME FISCAL	49
Section 1 : Les limites rattachées à la fiscalité pétrolière	49
Section 2 : Les limites détachées de la fiscalité pétrolière	58
CHAPITRE 2 : LES PERSPECTIVES D'UNE FISCALITE PETROLIERE PERFORMANTE.....	68
Section 1 : L'impératif du renforcement des mécanismes d'endiguement de l'évasion fiscale... ..	68
Section 2 : L'amélioration du dispositif existant	77
CONCLUSION.....	86
BIBLIOGRAPHIE	88
TABLE DES MATIERES	102

INTRODUCTION GENERALE

Le Sénégal fait partie des pays d'Afrique qui présentent un fort potentiel en ressources naturelles, aussi bien dans le secteur minier¹ que celui des hydrocarbures (Pétrole et Gaz). Cette richesse contenue dans son territoire en fait et continue d'en faire un pôle d'attraction pour les compagnies pétrolières en quête d'opportunités d'affaires. La découverte de ces ressources ne date cependant pas d'aujourd'hui. Ainsi, pour ce qui est de l'or noir², domaine qui nous intéressera essentiellement au cours de notre réflexion, les importantes découvertes réalisées il y'a une décennie sont le fruit d'un long processus d'exploration ayant débuté dans les années 1950, et plus précisément en 1952³. Toutefois, si la date réelle du début des recherches remonte à 1952, c'est en 1917 et 1932 que des indices d'hydrocarbures ont été respectivement signalés dans la presqu'île du Cap-Vert⁴ et dans un forage d'eau aux environs de Dakar⁵. Ces efforts d'exploration lancés en 1952, sous l'égide du Bureau de recherches pétrolières (BRP)⁶, ont abouti à la découverte de pétrole *onshore*⁷ en très faible quantité à Diamniadio⁸ en 1959 et 1960⁹ ; mais aussi à celle de pétrole lourd *offshore* dans la région de Casamance en 1967¹⁰. Avec le second choc pétrolier de 1979, le Sénégal créa la Société des

¹ Métaux précieux (or et platinoïdes), métaux de base (fer, cuivre, chrome, nickel), minéraux industriels (phosphates, calcaires industriels, sels, etc.) ; minéraux lourds (zircon, titane, etc.), des pierres ornementales et matériaux de construction, etc.

² Autre appellation utilisée pour qualifier le pétrole.

³ Voir le site de l'Initiative pour la Transparence dans les Industries Extractives (ITIE) : <https://itie.sn/aperçu-du-secteur-2/>, consulté le 22 Janvier 2022.

⁴ Oumar DIA, « Recherche et possibilités pétrolières du Sénégal », « Éthiopiennes », n°13, 1978, pp. 49-56.

⁵ Voir le site de l'ITIE : <https://itie.sn/aperçu-du-secteur-2/>, consulté le 22 Janvier 2022.

⁶ Le BRP est un établissement public français créé par ordonnance n°2324 du 12 Octobre 1945 en vue de promouvoir la recherche et l'exploration du pétrole en France métropolitaine, dans les territoires sous mandat, en Algérie, et dans les colonies françaises. Voir en ce sens le Journal Officiel du Territoire des Iles Saint Pierre-et-Miquelon, n°12, 15 & 31 Juillet 1950, pp. 1046 -1048, lien : https://books.google.sn/books?id=q7saAQAAIAAJ&pg=PA1045&lpg=PA1045&dq=d%C3%A9cret+du+12+Octobre+1945+portant+cr%C3%A9ation+du+bureau+des+recherches+p%C3%A9troli%C3%A8res&source=bl&ots=k2vdk4WC0Y&sig=ACfU3U3QK0g1lUE_9K9hXuyQTnhsxjnJYQ&hl=fr&sa=X&ved=2ahUKEwjvK0thd33AhXPSPEDHqs4DYQQ6AF6BAGWEAM#v=onepage&q=d%C3%A9cret%20du%2012%20Octobre%201945%20portant%20cr%C3%A9ation%20du%20bureau%20des%20recherches%20p%C3%A9troli%C3%A8res&f=false, consulté le 13/05/2022.

⁷ L'adjectif « *onshore* » renvoie à la terre ferme et désigne les opérations pétrolières (exploration, développement, exploitation) qui s'y déroulent par opposition à l'« *offshore* » qui désigne les opérations en mer.

⁸ Fary NDAO, *L'or Noir du Sénégal : comprendre l'industrie pétrolière et ses enjeux au Sénégal*, 2018, p. 50.

⁹ C'est à la même année que le Sénégal adopte sa première législation pétrolière. Il s'agit de l'Ordonnance n° 6024/MTP du 10 Octobre 1960 fixant le régime juridique et fiscal de la recherche, de l'exploitation et du transport des hydrocarbures qui sera complétée par le décret n° 64-261 du 24 Mars 1964 et n°64-363 du 20 Mai 1964 fixant les conditions d'application de l'ordonnance n° 6024.

¹⁰ Ce pétrole découvert au Sud de la Casamance (au niveau d'une zone commune entre la Guinée Bissau et le Sénégal), dans les gisements de Dôme Flore et Dôme Gea, n'a pas pu être exploité car n'ayant pas été jugé économiquement rentable (taux de soufre élevé, pétrole lourd).

Pétroles du Sénégal (PETROSEN) en 1981¹¹ et quelques années plus tard, le pays voit son cadre juridique évoluer avec l'adoption d'un code pétrolier en 1986 ainsi que son décret d'application¹². Ces textes seront abrogés en 1998 avec la mise en place d'un code pétrolier nouveau¹³. Il a cependant fallu attendre l'année 2014 pour assister à un changement décisif dans l'histoire pétrolière du Sénégal. En effet, durant cette période, d'importantes découvertes pétrolières ont été faites dans le pays¹⁴. Ce pétrole a été détecté dans les gisements FAN et SNE (qui sera plus tard renommé « Sangomar ») au niveau du bloc de Sangomar *offshore* profond par la compagnie écossaise Cairn Energy. Le Sénégal modifia alors progressivement sa législation pétrolière pour prendre en compte certains enjeux du moment. A l'heure d'aujourd'hui, le fort potentiel pétrolier du Sénégal n'est plus à démontrer ; en atteste d'ailleurs l'importance des compagnies pétrolières¹⁵ implantées dans le pays.

Les hydrocarbures ont toujours été perçus comme une solution pour les pays pauvres. C'est dire avec quel enthousiasme ces nouvelles découvertes furent accueillies par l'opinion publique sénégalaise car les assimilant à un développement économique certain. En effet, étant une source de richesses conséquentes, les ressources naturelles sont dans l'imaginaire collectif synonymes de développement car pouvant conduire au décollage économique des pays longtemps confinés dans la pauvreté. Ce qui est en partie vrai si tant est que les pouvoirs publics mettent en place des choix rationnels et stratégiques en ce qui concerne la mobilisation et la gestion des recettes issues de l'activité extractive. D'ailleurs à titre illustratif, le Botswana, à la date de son indépendance en 1966, faisait partie des pays les plus pauvres du monde¹⁶. A la suite de la découverte de ses mines de diamants, le pays a connu un véritable taux de croissance économique qui l'a érigé aux côtés de l'Ile Maurice en exemples « *les plus remarquables de réussites économiques en Afrique subsaharienne où on en compte*

¹¹ La création de PETROSEN a été justifiée par une baisse des activités de recherche engendrée par le second choc pétrolier de 1979. Pour relancer les activités, le Sénégal décida de créer ladite société. D'ailleurs parmi les missions de cette dernière figure la promotion de la recherche de ressources en hydrocarbures du sous-sol.

¹² La loi n° 86-13 du 14 Avril 1986 portant Code pétrolier et son décret d'application.

¹³ La loi n° 98-05 du 08 Janvier 1998 portant Code pétrolier, son décret d'application : décret n°98-810 du 06 Octobre 1998, et un contrat type de recherche et de partage de production (CRPP).

¹⁴ Joël Té-Léssia ASSOKO, « Cairn Energy découvre du pétrole au large du Sénégal », *JeuneAfrique*, Octobre 2014, lien : <https://www.jeuneafrique.com/6079/economie/cairn-energy-d-couvre-du-p-trole-au-large-du-s-n-gal/>, consulté le 25 Janvier 2022.

Voir dans le même sens : « Nouvelle découverte de pétrole au large du Sénégal », *JeuneAfrique*, Novembre 2014, lien : <https://www.jeuneafrique.com/5277/economie/nouvelle-d-couverte-de-p-trole-au-large-du-s-n-gal/>, consulté le 25 Janvier 2022.

¹⁵ Total E & P, FORTESA International, Cairn Energy, Kosmos Energy, Woodside Petroleum, Tullow oil, Oronto Petroleum entre autres. Pour une liste plus exhaustive, consulter les listes des permis pétroliers disponible sur le site de l'ITIE, lien : <https://itie.sn/liste-des-permis/>, consulté le 30/01/2023

¹⁶ Arthur SILVE, « Botswana et Maurice, deux miracles africains profiter de ses rentes sans hypothéquer son développement », *Afrique contemporaine*, n°242, 2012, p. 4, lien : <https://www.cairn.info/revue-afrique-contemporaine-2012-2-page-29.htm>, consulté le 25 Janvier 2022.

peu »¹⁷. La découverte du pétrole a également permis à des pays comme la Norvège d'avoir une économie compétitive.

L'activité pétrolière génère ainsi d'importantes recettes budgétaires pouvant permettre aux pays producteurs d'assurer leur développement économique et social. La source de ces recettes peut être diverse mais la fiscalité est un élément déterminant en la matière car « *l'ajustement des termes fiscaux (...) participe de la maximisation des recettes fiscales dont un Etat a besoin pour financer son développement économique* »¹⁸. Au Sénégal, dans la loi de finances de 2023¹⁹, les recettes fiscales pétrolières sont estimées à 19,8 milliards de FCFA sur un total de recettes fiscales égal à 3486,7 milliards de FCFA. Il s'agit à notre sens d'un montant assez modeste ; ce qui est cependant compréhensible étant donné que l'exploitation pétrolière du champ Sangomar est, en vertu de la clause de stabilisation²⁰, régie par la législation pétrolière de 1998. Ce code, pour rappel, était destiné à accorder aux investisseurs des conditions fiscales très favorables pour les inciter à s'implanter dans le pays ; dans un contexte marqué par une baisse des activités de recherche.

En tout état de cause, dans les pays producteurs disposant d'importantes réserves pétrolières, les prélèvements obligatoires perçus par l'Etat sur les activités pétrolières « *peuvent représenter une part substantielle, parfois prépondérante, des ressources publiques* »²¹. Cette manne financière peut être utilisée à de nombreuses fins utiles dans le cadre de la réalisation de projets de développement des pays producteurs. Pour autant, ces ressources supplémentaires doivent être utilisées à bon escient afin de permettre auxdits pays de tirer pleinement profit des richesses contenues dans leur territoire et de se prémunir par ricochet de la « *malédiction des ressources naturelles* ». Cette dernière renvoie à la situation paradoxale dans laquelle se retrouve beaucoup de pays riches en ressources naturelles. En effet,

¹⁷ Arthur SILVE, *Ibid.*, p. 1.

¹⁸ Tristan Zolo Pamphile TOMO, *La fiscalité pétrolière au Gabon*, Libreville, Editions Raponda-Walker, 2020, p. 15.

¹⁹ Loi n°2022-22 du 19 Décembre 2022 portant loi de finances pour l'année 2022

²⁰ V. *infra*, p. 56

²¹ Albert Léonard DIKOUME, *La fiscalité pétrolière des Etats membres de la CEMAC*, Paris, l'Harmattan, 2008, p. 7.

Cette phrase du Professeur CASTAGNEDE inscrite au niveau de la préface de l'ouvrage précité, découle de démonstrations que l'auteur fait tout au long de l'ouvrage. L'expression « *peuvent représenter* » a tout son sens étant donné que pour cela, il faudrait que les faiblesses identifiées par l'auteur soient corrigées et les points forts renforcés.

En Arabie Saoudite par exemple, le pétrole représente près de 70% des recettes fiscales. V. Rapport du FMI sur l'Arabie Saoudite, n°19/291, 2019, p. 4, lien : <https://www.imf.org/en/Publications/CR/Issues/2019/09/09/Saudi-Arabia-Selected-Issues-48660>, consulté le 07/08/2022.

En Angola, les revenus fiscaux pétroliers représentaient 80 % des revenus de l'Etat en 2010. V. Abdelhak BENAMAR, Abdesselam BENDIABDELLAH & Mohammed BENBOUZIANE, « Pétrole et Activité économique en Afrique: Une analyse économétrique », *Revue économie & Management*, n°10, Avril 2010, p. 189, lien : <https://www.asjp.cerist.dz/en/downArticle/576/9/1/106697>, consulté le 07/08/2022.

l'expérience économique de nombreux pays producteurs de ressources révèle que, dans la plupart des pays pétroliers et miniers africains, « *la possession de richesses naturelles n'a pas toujours l'effet favorable escompté sur l'évolution économique* »²² et qu'elle a tendance au contraire à les placer dans une situation beaucoup plus défavorable que les pays qui n'en sont pas pourvus. Ainsi, la majorité des pays africains riches en ressources naturelles voit leurs performances économiques régresser et la plupart de leur population vivent dans des conditions de vie difficiles et précaires. Ainsi, le Nigéria, premier plus grand pays producteur de pétrole en Afrique en 2018²³ voyait à la même année les 40,1% de sa population classés pauvres en fonction du seuil national de pauvreté²⁴ et 39,1% disposant de moins de 1,90\$ par jour²⁵. Dans un cadre plus restreint, en 2018-2019, la région de Kédougou au Sénégal, principale zone aurifère du pays, avait un indice de pauvreté de 61,9 %²⁶. Elle fut donc classée en 2022, à côté de la région de Tambacounda, comme la région la plus pauvre du Sénégal après celle de Sédhiou (65,6% d'indice de pauvreté)²⁷. A ce jour, la région de Kédougou traverse de nombreuses difficultés (santé, éducation, sécurité, infrastructures, emploi des jeunes etc.) et n'a pas encore connu l'évolution économique et sociale escomptée en dépit du fort potentiel que recèle son sous-sol²⁸. Le constat est le même à Hinda, une localité située en République Démocratique du Congo, où la compagnie pétrolière Enny déploie ses activités. En plus de la pauvreté notée dans la zone, les populations locales sont confrontées à des difficultés d'accès à l'eau, à l'arrachement de leurs terres cultivables sans compensation juste ainsi qu'une pollution notoire. L'exploitation pétrolière a ainsi créé beaucoup plus de problèmes qu'elle n'en a résolus²⁹.

²² Jean Jacques NOWAH, « Le boom du café et du cacao en Côte d'Ivoire : Une étude de cas du syndrome néerlandais », *Revue d'économie du développement*, n°4, 1994, p. 52, lien : https://www.persee.fr/doc/recod_1245-4060_1994_num_2_4_911, consulté le 25 Janvier 2022.

²³ Voir le classement des pays producteurs de pétrole en Afrique en 2018 : <https://atlasocio.com/classements/economie/ressources-naturelles/classement-etats-par-production-petrole-afrique.php>, consulté le 25 Janvier 2022.

²⁴ Voir les données de la Banque Mondiale (BM) : <https://donnees.banquemondiale.org/indicateur/SI.POV.NAHC?locations=NG>, consulté le 25 Janvier 2022.

²⁵ Voir les données de la BM : <https://donnees.banquemondiale.org/indicateur/SI.POV.DDAY?locations=NG>, consulté le 25 Janvier 2022.

²⁶ Voir le classement de l'Agence Nationale de Statistique et de la Démographie (ANSD) : https://www.ansd.sn/index.php?option=com_regions&view=regions&Itemid=213, consulté le 25 Janvier 2022.

²⁷ *Ibid.*

²⁸ Voir le rapport de l'ANSD sur la situation économique sociale et régionale de la région de Kédougou en 2019 : <https://www.ansd.sn/ressources/ses/SES-Kdougou-2019.pdf>, consulté le 25 Janvier 2022.

Voir dans le même sens : Théa OLLIVIER, « Sénégal : à Kédougou, l'emploi manque sur des terres remplies d'or », *Le monde Afrique*, 10 Juin 2021, lien : https://www.lemonde.fr/afrique/article/2021/06/10/senegal-a-kedougou-l-emploi-manque-sur-des-terres-remplies-d-or_6083605_3212.html consulté le 25 Janvier 2022.

²⁹ Lien : <https://fr.africanews.com/2020/02/14/congo-du-petrole-et-des-larmes/>, consulté le 30/01/2023

A ce titre, il convient de préciser que le sol et sous-sol africain regorgent d'importantes ressources naturelles³⁰ ; « *autant de richesses qui aiguïssent les appétits et attisent les conflits* »³¹ ; pour reprendre l'heureuse expression du journaliste Alain FOKA. Cependant, malgré les richesses contenues dans leur territoire, beaucoup de pays pétroliers africains accusent des retards de développement. Cette situation de fait qui touche beaucoup de pays d'Afrique producteurs de ressources est due à plusieurs raisons parmi lesquelles nous pouvons citer les pertes fiscales. De ce point de vue, la principale difficulté réside dans la mobilisation effective et la maximisation des prélèvements obligatoires issus de l'activité pétrolière et donc l'exploitation stratégique du potentiel fiscal des industries pétrolières. De manière générale, il est malheureux de constater que certains Etats, en vue de promouvoir l'investissement dans les secteurs jugés porteurs, s'adonnent à outrance aux exonérations fiscales³² qui sont le plus souvent néfastes car ces largesses finissent par se traduire en des pertes énormes en termes de ressources financières pour l'Etat. A titre illustratif, en 2017, les exonérations fiscales et douanières représentaient au Gabon 7 % du PIB hors pétrole soit 436 milliards de FCFA³³ ; ce qui est énorme et a d'ailleurs poussé les pouvoirs publics à entreprendre toute une politique de réformes visant la rationalisation voire la suppression de certains taux d'exonération. Au Sénégal également, les entreprises pétrolières bénéficient également de conditions fiscales beaucoup trop avantageuses³⁴ ; limitant ainsi les performances de l'Etat en matière de mobilisation optimale de ressources. Dans le contexte de la fiscalité pétrolière, cette question d'incitation est quelque peu complexe en raison de la divergence de taille entre les intérêts des Etats et ceux des compagnies pétrolières³⁵. L'ambition de ces dernières est entre autres de récupérer les investissements effectués au cours des différentes phases de l'activité pétrolière, de faire des profits, mais surtout de bénéficier de certains avantages tels que l'exonération fiscale. A l'inverse, l'Etat souhaite, entre autres, maximiser ses revenus pétroliers tout en

³⁰ « *Le continent africain regorge de ressources naturelles et contient dans ses sous-sols, selon les connaissances géologiques actuelles, plus de 7,6% des réserves mondiales de pétrole, 7,5% des réserves mondiales de gaz naturelles, 40% des réserves mondiales aurifères et entre 80 et 90% des réserves mondiales connues de chrome et de platine* », V. Thierry LAURIOL & Emilie RAYNAUD, *Le droit minier et pétrolier en Afrique*, Paris, 2017, LGDJ, p. 29 cité par Cheikh Lo FALL, *La protection des investissements directs étrangers dans les pays en développement : l'exemple de l'Afrique de l'ouest*, Thèse, Doctorat en droit, Ecole doctorale de droit, Bordeaux, soutenue le 28 Novembre 2018, p. 242

³¹ Expression utilisée par le journaliste Alain FOKA à l'occasion d'une de ses chroniques intitulée : « Comment récupérer nos richesses minières ? »

³² Pour la définition de cette notion, v. *infra*, p. 53

³³ Sylvain ANDZONGO, « Le Gabon établit une liste de mesures fiscales pour réduire les exonérations d'ici 2023 », *Le Nouveau Gabon*, Novembre 2021, lien : <https://www.lenouveaugabon.com/fr/economie/0411-17679-le-gabon-etablit-une-liste-de-mesures-fiscales-pour-reduire-les-exonerations-dici-2023>, consulté le 25 Janvier 2022

³⁴ V. *infra*, p. 53

³⁵ Fary NDAO, *L'or Noir du Sénégal*, *op.cit.*, pp. 85-86.

encourageant l'exploration et la production dans le pays. Des ambitions divergentes mais aussi assez contradictoires ; ce que traduit la situation délicate dans laquelle se trouvent certains pays en voie de développement qui ont nécessairement besoin desdites compagnies car ne disposant pas des moyens techniques et financiers nécessaires à l'exercice d'une activité pétrolière. Ainsi, une fiscalité trop contraignante décourage l'investisseur et lorsqu'elle est trop avantageuse, elle compromet les intérêts de l'Etat. La rationalisation des incitations fiscales est donc un défi majeur pour le Sénégal pour qui il urge de tirer des leçons des expériences des pays pétroliers voisins afin de ne pas subir le même sort. La prise en compte de cette question est d'une urgence capitale au regard de l'importance des ressources fiscales dans le budget de l'Etat³⁶. Les pouvoirs publics sénégalais se doivent ainsi de mettre en place une politique de coopération saine, équitable et avantageuse susceptible d'assurer le développement économique et social durable du pays. C'est d'ailleurs l'ambition première de l'Etat : « *La gestion des revenus pétroliers (...) répond au besoin de développement par la promotion des investissements publics dans des secteurs susceptibles d'augmenter le potentiel de croissance économique du pays* »³⁷. Cependant, comme nous l'avons vu précédemment, le lien entre ressources naturelles et développement socio-économique est très complexe. Tout le défi sera alors pour le Sénégal de conjurer cette « *malédiction des ressources naturelles* » par la mise en place de choix stratégiques dont l'exploitation optimale du potentiel fiscal des industries extractives. Or, toute bonne gestion passe inévitablement par une réglementation efficace ; encore faudrait-il qu'elle soit bien appliquée. C'est au vu de toutes ces considérations exposées au sujet de l'industrie et de la fiscalité pétrolière et compte tenu des réformes initiées par le Sénégal en la matière qu'il nous a semblé opportun de porter notre choix sur le sujet suivant : « Le régime fiscal des activités pétrolières au Sénégal ».

³⁶ Les ressources fiscales constituent l'essentiel des ressources budgétaires de l'Etat. Au Sénégal en 2020, elles représentaient 83% des recettes totales. (V. en ce sens le rapport annuel d'activités du ministère des finances et du budget, Edition 2020, p. 17, lien : <http://www.finances.gouv.sn/wp-content/uploads/2021/07/Rapport-Annuel-MFB-2020-version-finale-270621.pdf>, consulté le 12/06/2022). En 2022, dans la loi de finances rectificatives, il s'agissait de 3 052,1 milliards de FCFA pour les recettes fiscales contre 180 milliards de FCFA pour les recettes non fiscales sur un total de 3 647,8 milliards de FCFA de recettes totales hors emprunts. V. La loi de finances rectificative pour l'année 2022 : file:///C:/Users/pc/Downloads/www.budget.gouv.sn_projet_de_loi_de_finances_rectificative_pour_1_annee_2022_2022-06-12_14-47.pdf, consulté le 12/06/2022.

Au Tchad, dans la loi de finances pour l'année 2022, elles représentent 897,553 milliards de FCFA contre 292,209 milliards FCFA de recettes non fiscales sur un total de 1 359 milliards en termes de ressources totales pour l'Etat V. <http://www.observatoire.td/upload/publications/2022/Brochure%20budget%20citoyen%202022%20V2%20%20retouch%C3%A9.pdf>, consulté le 27/05/2022.

³⁷ Article 45 alinéa 3 de la loi 2019-03 du 1^{er} Février 2019 portant code pétrolier.

Avec la pandémie de la Covid-19 qui a engendré une baisse brutale des prix du pétrole³⁸, beaucoup de pays producteurs, à l'image de la Guinée équatoriale ou encore du Tchad, ont vu leur économie tomber en pleine récession³⁹. En effet, l'économie de ces pays est énormément voire totalement tributaire des recettes pétrolières. Ainsi, une grande partie de leur budget dépend de ces dernières ; ce qui constitue un danger sans précédent dans la mesure où la volatilité des prix des cours du baril peut avoir des répercussions de taille sur le budget et par ricochet sur l'économie car, « *chaque baisse des prix ou baisse de production (...) Conduit à une contraction du budget national* »⁴⁰. Cette baisse affectera inévitablement la fiscalité du fait même de la diminution des bases imposables ou encore des pressions exercées par les compagnies pétrolières sur l'Etat en vue de réduire leur fiscalité. Or, entre 2014 et 2017, la plus grande découverte de pétrole *offshore* de l'histoire du pays ainsi que celle du plus gros gisement de gaz *offshore* en Afrique de l'Ouest⁴¹ ont été faites au Sénégal. Il s'agit respectivement du bloc pétrolier Sangomar *offshore* profond où furent découverts les gisements pétroliers FAN et Sangomar par l'opérateur écossais *Cairn Energy* ainsi que du bloc gazier GTA (Grande Tortue Ahmeyim) découvert dans le bloc Saint Louis *offshore* profond par la compagnie pétrolière américaine *Kormos Energy*. Cette dernière a également fait la découverte de deux autres gisements gaziers, Yaakar et Teranga, dans le bloc Cayar *offshore* profond. Seuls les gisements Sangomar et GTA ont été évalués et vu leur potentiel

³⁸ Cette pandémie de la Covid-19 a engendré une crise économique mondiale profonde. L'urgence sanitaire à laquelle étaient confrontés les Etats a engendré une forte baisse de la demande des produits pétroliers et donc une baisse des prix du baril par les compagnies pétrolières dont certaines peinaient à trouver des acquéreurs. Selon une estimation de *U.S Energy Information Administration* (E.I.A) la consommation mondiale des produits pétroliers aurait chuté jusqu'à 9% soit la plus forte baisse enregistrée depuis 1980. Lien : <https://www.eia.gov/todayinenergy/detail.php?id=46596>, consulté le 07 Février 2022.

« *La récession inédite de l'économie mondiale à la suite du développement de la Covid-19 et au confinement des économies a fait chuter instantanément les prix du pétrole autour de 20 dollars le baril* » : Eric HEYER & Paul HUBERT, « L'impact de la baisse du prix du pétrole liée à la crise de la Covid-19 sur les entreprises et ménages français », *Revue de l'OFCE*, n°168, 2020, p. 1, lien : <https://www.cairn.info/revue-de-l-ofce-2020-4-page-137.htm>, consulté le 27/05/2022.

Voir dans le même sens : <https://www.france24.com/fr/20200420-covid-19-les-cours-du-p%C3%A9trole-poursuivent-leur-chute-le-brut-am%C3%A9ricain-au-plus-bas>, consulté le 07 Février 2022.

³⁹ Benjamin AUGE, « Conséquences économiques et politiques de la chute de la production pétrolière en Afrique subsaharienne à l'horizon 2030 », *Etudes de l'IFRI*, Paris, 2021, 36 p., lien : <https://www.ifri.org/fr/publications/etudes-de-lifri/consequences-economiques-politiques-de-chute-de-production-petroliere>, consulté le 07 Février 2022.

⁴⁰ Benjamin AUGE, *Ibid.*, p. 24.

⁴¹ Ibrahima Jr DIA, « Gisement gazier grand tortue : El Ghazouani renouvelle sa confiance à BP », *Finacial Afrik*, Août 2019, lien : <https://www.finacialafrik.com/2019/08/30/gisement-gazier-grand-tortue-el-ghazouani-renouvelle-sa-confiance-a-bp/>, consulté le 07 Février 2022.

commercial confirmé⁴². Les premières productions pétrolières sont attendues en 2023⁴³. C'est ce contexte qui a justifié notre intérêt pour le sujet.

La fiscalité pétrolière est un domaine où nous comptons peu de sources d'informations. Au Sénégal, du fait des découvertes récentes, une production doctrinale suffisante n'a pas vraiment été constatée en la matière. Nous retrouvons quelques informations un peu dispersées dans le domaine⁴⁴. Pour peu que nous nous intéressions à la doctrine africaine en la matière, nous n'avons pu recenser, à notre connaissance, que deux auteurs comme M. Albert Léonard DIKOUME⁴⁵ et M. Tristan Zolo TOMO⁴⁶ qui ont eu à publier des ouvrages qui traitent spécifiquement de la question. Nous retrouvons également des informations relatives aux régimes fiscaux pétroliers dans certains articles⁴⁷, mémoires ou thèses. De plus, Certaines organisations internationales à l'image du FMI⁴⁸ dressent des rapports ou font des études en cette matière en ciblant spécifiquement certains pays.

Par régime fiscal pétrolier il faut comprendre l'ensemble : *« des dispositifs légaux et conventionnels par lesquels, un Etat exerce sa souveraineté sur les ressources de son sous-sol, à travers les contrats qu'il signe avec les entreprises pétrolières opérant sur son territoire. Ils visent à maximiser les recettes de l'Etat, composées des droits, taxes, impôts et redevances payées par les entreprises pétrolières »*⁴⁹. Le régime fiscal diffère du système fiscal ; le premier étant plus spécifique que le second. En effet *« l'expression s'applique à un*

⁴² Fary NDAO, « La gouvernance des ressources pétrolières et gazières : Etat du débat et perspectives », IPAR, 2020, pp. 6-8, lien : https://www.ipar.sn/IMG/pdf/note_de_cadrage_sur_petrole_et_gaz_senrft_final.pdf, consulté le 07 Février 2022.

⁴³ Manon LAPLACE, « Sénégal : la production du pétrole offshore de Sangomar retardée à 2023 », *Jeuneafrique*, Novembre 2019, lien : <https://www.jeuneafrique.com/860368/economie/senegal-la-production-du-petrole-offshore-de-sangomar-retardee-a-2023/>, consulté le 07 Février 2022.

⁴⁴ Awa DIOUF, « La fiscalité sur l'or noir au Sénégal », IPAR, 2020, 8p., lien : https://www.ipar.sn/IMG/pdf/np2020_01_fr.pdf, consulté le 07 Février 2022.

Elimane POUYE, « La fiscalité du pétrole et du gaz », 2019, 27 p., lien : <https://www.taxjusticeacademy.net/wp-content/uploads/2019/08/Fiscalit%C3%A9-du-P%C3%A9trole-et-du-Gaz.pdf>, consulté le 07 Février 2022.

⁴⁵ Albert Léonard DIKOUME, *La fiscalité pétrolière des Etats membres de la CEMAC*, op.cit., 417 p.

⁴⁶ Tristan Zolo Pamphile TOMO, *La fiscalité pétrolière au Gabon*, op.cit., 256 p.

⁴⁷ Awa DIOUF, « La fiscalité sur l'or noir au Sénégal », IPAR, 2020, 8 p., lien : https://www.ipar.sn/IMG/pdf/np2020_01_fr.pdf, consulté le 16/09/2022

Elimane POUYE, « La fiscalité du pétrole et du gaz », 2019, 27 p., lien : <https://www.taxjusticeacademy.net/wp-content/uploads/2019/08/Fiscalit%C3%A9-du-P%C3%A9trole-et-du-Gaz.pdf>, consulté le 16/09/2022

⁴⁸ Rapport du FMI n°15/348 sur la fiscalité minière et pétrolière du Mali (Diagnostic), Décembre 2015, 80 p., lien : <file:///C:/Users/pc/Downloads/cr15348f.pdf>, consulté le 18 Février 2022.

Etude du FMI relatif aux Régimes fiscaux des industries extractives : conception et application, 15 Août 2012, 91 p., lien : [file:///C:/Users/pc/Downloads/081512f%20\(1\).pdf](file:///C:/Users/pc/Downloads/081512f%20(1).pdf), consulté le 10/06/2022.

⁴⁹ Emmanuel OKAMBA, « Evaluation des risques des régimes fiscaux pétroliers », *Vie & Sciences de l'entreprise*, n°208, 2019, p. 2, lien : <https://hal.archives-ouvertes.fr/hal-01592909/document>, consulté le 11/06/2022.

domaine particulier »⁵⁰ alors que « lorsqu'il s'agit de l'ensemble des différentes réglementations on parle de système fiscal d'un pays »⁵¹. Ainsi, « Dans le contexte du secteur des industries extractives, le terme " régime fiscal" fait référence à l'ensemble des lois, réglementations et/ou accords individuels qui déterminent les principaux avantages fiscaux que le gouvernement tirera de l'exploitation des ressources »⁵². Le terme fiscal quant à lui provient du latin « *fiscus* » qui signifie « panier à argent »⁵³ en référence au panier qu'utilisaient les romains pour recevoir de l'argent.

Il faut préciser que cette fiscalité est un peu particulière dans la mesure où elle présente quelques caractéristiques différentes de celles de la fiscalité de droit commun. Il en est ainsi du principe de la légalité de l'impôt qui signifie en termes clairs que celui-ci est créé en vertu d'une loi. D'ailleurs la Constitution sénégalaise du 22 Janvier 2001 modifiée précise en son article 67 que « *La loi fixe l'assiette, le taux et les modalités d'imposition de toute nature* ». Pour autant, dans la détermination des régimes fiscaux relatifs aux activités pétrolières, si pour le secteur aval l'ensemble des prélèvements est prévu par les textes législatifs notamment le Code général des impôts, pour ce qui est du secteur amont, les négociations fiscales contenues dans les contrats pétroliers sont beaucoup plus déterminantes que le pouvoir conféré au législateur. D'ailleurs, le Professeur Abdou Aziz KEBE soulignait que : « *ce serait une illusion que de croire que le pouvoir réglementaire se limite à une stricte application de la loi fiscale (...) pour des raisons économiques et de technicité de la matière fiscale, le législateur se décharge fréquemment sur l'autorité réglementaire* »⁵⁴. C'est bien pourquoi, dans certains cas, le législateur ne se borne qu'à préciser une fourchette dans laquelle le taux doit être compris ou à renvoyer directement aux contrats pétroliers ; laissant ainsi le soin aux protagonistes d'arrêter un taux exact à travers les négociations contractuelles. C'est bien pourquoi M. Tristan Zolo TOMO définit la fiscalité pétrolière, comme « *l'ensemble des règles légales et contractuelles qui régissent tous les modes de taxation dans l'activité pétrolière* »⁵⁵.

⁵⁰ Ahmed SILEM & al. , *Lexique d'économie*, Paris, Dalloz, 9^{ème} édition, 2006, p. 646

⁵¹ *Ibid.*

⁵² CABRI, « Les industries extractives et leurs liens avec le reste de l'économie », Compte-rendu principal n° 1, 2016, p. 15, lien : https://www.cabri-sbo.org/uploads/files/Documents/keynote_paper_2016_extractives_and_linkages_cabri_revenue_management_in_the_extractives_sector_in_africa_french.pdf, consulté le 02/09/2022

⁵³ Félix GAFFIOT, *Dictionnaire latin-français*, Paris, Hachette, 1934, p. 670.

⁵⁴ Abdou Aziz KEBE, *La répartition des compétences entre la loi et le règlement en Droit fiscal sénégalais*, Doctorat en droit, Faculté des Sciences Juridiques et Politiques, Dakar, soutenue le 03 Décembre 2012, p.33.

⁵⁵ Tristan Zolo TOMO, *La fiscalité pétrolière au Gabon*, op. cit. , p.17.

Les activités pétrolières quant à elles, peuvent être définies comme l'ensemble des étapes qui aboutissent à la mise à consommation du pétrole. Elles sont divisées en deux parties à savoir le secteur amont et le secteur aval. Aux termes de l'article 2 du code pétrolier de 2019, le secteur amont comprend l'ensemble des : « *activités de prospection⁵⁶, d'exploration⁵⁷, de développement⁵⁸ et d'exploitation⁵⁹ des Hydrocarbures* ». L'aval pétrolier peut, pour sa part, être défini comme « *la chaîne d'activité qui aboutit à la mise en consommation des produits pétroliers [c'est-à-dire] le raffinage⁶⁰ des produits bruts, l'importation⁶¹ et l'exportation⁶² des produits raffinés, le transport⁶³, le stockage⁶⁴ et la distribution⁶⁵ des produits pétroliers liquides* »⁶⁶.

Dès lors, le régime fiscal des activités pétrolières retenu en droit sénégalais est-il propice à la maximisation des recettes fiscales de l'Etat ? Autrement dit est-il performant ?

Dans le cadre de cette étude, l'accent sera mis aussi bien sur la fiscalité spécifique que sur la fiscalité de droit commun. Nous pourrions penser que l'étude de cette dernière ne présente

⁵⁶ Il s'agit de l'ensemble des « *investigations superficielles et travaux préliminaires de reconnaissance générale destinés à détecter des indices d'existence de gîtes d'hydrocarbures, notamment par l'utilisation de méthodes géologiques, géophysiques et géothermiques* » (Article 2 du code pétrolier)

⁵⁷ Elle est relative aux « *activités destinées à découvrir et/ou délimiter des gisements commerciaux d'hydrocarbures comprenant, notamment, les travaux de prospection, les études géologiques ou géophysiques et les forages d'exploration, de délinéation ou d'appréciation ainsi que l'ensemble des travaux liés à l'abandon des gisements n'ayant pas été exploités et de toutes les installations afférentes aux travaux d'exploration* » (Article 2 du code pétrolier).

⁵⁸ Il renvoie aux « *activités destinées à réaliser des études conceptuelles et d'ingénierie pour évaluer les ressources récupérables, définir le schéma de développement, évaluer la rentabilité du projet et exécuter les travaux* » (Article 2 du code pétrolier)

⁵⁹ Elle comprend les « *activités destinées à l'extraction et au traitement des hydrocarbures à des fins commerciales, comprenant les travaux de production et de traitement des hydrocarbures, les activités de transport des hydrocarbures dans le cadre des réseaux de collecte et de desserte sur la zone d'exploitation ou toute zone adjacente (...) et les activités de stockage y afférentes ainsi que l'ensemble des travaux liés à l'abandon des gisements exploités et de toutes les installations y afférentes* » (Article 2 du code pétrolier)

⁶⁰ Il s'entend de la « *transformation du pétrole brut en produits finis et semi-finis que sont notamment les gaz de pétrole liquéfié, l'essence super, l'essence ordinaire, le pétrole lampant, le gasoil, le carburéacteur, le diesel oil, le fuel et le naphta* » (Article 1^{er} de la loi 98-31 du 14 Avril 1998 relative aux activités d'importation, de raffinage, de stockage, de transport et de distribution des hydrocarbures)

⁶¹ Elle signifie : « *la mise à la consommation au sens douanier du terme c'est-à-dire le franchissement du cordon douanier [la frontière d'un Etat]* » (Article 1^{er} de la loi 98-31)

⁶² Elle consiste à « *faire sortir des produits du territoire national* » (Article 1^{er} de la loi 98-31)

⁶³ Il est le fait de « *les transférer conformément aux normes réglementaires, d'un point à un autre du territoire national. Ce transfert peut se faire par pipelines, par route, par voie ferroviaire, fluviale ou maritime* » (Article 1^{er} de la loi 98-31)

⁶⁴ C'est « *l'exploitation par des entreprises pétrolières ou des négociants en produits pétroliers, et conformément aux normes réglementaires, de tout dépôt d'hydrocarbures* » (Article 1^{er} de la loi 98-31)

⁶⁵ Elle consiste à « *consiste à reprendre lesdits produits pétroliers dans les dépôts pour les livrer directement aux industriels ou pour ravitailler les consommateurs à travers les stations-service et les stations de remplissage ou les pêcheurs artisanaux à travers les stations de pêche* » (Article 1^{er} de la loi 98-31)

⁶⁶ Birame SOW, *L'encadrement juridique de l'aval des hydrocarbures au Sénégal de la réforme de 1998 à nos jours*, op. cit. , pp. 13-14.

aucune originalité car étant composée essentiellement de prélèvements prévus par le Code général des impôts (CGI). Toutefois, en raison de son importance et pour des raisons pédagogiques voire méthodologiques, elle sera étudiée afin de mieux favoriser la compréhension des lecteurs. De plus, dans l'approche privilégiée, notre réflexion sera essentiellement axée sur le Sénégal mais nous nous permettrons d'invoquer, chaque fois que nécessaire, l'exemple de certains pays d'Afrique en guise de référence.

L'intérêt de la recherche est double. Considéré comme un levier de développement économique et social, le pétrole a, au cours de ces années, fait l'objet de débats virulents et suscité un grand intérêt tant chez les profanes que les spécialistes en la matière. Le secteur pétrolier est de plus considéré comme étant complexe et réservé aux spécialistes. La fiscalité n'échappe pas à cet *a priori*. Elle a longtemps été perçue comme une discipline technique et rébarbative. La supposée complexité de ces deux éléments expliquerait la rareté des productions doctrinales dans le domaine de la fiscalité pétrolière. Cette production scientifique pourrait dès lors être d'un apport considérable dans la recherche et lever le voile sur beaucoup d'incompréhensions qui prévalent dans la société en édifiant ainsi la société civile sur les enjeux et l'importance des régimes fiscaux pétroliers. Ensuite, le Sénégal a adhéré à l'OAPP (Organisation Africaine des Producteurs de Pétrole)⁶⁷ ; ce qui lui permettra entre autres de « *bénéficier des supports et expériences des autres pays membres de l'organisation* » et d'avoir ainsi une position stratégique au plan international. Un régime fiscal performant sera, en ce sens, gage de plus de crédibilité auprès des investisseurs et des partenaires économiques de l'Etat.

Il s'agira dans le cadre de cette étude, de procéder à un dépouillement des textes officiels, c'est-à-dire les lois, les décrets et arrêtés, contrats entre autres, mais aussi de la doctrine et de la jurisprudence le cas échéant. Les rapports et études établis par les différents organismes agréés seront également convoqués.

A cet effet, nous verrons d'une part l'attractivité du régime fiscal (**Première partie**) avant de nous appesantir d'autre part sur sa perfectibilité (**Deuxième partie**).

⁶⁷ Anciennement connue sous le nom de l'association africaine des producteurs de pétrole (Elle fut renommée en 2017), l'OAPP a été créée le 27 janvier 1987 à Lagos. En 2022, le Sénégal est le 18^{ème} Etat à intégrer l'organisation. Elle a pour mission d'assurer la promotion et la coopération entre les pays membres et autres institutions internationales dans le domaine des hydrocarbures et d'encourager, par ce biais, le développement durable et la diversification économique en Afrique.

- **PREMIERE PARTIE : L'ATTRACTIVITE DU REGIME FISCAL**

A la suite des découvertes de pétrole et de gaz durant la période 2014-2019, les pouvoirs publics sénégalais ont pris conscience de la nécessité de réformer le secteur des hydrocarbures. Ainsi, d'importants textes furent adoptés pour certains et modifiés pour d'autres, en vue de renforcer le dispositif normatif et institutionnel régissant le secteur pétrolier. Ces modifications ont incontestablement eu des prolongements fiscaux à travers l'existence d'une multiplicité d'éléments d'imposition (**Chapitre 1**) ainsi que la diversité des mécanismes propices à la maximisation des recettes fiscales (**Chapitre 2**).

CHAPITRE 1 : LA MULTIPLICITE DES ELEMENTS D'IMPOSITION APPLICABLES AUX OPERATIONS PETROLIERES

Le régime fiscal des activités pétrolières est très particulier voire complexe. En effet il est constitué de prélèvements issus du droit commun (**Section 1**) relevant notamment du CGI et du code des douanes et de prélèvements spécifiques prévus par le code pétrolier et réitérés dans les contrats (**Section 2**). C'est bien pourquoi il est qualifié de régime dualiste⁶⁸. Ainsi, nous retrouvons une panoplie de types d'imposition applicables à l'activité pétrolière.

❖ Section 1 : L'existence de prélèvements issus du droit commun

Aux termes de l'article 45 du code pétrolier, « *Les autres impôts, taxes et droits, dus par les titulaires de titres-miniers d'hydrocarbures et les entreprises qui leur sont associées dans le cadre de protocoles ou d'accords, sont exigibles dans les conditions de droit commun* ». Ainsi, lesdites entités restent, en plus des prélèvements spécifiques, soumises à des prélèvements de droit commun. Ces derniers sont composés de la fiscalité intérieure (**Paragraphe 1**) et la fiscalité de porte (**Paragraphe 2**).

Paragraphe 1 : La fiscalité intérieure

Contrairement à la fiscalité de porte, la fiscalité intérieure concerne les personnes physiques ou morales qui sont domiciliées au Sénégal ou dont les activités se déploient à l'intérieur du pays. Elle comprend les impôts d'Etat (**A**) et les impôts locaux (**B**).

A°) Les impôts d'Etat

Ils sont perçus au profit du budget de l'Etat. Les impôts d'Etat sont constitués d'impôts directs et d'impôts indirects.

En ce qui concerne les impôts directs, les entreprises opérant dans le secteur pétrolier sont, à l'instar de toutes les autres entreprises exerçant leurs activités au Sénégal, soumises principalement à l'impôt sur les sociétés (IS), l'impôt minimum forfaitaire (IMF), l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières (IRVM), l'impôt sur le revenu des créances, dépôts et cautionnement (IRC) et à la contribution forfaitaire à la charge de l'employeur.

Ainsi, pour ce qui est de l'IS ou l'impôt sur le bénéfice des sociétés, l'article 43 du code pétrolier dispose : « *Le titulaire de contrat pétrolier ainsi que les entreprises qui lui sont associées dans le cadre de protocoles ou d'accords sont soumis à l'impôt sur les sociétés tel*

⁶⁸ Gilles LHUILIER, « Revue critique des contrats pétroliers et gaziers sénégalais », 2018, p. 44

que prévu par le Code général des Impôts ». Il s'agit d'un impôt annuel assis sur l'ensemble des bénéfices réalisés au Sénégal par les sociétés et autres personnes morales visées à l'article 4 du CGI. Au Sénégal, le taux de l'IS est fixé à 30 % du bénéfice imposable⁶⁹. Les modalités de recouvrement ainsi que les personnes et bénéfices imposables sont organisés par le CGI.

A défaut de pouvoir s'acquitter de l'IS, les titulaires de contrats pétroliers sont assujettis à l'impôt minimum forfaitaire (IMF). Aux termes de l'article 38 du CGI, cet impôt est exigible lorsque l'entreprise est déficitaire ou lorsque son résultat fiscal ne permet pas de générer un produit d'impôt sur les sociétés suffisant⁷⁰.

Les entreprises pétrolières soumises à l'IS sont également passibles de l'Impôt sur le revenu des valeurs mobilières (IRVM). Ce dernier touche les revenus distribués par les personnes morales assujettis à l'impôt sur les sociétés⁷¹. Il s'applique également, en l'absence de l'option relative à la demande d'assujettissement à l'IS, aux revenus distribués aux commanditaires dans les sociétés en commandite simple, et aux associés autres que ceux indéfiniment responsables dans les sociétés à participation⁷². La liste des éléments considérés comme revenus de valeurs mobilières et revenus distribués est prévue aux articles 85-86 et 87 du CGI.

Les compagnies pétrolières sont en outre soumises à l'impôt sur le revenu des créances (IRC) consacré par les articles 101 à 103 du CGI. Ces articles précisent également l'assiette dudit impôt. Ainsi, il s'applique notamment aux intérêts, arrérages et tous autres produits des créances hypothécaires, privilégiées et chirographaires, à l'exclusion de toute opération commerciale ne présentant pas le caractère juridique d'un prêt ; des dépôts de sommes d'argent, à vue ou à échéance fixe, quel que soit le dépositaire et quelle que soit l'affectation du dépôt ; des cautionnements en numéraire ; des comptes courants ; des bons de caisse et autres emprunts non obligataires etc.

Les titulaires de titres miniers d'hydrocarbures doivent aussi s'acquitter de la contribution forfaitaire annuelle à la charge de l'employeur. Elle s'applique aux personnes physiques et morales ainsi qu'aux organismes qui paient des traitements⁷³. La contribution est organisée par le titre II du CGI.

⁶⁹ Article 34 du CGI

⁷⁰ Article 40 du CGI : « L'impôt minimum forfaitaire est dû sur le chiffre d'affaires hors taxes réalisé l'année précédant celle de l'imposition, à raison de 0,5 %. En aucun cas, le montant dû ne peut être supérieur à 5.000.000 francs »

⁷¹ Article 84 du CGI

⁷² Ibid.

⁷³ Article 262 du CGI

S'agissant des impôts indirects, la TVA (Taxe sur la valeur ajoutée)⁷⁴ et les droits d'enregistrement et taxes assimilées⁷⁵ sont exigibles des compagnies pétrolières. La TVA s'applique aux livraisons de biens et les prestations de services effectuées à titre onéreux par un assujetti en tant que tel, ainsi que les importations⁷⁶.

En plus des impôts d'Etat, les compagnies pétrolières sont soumises à des impôts locaux.

B°) Les impôts locaux

Les impôts locaux sont destinés au budget des collectivités territoriales. Ainsi, les titulaires de titres miniers d'hydrocarbures sont soumis à :

- La contribution économique locale (CEL). Anciennement dénommée patente, elle est due par toute personne⁷⁷ qui exerce au Sénégal un commerce, une industrie, une profession et soumise, par ailleurs, à un régime d'imposition du bénéfice réel⁷⁸. Elle comprend une contribution assise sur la valeur locative des locaux servant à l'exercice des professions imposables et une contribution sur la valeur ajoutée dégagée au cours de l'année précédant celle de l'imposition⁷⁹.
- La contribution foncière des propriétés bâties (CFPB). Elle fait partie des plus anciens impôts⁸⁰. Les articles 283 et 284 du CGI énumèrent les éléments soumis à la CFPB. Il s'agit entre autres des propriétés bâties telles que maisons, fabriques, manufactures, usines et en général tous les immeubles construits en maçonnerie, fer et bois et fixés au sol à perpétuelle demeure, à l'exception de ceux qui en sont expressément exonérés par les dispositions du Code, des terrains non cultivés employés à un usage professionnel lorsqu'ils sont occupés par une personne autre que le propriétaire, des installations commerciales ou industrielles assimilées à des constructions etc.
- La contribution foncière des propriétés non bâties (CFPNB). Elle est due à raison des terrains immatriculés ou non et des terrains où sont édifiées des constructions non adhérentes au sol, situés dans le périmètre des collectivités territoriales, des groupements

⁷⁴ En vertu de l'article 354 du CGI : « Est assujettie à la TVA toute personne qui exerce de manière indépendante et quel qu'en soit le lieu, une activité économique, quels que soient les buts poursuivis ou les résultats obtenus (...) Est considérée comme activité économique toute activité de production, de commerce ou de prestation de services, ainsi que toutes les opérations annexes qui y sont liées y compris les activités extractives et celles des professions libérales ou assimilées »

⁷⁵ V. Article 452 et suivants du CGI

⁷⁶ Article 352 du CGI

⁷⁷ A l'exception des personnes exerçant une activité salariée au sens du Code du travail.

⁷⁸ Article 320 du CGI

⁷⁹ Article 321 du CGI

⁸⁰ El Hadji Dialigué BA, *Droit fiscal*, op. cit., p. 173

d'urbanisme, des centres lotis ou des centres désignés par arrêté du Ministre chargé des Finances et qui ne sont pas expressément exemptés. Elle est notamment due pour les terrains occupés par les carrières, mines et tourbières, les étangs, les salines et marais salants. Les terrains en cours de construction sont également imposables, si l'achèvement des travaux n'intervient pas la troisième année suivant celle du début des travaux⁸¹.

Qu'il s'agisse des impôts d'Etat ou des impôts locaux, la liste des prélèvements précités n'est pas exhaustive. Les compagnies pétrolières peuvent se voir appliquer d'autres prélèvements de droit commun en fonction notamment des circonstances ou activités en cause.

Au même titre que la fiscalité interne, les prélèvements douaniers font également partie intégrante du régime fiscal des activités pétrolières.

Paragraphe 2 : La fiscalité de porte

Elle joue et « *continuera de jouer un rôle crucial, comme levier important dans le financement des politiques publiques* »⁸². Cela est d'autant plus vrai qu'elle représente une part significative des ressources budgétaires. Rien qu'en 2021, les recettes perçues par la douane sur les produits hors pétrole s'élevaient à 965,5 milliards. Celles des produits pétroliers étaient pour leur part estimées à 420,4 milliards⁸³ ; soit plus de 40% des recettes totales.

La fiscalité de porte concerne l'ensemble des prélèvements qui sont dus lorsqu'un bien ou une marchandise franchit le cordon douanier compris comme la frontière d'un Etat. Le dédouanement⁸⁴ des produits pétroliers est toutefois caractérisé par une certaine spécificité voire complexité qui le différencie des procédures applicables aux autres types de marchandises **(A)**. Cette particularité, matérialisée par la diversité des régimes douaniers utilisés, justifie la spécificité des éléments de taxation **(B)**⁸⁵.

A°) La particularité du dédouanement des produits pétroliers

Cette particularité s'explique par plusieurs raisons.

⁸¹ Article 296 du CGI.

⁸² Projet de loi de finances rectificatives 2019, p. 6, lien : <http://www.finances.gouv.sn/wp-content/uploads/2019/07/Projet-LFR-2019-VF.pdf>, consulté le 22/09/2022

⁸³ Rapport annuel d'activité du Ministère des finances et du budget, 2021, p. 11

⁸⁴ « *Le dédouanement s'entend de toute la procédure applicable aux marchandises importées ou exportées afin d'assurer, d'une part, la correcte perception des droits et taxes que l'Administration des douanes est chargée de liquider et, d'autre part, d'appliquer les diverses mesures réglementaires* ». V. le site de la direction générale des douanes, lien :

<https://www.douanes.sn/ndn83/#:~:text=Le%20d%C3%A9douanement%20s'entend%20de,appliquer%20les%20diverses%20mesures%20r%C3%A9glementaires>, consulté le 23/09/2022

⁸⁵ Omar CISSE, *Guide de dédouanement des produits pétroliers*, Octobre 2010, p. 7

Tout d'abord, la procédure de dédouanement des produits pétroliers relève de la compétence d'un bureau spécialisé. Il s'agit du bureau des douanes Dakar-Pétroles créé par arrêté n°9675 F du 26 Novembre 1958⁸⁶. Toutefois c'est l'arrêté n° 7728 F du 16 Novembre 1958 réglementant en Afrique occidentale française les entrepôts d'huiles minérales qui a posé les bases de la possibilité de créer des bureaux de douane de plein exercice dans les principaux centres de fédération⁸⁷. Ce bureau est chargé de vérifier et de contrôler les installations des produits pétroliers conformément à la réglementation en vigueur mais aussi de centraliser les opérations de dédouanement des produits pétroliers⁸⁸.

Ensuite, le dédouanement des produits pétroliers obéit à une procédure dérogatoire du droit commun. En effet, contrairement aux produits non pétroliers dont le dédouanement est soumis à la procédure de mise en consommation directe suite importation et donc au dédouanement en temps réel, celui des produits pétroliers se fait par la procédure de régularisation⁸⁹. Celle-ci consiste en un stockage, dans des cuves ou bacs, des produits pétroliers importés avant mise en consommation. Il s'agit d'un régime d'entrepôt de stockage spécial. Par régime d'entrepôt de stockage, il faut entendre le placement des marchandises « *importées ou à exporter pour une durée déterminée, dans un local soumis au contrôle de l'Administration des Douanes.* »⁹⁰. On parle d'entrepôt de stockage spécial « *lorsqu'il est agencé de manière à recevoir des marchandises nécessitant des précautions particulières ou des installations spéciales* »⁹¹. L'article 176 de la loi 2014-10 du 28 Février 2014 portant Code des douanes du Sénégal définit l'entrepôt de stockage comme : « *le régime douanier en application duquel des marchandises importées ou à exporter, sont stockées sous contrôle de la douane dans un lieu désigné à cet effet, en suspension des droits et taxes exigibles* ». L'article 189 précise à son tour que : « *L'entrepôt de produits pétroliers dans lequel les produits pétroliers sont reçus, détenus ou expédiés en suspension des droits et taxes est dénommé entrepôt spécial de stockage de produits pétroliers.* ». En cas de mise en consommation des produits soumis au régime d'entrepôt de stockage spécial, les droits et taxes sont exigibles.⁹²

En définitive, lorsque les produits pétroliers sont importés, il n'est pas automatiquement procédé à la liquidation et au règlement des droits et taxes. Ils sont d'abord stockés pour une

⁸⁶ Ibid., p. 17

⁸⁷ Ibid.

⁸⁸ Ibid.

⁸⁹ Ibid., p. 69

⁹⁰ V. Le site de la Direction générale des douanes, lien :

[https://www.douanes.sn/ndn108/#:~:text=L'entrep%C3%B4t%20est%20sp%C3%A9cial%20lorsqu,de%20doue%20\(12\)%20mois](https://www.douanes.sn/ndn108/#:~:text=L'entrep%C3%B4t%20est%20sp%C3%A9cial%20lorsqu,de%20doue%20(12)%20mois), consulté le 23/09/2022

⁹¹ Ibid.

⁹² V. Article 198 et 136 du code des douanes.

durée précise avant d'être mis à la consommation. Le délai de séjour en entrepôt spécial est de 12 mois. Ce délai peut être prorogé mais la totalité des prorogations ne peut excéder 06 mois. De plus, la demande de prorogation n'est recevable que si elle intervient au plus tard un mois avant la date d'expiration du délai imparti⁹³. C'est dans un délai d'un mois après la mise en consommation qu'on procède à la détermination et à la perception des droits et taxes⁹⁴. Ainsi, contrairement aux opérations classiques de recouvrement dans les autres bureaux dédouanement, ici l'enlèvement est antérieur à la liquidation et au recouvrement des droits⁹⁵. La raison derrière ce régime de faveur est la volonté de ne pas retarder les opérations de réceptions et de livraisons des produits pétroliers⁹⁶.

Enfin, en dehors du régime d'entrepôt spécial qui relève du régime d'entreposage, d'autres régimes douaniers peuvent être appliqués aux produits pétroliers. Ce sont des régimes de fabrications et des régimes de distribution⁹⁷. Comme précisé dans les développements ci-dessus, la pluralité des régimes applicables est une autre particularité du dédouanement des produits pétroliers.

La spécificité du dédouanement des produits pétroliers justifie la particularité des prélèvements qui leur sont appliqués.

B°) Les prélèvements appliqués aux produits pétroliers au cordon douanier

La directive n° 06/2001/CM/UEMOA du 26 Novembre 2001 portant harmonisation de la taxation des produits pétroliers au sein de L'UEMOA a permis une convergence du régime de taxation des produits pétroliers applicable par l'ensemble des Etats membres de l'Union. Ainsi aux termes de l'article 5 de la directive : « *les prélèvements fiscaux applicables aux produits pétroliers se limitent : aux droits de porte ; à la taxe spécifique unique (droits d'accises consolidées) ; à la T V A* ». La taxe spécifique unique ou droits d'accises consolidés s'entend

⁹³ Omar CISSE, *Guide de dédouanement des produits pétroliers*, op. cit. , p. 49

V. également le site de la direction des douanes, lien : [https://www.douanes.sn/ndn108/#:~:text=L'entrep%C3%B4t%20est%20sp%C3%A9cial%20lorsqu,de%20douze%20\(12\)%20mois.](https://www.douanes.sn/ndn108/#:~:text=L'entrep%C3%B4t%20est%20sp%C3%A9cial%20lorsqu,de%20douze%20(12)%20mois.) , consulté le 23/09/2022

⁹⁴ Aspects fondamentaux Bureau des Douanes Dakar Pétroles, fiche technique du bureau des douanes Dakar-pétroles

⁹⁵ Ibid.

⁹⁶ Omar CISSE, *Guide de dédouanement des produits pétroliers*, op. cit. , p. 69

⁹⁷ Pour plus de développement sur cette question, V. Omar CISSE, *Guide de dédouanement des produits pétroliers*, op. cit. , pp. 41-67

comme « l'ensemble des prélèvements fiscaux et parafiscaux appliqués aux produits pétroliers, autres que les droits de porte et la TVA »⁹⁸.

S'agissant ainsi des prélèvements appliqués, il convient de distinguer deux types d'activités dans le dédouanement des produits pétroliers : l'activité commerciale et l'activité industrielle. L'activité commerciale consiste à importer des produits raffinés (Exemple : Super, gasoil, bitume, pétrole lampant ; Fuel etc.) destinés à la consommation sur la base du système M+1 (c'est-à-dire la régularisation 1 mois après mise en consommation suite régime d'entrepôt spécial). Avant 1998, l'importation des produits pétroliers raffinés relevait du monopole de la Société africaine de raffinage (SAR)⁹⁹. Cependant, avec la loi n° 98-31 du 14 Avril 1998 relative aux activités d'importation, de raffinage, de stockage, de transport et de distribution des hydrocarbures, nous avons assisté à la libéralisation totale des activités du secteur aval des hydrocarbures. Désormais, en plus de la SAR¹⁰⁰, toutes les personnes physiques ou morales, titulaires de licence¹⁰¹, peuvent procéder à l'importation des produits pétroliers. Pour ces derniers, seule l'importation par voie maritime est autorisée¹⁰². Les droits et taxes d'importation sont payés par les titulaires de licence de distribution.

⁹⁸ Article 6 de la directive n° 06/2001/CM/UEMOA du 26 Novembre 2001

⁹⁹ Créée en 1961, la Société africaine de raffinage est une société anonyme à participation publique majoritaire dont la mission est d'assurer l'approvisionnement du marché sénégalais en produits pétroliers soit par son activité industrielle (le raffinage) ou par l'activité commerciale (l'importation de produits finis) pour compléter sa production. C'est la seule raffinerie implantée au Sénégal. (Birame SOW, *L'encadrement juridique de l'aval des hydrocarbures au Sénégal : De la réforme de 1998 à nos jours*, op. cit., pp. 23-25)

¹⁰⁰ L'activité commerciale de la SAR se justifie par le fait que sa capacité est insuffisante pour satisfaire les besoins nationaux. Elle importe donc des produits finis en vue de combler le gap. (Source : *Ibid.*, p. 31)

¹⁰¹ Il s'agit d'une licence d'importation.

L'article 5 de la loi n° 98-31 du 14 Avril 1998 relative aux activités d'importation, de raffinage, de stockage, de transport et de distribution des hydrocarbures dispose que : « Toute entreprise envisageant d'importer du pétrole et/ou des produits dérivés pour approvisionner le marché national ou aux fins de réexportation doit, au préalable, obtenir du Ministre chargé des Hydrocarbures une licence à cet effet ». Le Ministre chargé des Hydrocarbures accorde les licences et les retire après avis du comité national des hydrocarbures (CNH) (V. Article 3 de la loi n° 98-31 du 14 Avril 1998). Ce comité est un organe consultatif chargé d'émettre des avis et de formuler des recommandations sur toutes les questions concernant le secteur ; et qui lui sont soumises par le Ministre chargé des Hydrocarbures. Il est régi par le décret n°98-337 du 21 avril 1998 fixant la composition et les règles de fonctionnement du Comité National des Hydrocarbures (CNH).

Toutefois, les prérogatives jadis dévolues au CNH sont désormais du ressort de la Commission de Régulation du Secteur de l'énergie (CRSE) conformément à la loi 2021-32 du 9 Juillet 2021 portant création, organisation et attributions de la CRSE. Cette loi opère une fusion entre le CRSE et le CNH jadis créés respectivement par la loi 98-29 du 14 Avril 1998 relative au secteur de l'électricité et la loi n° 98-31 du 14 Avril 1998 relative aux activités d'importation, de raffinage, de stockage, de transport et de distribution des hydrocarbures. Elle procède également à l'abrogation de la loi 98-29 ainsi qu'à celle de l'ensemble des dispositions de la loi 98-31 qui lui sont contraires.

¹⁰² Article 5 alinéa 2 de la loi n° 98-31 du 14 Avril 1998 relative aux activités d'importation, de raffinage, de stockage, de transport et de distribution des hydrocarbures : « L'importation de pétrole et/ou de produits dérivés sur le territoire national ne peut être effectuée que par la voie maritime. ».

En ce qui concerne cette activité commerciale, les droits et taxes pratiqués sont : le droit de douane (DD), la TVA, la redevance statistique (RS), la taxe spécifique des produits pétroliers et le prélèvement COSEC¹⁰³.

- Le DD s'applique aux marchandises importées des pays tiers (à l'exception des pays membres de l'UEMOA et de la CEDEAO)¹⁰⁴. Les marchandises entrant du territoire sont en effet passibles de droits d'entrée dont le pourcentage est précisé dans un livre douanier.
- Le Prélèvement au titre du COSEC (Conseil sénégalais des chargeurs) a été institué pour soutenir les importateurs et les exportateurs en mer. La loi n°1975-51 du 3 Avril 1975 portant création du COSEC définit ce dernier comme un établissement public à caractère professionnel¹⁰⁵ ayant obligatoirement comme membres tous les importateurs et exportateurs professionnels, personnes physiques et morales, exerçant leurs activités au Sénégal¹⁰⁶. Il a pour mission de définir et de promouvoir une politique de protection des intérêts des exportateurs et des importateurs du Sénégal au regard des problèmes de transport des marchandises par voie de mer¹⁰⁷.
- La redevance statistique est fixée à un taux de 1%. Il s'applique aux produits importés des pays tiers et mis à la consommation, y compris ceux exonérés de droit de douane¹⁰⁸.
- La taxe spécifique des produits pétroliers frappe le super carburant, l'essence ordinaire, l'essence pirogue et le gasoil¹⁰⁹. L'article 444 du CGI précise les tarifs de la taxe pour chaque catégorie de produits pétroliers conformément aux articles 8 et 9 de la directive n° 06/2001/CM/UEMOA du 26 Novembre 2001¹¹⁰.

Avec la découverte du pétrole, cette activité commerciale va s'étendre aux exportations. Le code pétrolier de 1998 ne prévoyait pas de droit à l'exportation. Avec l'adoption du code

¹⁰³ Aspects fondamentaux Bureau des Douanes Dakar Pétroles, *op. cit.*

¹⁰⁴ V. Le site de la douane sénégalaise : [https://www.douanes.sn/mission-fiscale/#:~:text=Redevance%20Statistique%20\(RS\)&text=les%20marchandises%20import%C3%A9es%20dans%20cadre,tout%20pr%C3%A9sent%20fiscal%20ou%20parafiscal](https://www.douanes.sn/mission-fiscale/#:~:text=Redevance%20Statistique%20(RS)&text=les%20marchandises%20import%C3%A9es%20dans%20cadre,tout%20pr%C3%A9sent%20fiscal%20ou%20parafiscal), consulté le 23/09/2022

¹⁰⁵ Article 1^{er} de la loi n°1975-51 du 3 Avril 1975 portant création du COSEC

¹⁰⁶ *Ibid.*, Article 3

¹⁰⁷ *Ibid.*, Article 2

¹⁰⁸ V. le site de la direction des douanes, lien : [https://www.douanes.sn/mission-fiscale/#:~:text=Redevance%20Statistique%20\(RS\)&text=Les%20biens%20import%C3%A9s%20au%20titre,tout%20pr%C3%A9sent%20fiscal%20ou%20parafiscal](https://www.douanes.sn/mission-fiscale/#:~:text=Redevance%20Statistique%20(RS)&text=Les%20biens%20import%C3%A9s%20au%20titre,tout%20pr%C3%A9sent%20fiscal%20ou%20parafiscal), consulté le 24/09/2022.

¹⁰⁹ Article 443 du CGI

¹¹⁰ Article 8 : « Les Etats membres arrêtent le principe d'un droit spécifique par litre ou par kilogramme selon les produits afin de garantir un certain niveau de prélèvement, quelle que soit l'évolution des prix internationaux ». Article 9 : « Les Etats membres fixent, par voie législative, le montant de la taxe spécifique unique pour chacun des produits ».

pétrolier de 2019 par contre, un droit de douane de sortie fixé à 1 % de la valeur des produits à exporter a été consacré¹¹¹.

Il n'y a pas de prélèvement communautaire sur les produits pétroliers.

En plus des droits et taxes précités, il existait un prélèvement de soutien au secteur de l'énergie¹¹² institué par le décret n° 2011-170 du 3 Février 2011 instituant une taxe parafiscale dénommée Prélèvement de Soutien au secteur de l'Energie (PSE). Il s'agissait d'une taxe mise en place pour soutenir le secteur de l'énergie confronté jadis à des difficultés « *marqué essentiellement par un déséquilibre financier* »¹¹³. La loi n° 2018-29 du 19 Décembre 2018 portant loi de finances pour l'année 2019 avait procédé à l'intégration de ladite taxe au profit du budget de l'Etat¹¹⁴. Cependant, d'après les informations que nous avons pu recueillir auprès du Bureau des Douanes Dakar-pétroles, cette taxe n'existe plus car ayant été supprimée.

L'activité industrielle correspond, pour sa part, au raffinage¹¹⁵ du pétrole brut. En dépit de l'adoption de la loi 98-31, la SAR, étant l'unique raffinerie implantée au Sénégal, est seule habilitée à raffiner le pétrole brut importé¹¹⁶. Elle utilise à cet effet le régime de l'usine exercée¹¹⁷. A ce titre, les droits qui y sont pratiqués sont les mêmes que ceux de l'activité commerciale. Cependant la SAR est exemptée du paiement du DD ; ce qui représente la marge de soutien de l'Etat à ladite société.

¹¹¹ Article 59 alinéa 6 du code pétrolier : « *La part de production revenant aux titulaires d'autorisation exclusive d'exploitation, après satisfaction des besoins intérieurs du pays, peut être exportée librement après acquittement d'un droit de douane de sortie fixé à 1 % de la valeur de ladite part de production, déductible pour la détermination du bénéfice soumis à l'impôt sur les sociétés* ».

¹¹² Cette taxe frappe les ventes au Sénégal et les importations faites au Sénégal par toute personne physique ou morale de gasoil, de diesel oil, de fuel oil 180 et de fuel oil 380. (Article 23 de la loi de finances 2019)

¹¹³ Rapport de présentation du décret n°2011-170 du 03 Février 2011

¹¹⁴ Texte de l'article 22 de la loi de finances 2019 : « *Il est institué, au profit du budget de l'Etat, une taxe dénommée Prélèvement de Soutien au secteur de l'Energie (PSE)* ».

¹¹⁵ « *Le raffinage des hydrocarbures est (...) l'ensemble des opérations qui permettent d'obtenir des produits commerciaux en partant du pétrole brut* ». (Birame SOW, *L'encadrement juridique de l'aval des hydrocarbures au Sénégal : De la réforme de 1998 à nos jours*, op. cit., p. 22)

¹¹⁶ L'alinéa 1 de l'article 10 de la loi 98-31 du 14 Avril 1998 fait obligation à toute entreprise envisageant de réaliser des activités de raffinage pour approvisionner le marché national ou aux fins d'exportation d'obtenir du Ministre chargé des Hydrocarbures une licence à cet effet. L'alinéa 2 renvoie au décret pour fixer les conditions d'exercice des activités ainsi que les règles d'implantation, d'aménagement et d'exploitation de raffineries. Ce décret n'a jamais été pris. De plus, la SAR ne s'est pas conformée à cette exigence du fait certainement de son monopole de fait. (V. Birame SOW, *L'encadrement juridique de l'aval des hydrocarbures au Sénégal : De la réforme de 1998 à nos jours*, op. cit., p. 23)

¹¹⁷ Article 228 alinéa 1 du code des douanes : « *Les usines exercées sont des établissements placés sous la surveillance permanente du service des douanes en vue de permettre la mise en œuvre ou la fabrication de certains produits importés en suspension totale ou partielle des droits et taxes dont ils sont passibles* »

S'agissant spécifiquement de l'évaluation des produits pétroliers, il ne s'agit pas particulièrement de l'application de la valeur transactionnelle, c'est-à-dire le prix effectivement payé ou la valeur facture, mais plutôt de celle de la valeur CNH (comité national des hydrocarbures) qui fixe la structure des prix des carburants en tenant compte de plusieurs facteurs¹¹⁸. Ces valeurs serviront de base pour le calcul des prélèvements dus.

Ces impositions de droit commun coexistent avec d'autres prélèvements spécifiques traduisant ainsi l'importance des éléments qui composent le régime fiscal des activités pétrolières.

❖ **Section 2 : Les prélèvements issus de la législation spécifique**

Avec l'adoption du code pétrolier de 2019, les dispositions fiscales et douanières ont connu de profondes mutations. En effet, après la découverte des gisements de pétrole, il est devenu impératif de réformer le code pétrolier de 1998¹¹⁹ jugé beaucoup trop en faveur des intérêts des compagnies pétrolières. Pour rappel, ce code avait pour but de « *promouvoir la compétitivité du bassin sédimentaire [en offrant] aux compagnies pétrolières des conditions attrayantes en vue de favoriser le développement des investissements inhérents à la recherche et à l'exploitation des hydrocarbures* »¹²⁰ ; dans un contexte marqué par une baisse « *importante des budgets des compagnies pétrolières qui préféraient investir dans les pays disposant d'un potentiel pétrolier prouvé* »¹²¹. La mise en place de ce cadre incitatif a abouti à la découverte du premier gisement de pétrole dans le pays en 2014. Dès lors, les pouvoirs publics se devaient de revoir la législation pétrolière de 1998 en vue de prendre en compte l'évolution de l'environnement pétrolier international et de manière générale, mettre en place un cadre propice à la sauvegarde des intérêts nationaux. L'adoption du code pétrolier de 2019 a ainsi permis l'élargissement de l'assiette fiscale à travers l'introduction de nouveaux types de prélèvements (**Paragraphe 1**) et la reconfiguration des éléments fiscaux existants (**Paragraphe 2**).

Paragraphe 1 : L'introduction de nouveaux types de prélèvements

Le code pétrolier de 2019 a apporté beaucoup d'innovations dont la création de prélèvements nouveaux qui contribuent largement à l'élargissement de l'assiette fiscale entendue comme la

¹¹⁸ Aspects fondamentaux Bureau des Douanes Dakar Pétroles, *op. cit.*
Avec la réforme, cette tâche reviendra aujourd'hui à la CRSE.

¹¹⁹ Loi 98-05 du 08 Janvier 1998 portant Code pétrolier du Sénégal.

¹²⁰ Exposé des motifs de la loi n°2019-03 du 1^{er} Février 2019 portant code pétrolier

¹²¹ *Ibid.*

base d'imposition. Cette dernière, encore appelée assiette fiscale, renvoie à « *la qualité d'éléments imposables. Ces éléments sont soit matériels soit monétaires. La base d'imposition détermine la valeur à partir de laquelle est calculée l'impôt* »¹²². Autrement dit, par assiette fiscale, il faut entendre ce sur quoi porte l'impôt.

Ces prélèvements nouveaux pouvant être qualifiés d' « *impôts forfaitaires* »¹²³ sont constitués des bonus **(A)** et des frais d'instruction de dossier **(B)**.

A°) Les bonus

Aux termes de l'article 7 du code pétrolier : « *le titulaire d'un contrat pétrolier*¹²⁴ *est assujéti au paiement d'un bonus de signature, au profit de l'Etat, non recouvrable au titre des coûts pétroliers (...)* ». Cette prime de signature permet à l'Etat de capter des recettes bien avant le début des opérations pétrolières et donc indépendamment de la rentabilité du gisement¹²⁵. Ainsi, il « *fournit au gouvernement un bénéfice immédiat, tout en signifiant un engagement ferme de la compagnie* »¹²⁶. Le bonus de signature permet à l'Etat de récupérer les dépenses engagées lors des négociations et de tirer un minimum de revenus sur les blocs pétroliers permettant ainsi de se prémunir des risques de forages secs¹²⁷.

L'article 28 pour sa part, prévoit un bonus de production en ces termes : « *Le titulaire de l'autorisation exclusive d'exploitation*¹²⁸ *est assujéti au paiement d'un bonus de production,*

¹²² El Hadji Dialigué BA, *Droit fiscal*, Paris, l'Harmattan, 2015, p. 75

¹²³ Awa DIOUF, « La fiscalité sur l'or noir au Sénégal », *op. cit.*, p. 3

¹²⁴ Aux termes de l'article 2 du code pétrolier, le contrat pétrolier est un : « *accord de volonté conclu entre l'Etat et le contractant pour effectuer, à titre exclusif, des activités d'exploration et/ou d'exploitation sur une zone d'exploration et/ou une ou plusieurs zones d'exploitation. Le contrat pétrolier prend obligatoirement la forme d'un contrat de partage de production ou d'un contrat de services* ». Nous reviendrons dans les développements qui suivent sur les deux types de contrat.

¹²⁵ Cette phrase est toutefois à relativiser dans la mesure où le code pétrolier dispose en son article 2 que : « *Suivant le cas, le contrat de partage de production peut prendre la forme d'un contrat d'exploration et de partage de production ou d'un contrat d'exploitation et de partage de production* ». Si généralement ledit contrat prend la forme d'un contrat d'exploration et de partage de production, l'autre forme n'est pas à exclure. En effet certaines circonstances peuvent pousser l'Etat et le contractant, soit d'un commun accord soit de manière unilatérale par l'une des parties, à mettre fin au contrat d'exploration et de partage de production qui les lie alors même que du pétrole a déjà été découvert. Cela conduira naturellement à la conclusion par l'Etat d'un contrat d'exploitation et de partage de production avec une autre compagnie pétrolière. Dans ce cas, le bonus de signature permettra donc à l'Etat de recouvrer des recettes avant le début de l'exploitation du gisement étant donné que la rentabilité de celui-ci aura déjà été établie.

¹²⁶ Gilles LHUILIER, « Revue critique des contrats pétroliers et gaziers sénégalais », *op. Cit.*, p. 45

¹²⁷ Elimane POUYE, « La fiscalité du pétrole et du gaz », *op. Cit.*, p. 13

¹²⁸ L'autorisation exclusive d'exploitation est « *un acte administratif par lequel l'Etat autorise une ou plusieurs personnes morales à réaliser, à titre exclusif, des activités d'exploitation d'hydrocarbures sur une zone déterminée, la zone d'exploitation exclusive* ». Elle est accordée par décret pour une durée initiale de 20 ans renouvelable une fois aussi par décret pour une durée ne pouvant excéder 10 ans. Le renouvellement n'est pas automatique. Le contractant doit à la fin de la période initiale introduire une demande à cet effet.

Elle diffère de l'autorisation provisoire d'exploitation qui est « *un acte administratif par lequel l'Etat autorise une ou plusieurs personnes morales à réaliser des activités d'exploitation d'hydrocarbures à titre provisoire sur une zone déterminée, la zone d'exploitation provisoire* ». Elle est accordée par arrêté du Ministre chargé des Hydrocarbures pour une durée maximale de 6 mois. Pour bénéficier d'une autorisation provisoire d'exploitation,

non recouvrable au titre des coûts pétroliers (...) ». Ce bonus de production n'est dû qu'en cas de découverte commerciale d'hydrocarbures et consiste en « *une série de versements généralement au début de la production, et chaque fois que celle-ci atteint un certain seuil en terme de quantité cumulée* »¹²⁹. De plus, il augmente au fur et à mesure que la production augmente. La précision selon laquelle ces prélèvements ne sont pas recouvrables au titre des coûts pétroliers signifie qu'ils ne peuvent en aucun cas être déduits de ceux-ci.

En outre, durant les phases d'exploration et de production, les titulaires d'un contrat pétrolier sont assujettis au paiement de dépenses sociales, non recouvrables, au profit des populations (encore appelé bonus social) dont le montant est précisé dans le contrat¹³⁰.

A côté des bonus, les frais d'instruction de dossier constituent également une innovation du nouveau code.

B°) Les frais d'instruction de dossier

Ils sont consacrés par l'article 46 du code pétrolier en ces termes : « *Toute demande d'octroi, de renouvellement ou d'extension de titres miniers d'hydrocarbures est soumise au paiement de frais d'instruction de dossier, fixés à 50.000 dollars US non remboursables et non recouvrables au titre des coûts pétroliers et acquittés en un seul versement* ». Il s'agit là d'un impôt forfaitaire permettant à l'Etat de recouvrer des recettes avant toute activité pétrolière.

Les titres miniers d'hydrocarbures comprennent : l'« *autorisation d'exploration, l'autorisation d'exploitation provisoire ou autorisation d'exploitation exclusive, octroyées par l'Etat, à l'exclusion de tout autre titre accordé pour des opérations non pétrolières* ». Après calcul et au regard des nombres de renouvellement permis pour chaque titre minier, ce montant peut aller jusqu'à 300.000 dollars US.

Les terminologies utilisées pour faire référence aux frais d'instruction diffèrent d'un Etat à un autre. Ainsi au Congo, le décret n° 2022-1858 du 12 Octobre 2022 fixant les modalités d'application des dispositions fiscales intérieures au secteur pétrolier amont de même que le code des hydrocarbures du Congo¹³¹, respectivement en leurs articles 148 et 3 alinéa 1, emploient le terme bonus. De manière exhaustive, le décret précité dispose en son article 3 alinéa 1 : « *Au titre des opérations pétrolières, le contracteur à l'exception de la société*

le titulaire d'une autorisation d'exploration doit introduire une demande d'autorisation d'exploitation provisoire dans le délai de l'autorisation d'exploration. A défaut, l'autorisation provisoire d'exploitation devient caduque en cas d'expiration de l'autorisation d'exploration. V. Code pétrolier 2019 en ses articles 2, 7 et les articles 26 à 20.

¹²⁹ Albert Léonard DIKOUME, *La fiscalité pétrolière des Etats membres de la CEMAC*, op. cit., p. 162

¹³⁰ Article 48 du Code pétrolier

¹³¹ Loi n°2016-28 du 12 Octobre 2016 portant Code des hydrocarbures du Congo

nationale, est assujetti notamment au paiement des bonus ci-après (le contrat de partage de production pouvant prévoir d'autres types de bonus) : a. le bonus d'attribution du permis d'exploration ; (...) c. le bonus d'attribution du permis d'exploitation (...) ; e. le bonus de prorogation du permis d'exploration ; f. le bonus de prorogation du permis d'exploitation ; (...) h. le bonus de réattribution du permis d'exploitation ». La nature, le montant, les conditions et les modalités de paiement sont fixées par décret en Conseil des ministres¹³². Au Cameroun, le terme utilisé est droits fixes. Ainsi, nous pouvons lire à l'article 101 du code pétrolier¹³³ que : « (1) *Les demandes d'attribution, de renouvellement, de renonciation ou de transmission de contrats pétroliers et des autorisations en dérivant sont soumises au paiement des droits fixes dont les montants et les modalités de règlement sont précisés dans la loi de finances applicable. (2) Il en est de même des demandes d'attribution ou de renouvellement des autorisations de prospection ».*

Les frais d'instruction s'assimilent ainsi à une perception préalable, par l'Etat, d'un certain montant financier en vue de se voir octroyer, renouveler ou étendre un titre minier d'hydrocarbures. « *Ces sommes constituent des droits fixes qui s'analysent comme des droits de pas de porte* »¹³⁴.

L'introduction de nouveaux prélèvements spécifiques n'est pas le seul aspect qui renseigne sur la volonté des pouvoirs publics de mettre en place un régime fiscal performant. Le code pétrolier de 2019 a en outre procédé à une réforme substantiellement significative des éléments fiscaux préexistants.

Paragraphe 2 : La reconfiguration des éléments fiscaux préexistants

Elle se manifeste à travers la réorganisation des taux applicables à certains prélèvements **(A)** et les précisions apportées au partage de la production **(B)**.

A°) La réorganisation des taux applicables à certains prélèvements

Certains prélèvements existant déjà dans le texte de 1998 ont été revus à la hausse ou fixés dans le code dans l'optique de maximiser les retombées financières de l'Etat. Ainsi, pour ce qui est de la redevance sur la valeur des hydrocarbures produits à laquelle sont assujettis les titulaires d'autorisation d'exploitation provisoire ou d'autorisation exclusive d'exploitation¹³⁵, les taux ont été largement majorés. En effet, le code pétrolier de 1998 prévoyait un taux

¹³² Article 156 du code des hydrocarbures du Gabon

¹³³ Loi n°2019/008 du 25 Avril 2019 portant Code pétrolier du Cameroun

¹³⁴ Albert Léonard DIKOUME, *La fiscalité pétrolière des Etats membres de la CEMAC*, op. Cit., p. 160

¹³⁵ Article 42 du code pétrolier : « *Le titulaire d'autorisation d'exploitation provisoire ou d'autorisation exclusive d'exploitation d'hydrocarbures est assujetti au paiement d'une redevance sur la valeur des hydrocarbures produits ...* »

compris entre 2 et 10%¹³⁶. Avec l'adoption du code pétrolier de 2019, le taux de la redevance varie désormais de 6 à 10 %¹³⁷. La redevance est « *calculée à partir des quantités totales d'hydrocarbures produits dans la zone d'exploitation et non utilisés dans les opérations pétrolières* »¹³⁸. Elle est donc due à partir de la phase de production.

De même, le loyer ou redevance superficielle jadis prévu à l'article 45 du code pétrolier de 1998 a subi des modifications importantes. Ce loyer peut être assimilé à une location des terres appartenant à l'Etat. Le législateur de 1998 renvoyait au contrat pour les modalités de recouvrement et la détermination des taux applicables à ladite redevance. Cependant, même si les modalités de recouvrement sont toujours déterminées dans les conventions, le code pétrolier de 2019 fixe les montants de la redevance due en fonction de la période d'exploration. Ainsi, aux termes de l'article 47 du code pétrolier : « *Les modalités de recouvrement de ce loyer sont déterminées dans le contrat pétrolier conclu avec le titulaire et les montants appliqués sont les suivants : • période initiale d'exploration : 30 dollars US par Km² par an ; • première période d'exploration : 50 dollars US par Km² par an ; • deuxième période d'exploration : 75 dollars US par Km² par an* ». Le législateur a entendu ainsi exclure ladite redevance du champ des négociations.

En outre, l'Etat, à travers la société PETROSEN, bénéficie d'une prise de participation à tout ou partie des opérations pétrolières, ce qui lui donne droit au versement des dividendes. Bien que la loi de 2019 à l'instar de celle de 1998 donne compétence aux parties de préciser les modalités de participation dans le contrat pétrolier, elle procède à une innovation en fixant clairement les taux relatifs aux parts de PETROSEN. Ainsi aux termes de l'article 9 du code pétrolier, « *les parts de la société pétrolière nationale sont fixées comme suit : • au minimum 10 %, portés par les autres co-titulaires du titre minier d'hydrocarbures, en phases d'exploration et de développement, y compris les redéveloppements ; • une option d'accroître cette participation jusqu'à 20 % supplémentaires en phases de développement et d'exploitation non portés par les autres co-titulaires du titre minier d'hydrocarbures* ». ».

¹³⁶ Article 41 du code pétrolier de 1998 : « *Les taux de redevance applicables sur les productions de pétrole brut ou de gaz naturel sont fixés comme suit : - hydrocarbures liquides exploités à terre : deux pour cent à dix pour cent ; - hydrocarbures liquides exploités en mer: deux pour cent à huit pour cent, - hydrocarbures gazeux exploités à terre ou en mer deux pour cent à six pour cent* ».

¹³⁷ Article 42 du code pétrolier de 2019 : « *Les taux de redevance applicables sur les productions de pétrole brut ou de gaz naturel sont fixés comme suit : • hydrocarbures liquides exploités onshore : 10 % ; • hydrocarbures liquides exploités offshore peu profond : 9 % ; • hydrocarbures liquides exploités offshore profond : 8 % ; • hydrocarbures liquides exploités offshore ultra profond : 7 % ; • hydrocarbures gazeux exploités onshore, offshore peu profond, offshore profond et offshore ultra-profond : 6 %* ». »

¹³⁸ Ibid.

La précision des taux au niveau du texte législatif a le mérite de permettre à l'Etat de choisir unilatéralement les valeurs qui peuvent davantage lui convenir. Elle réduit en ce sens la marge de manœuvre des compagnies pétrolières qui ne sont mus que par leurs propres intérêts dont la réduction de leur charge fiscale et la maximisation de leurs profits.

Le partage de production n'a pas échappé à cette reconfiguration qui s'est manifestée par des précisions claires établies dans le code.

B°) Les précisions apportées au partage de la production

Dans le code pétrolier de 2019, le législateur a procédé à d'importantes réformes dont la suppression du contrat de concession¹³⁹ au profit du contrat de services¹⁴⁰ et du contrat de partage de production¹⁴¹. Les modalités du partage de la production ont été clairement fixées dans le code.

Ne peut faire l'objet de partage que le *profit oil* c'est-à-dire la quantité d'hydrocarbures restante après déduction des coûts pétroliers entendus comme « *l'ensemble des coûts et dépenses supportés et payés par le contractant dans le cadre d'un contrat de partage de production nécessaires (...) à la conduite des opérations pétrolières dans une zone contractuelle* »¹⁴². Il ne peut être annuellement supérieur à 70% de la production totale et varie selon la zone concernée. Cette limite maximale que ne peut dépasser le remboursement est appelé *cost stop* ou *cost oil*. Ainsi aux termes de l'article 34, « *Ce pourcentage maximal*

¹³⁹ Le contrat de concession emporte un transfert de propriété de l'Etat vers l'exploitant. Ainsi, il peut être défini comme celui par lequel : « *l'État hôte transfère les droits de propriété exclusifs sur la production du pétrole à un investisseur étranger afin de mener les opérations de recherche, d'exploration et d'exploitation nécessaires. Ces droits acquis par l'investisseur étranger sont généralement l'échange de paiements versés à l'État hôte (...). En retour, les investisseurs étrangers ont le droit de produire, de transporter et d'exporter du pétrole brut sur le marché international* ». (V. Ebtissam EL KAILANI-CHARIAT, *La stabilisation des contrats pétroliers*, Thèse de droit privé, Université Paris I Panthéon-Sorbonne, soutenue le 28 Novembre 2017, p. 202).

¹⁴⁰ Article 2 du code pétrolier de 2019 définit le contrat de services comme un : « *accord de volonté conclu entre l'Etat, via la société pétrolière nationale (...) et le contractant par lequel [ce dernier] s'engage à réaliser, au nom et pour le compte de l'Etat, des activités d'exploration et/ou d'exploitation sur une zone d'exploration et/ou une ou plusieurs zones d'exploitation, à ses risques et frais financiers et techniques exclusifs et, en cas de découverte d'un gisement commercial, reçoit à titre de rémunération un montant déterminé ou déterminable, payable en numéraires ou en nature* »

¹⁴¹ Ibid : « *accord de volonté conclu entre l'Etat et le contractant par lequel le contractant s'engage à réaliser, au nom et pour le compte de l'Etat, des activités sur une zone donnée, à ses risques et frais financiers et techniques exclusifs. Il lui est délivré des titres miniers nécessaires aux opérations pétrolières. Il reçoit en rémunération une partie de la production issue de tout gisement commercial d'hydrocarbures situé à l'intérieur de chaque zone d'exploitation et pour lequel une autorisation d'exploitation lui a été délivrée. Suivant le cas, le contrat de partage de production peut prendre la forme d'un contrat d'exploration et de partage de production ou d'un contrat d'exploitation et de partage de production* ».

¹⁴² Karounga DIAWARA, « Le cadre normatif du contrat de partage de production en matière d'hydrocarbures au Sénégal », in *La transparence des industries extractives en Afrique*, Presses de l'Université du Québec, 2021, p. 249

est de : • 55 % pour les opérations pétrolières effectuées dans l'onshore ; • 60 % pour les opérations pétrolières effectuées dans l'offshore peu profond ; • 65 % pour les opérations pétrolières effectuées dans l'offshore profond • 70 % pour les opérations pétrolières effectuées dans l'offshore ultra profond ». Le même article organise également le partage du profit oil déterminé en fonction du facteur R (Revenus cumulés/Investissements cumulés). Dans tous les cas, la part de l'Etat est comprise entre 40% et 60%¹⁴³.

Les innovations apportées par le code pétrolier de 2019 ont ainsi permis à l'Etat d'élargir son assiette fiscale. Malgré la suppression du prélèvement pétrolier additionnel¹⁴⁴ (PPA), l'introduction de nouveaux types de prélèvements ainsi que la reconfiguration des prélèvements spécifiques existants contribuent, aux côtés des prélèvements issus du droit commun, à la maximisation des recettes fiscales de l'Etat.

Ces réformes qui traduisent la volonté des pouvoirs publics d'aménager un régime fiscal performant coexistent avec la mise en place de mécanismes divers allant dans le même sens.

¹⁴³ V. article 34 du code pétrolier

¹⁴⁴ Le PPA dépend de la rentabilité du gisement. Il était prévu par le code pétrolier de 1998 en son article 46. Celui-ci n'en déterminait ni le taux, ni les modalités d'assiette, de déclaration, de liquidation et de recouvrement. Tout cela devait être précisé dans le contrat. Il a été supprimé par la législation de 2019. Son objet était d'instituer au profit de l'Etat un paiement dont le montant augmente progressivement en fonction de la rentabilité des opérations pétrolières effectuées (Source : Convention-type de recherche et d'exploitation des hydrocarbures 1998 [abrogée], p. 30)

CHAPITRE 2 : LA DIVERSITE DES MECANISMES PROPICES A LA MAXIMISATION DES RECETTES PETROLIERES

Par mécanismes propices il faut entendre l'ensemble des dispositifs mis en place en vue d'accroître les ressources fiscales de l'Etat. Ils concernent, d'une part, l'amélioration du contrôle des coûts pétroliers (**Section 1**) et la protection de la base imposable d'autre part (**Section 2**).

❖ Section 1 : L'amélioration du contrôle des coûts pétroliers

La notion de coût pétrolier a été définie plus haut¹⁴⁵. Son contrôle s'avère important dans le domaine de la fiscalité pétrolière dans la mesure où toute majoration des coûts pétroliers par les compagnies aura pour effet de réduire les résultats imposables et donc l'impôt sur les sociétés. De même elle aura tendance à minorer la part de l'Etat dans le partage de production. Fort de ce constat, le Sénégal a mis en place un dispositif institutionnel (**Paragraphe 1**) ainsi qu'une politique de renforcement des capacités du personnel administratif (**Paragraphe 2**) en vue de parvenir à un contrôle rigoureux des coûts pétroliers.

Paragraphe 1 : L'existence d'un dispositif institutionnel

Il s'agit là des organismes publics impliqués de près ou de loin dans les opérations pétrolières et susceptibles d'avoir une connaissance de l'ensemble des investissements engagés par les titulaires de contrat pétrolier. Nous ne pouvons à cet effet occulter l'importance de certains ministères (**A**) et la contribution de PETROSEN (**B**)

A°) L'implication de certains ministères

Nous pouvons citer en premier chef le Ministère des énergies et du pétrole qui « assure la mise en œuvre de la politique du Gouvernement en matière d'hydrocarbures »¹⁴⁶. De plus il a entre autres responsabilités, la promotion, l'orientation, la réglementation, la coordination et le contrôle des activités de recherche, d'extraction et de production du pétrole brut, du gaz naturel et d'autres hydrocarbures¹⁴⁷. Son ministre négocie les contrats pétroliers octroyés au moyen d'appel d'offres ou de consultation directe¹⁴⁸. Par arrêté, celui-ci approuve également les plans de développement et de mise en exploitation de la découverte commerciale subordonnée à toute demande d'une autorisation exclusive d'exploitation¹⁴⁹. Le ministère

¹⁴⁵ V. *Supra*, p. 27

¹⁴⁶ Article 3 du Code pétrolier

¹⁴⁷ Article 1^{er} du Décret n°2019-1841 du 7 Novembre 2019 relatif aux attributions du Ministre du Pétrole et des Energies

¹⁴⁸ Article 12 du code pétrolier

¹⁴⁹ Article 31 du code pétrolier

comprend en son sein des directions dont l'une des plus importantes, pour ce qui est du domaine qui nous intéresse ici, est la direction des hydrocarbures. En effet, elle est chargée de coordonner la planification et le suivi de la mise en œuvre des programmes et projets d'hydrocarbures, de contrôler la bonne exécution des activités pétrolières des hydrocarbures, de participer à la réalisation du schéma directeur du pétrole et d'en assurer le suivi, superviser les systèmes tarifaires, assurer l'instruction des demandes de titres pétroliers ainsi que le suivi de la mise en œuvre des contrats établis dans ce cadre¹⁵⁰. De plus, « *Les titulaires d'autorisation de prospection ou de contrats pétroliers sont tenus de mettre à la disposition des agents dûment habilités ou des personnes mandatées par le Ministre chargé des Hydrocarbures tous moyens d'accès aux installations temporaires ou permanentes, constructions ou chantiers. Ils doivent leur fournir les renseignements, informations, données et documents nécessaires à la bonne exécution de leur mission* »¹⁵¹.

En 2nd lieu, nous avons le ministère des finances et du budget qui à travers la Direction Générale des impôts et domaines (DGID) et la Direction générale des douanes détient des informations cruciales pour la détermination des coûts pétroliers.

En matière d'hydrocarbures, la DGID donne son avis sur les dispositions financières, fiscales et douanières du contrat pétrolier soumis à son appréciation¹⁵². A travers le bureau des entreprises pétrolières, elle s'assure de la sincérité des déclarations faites par les compagnies pétrolières et dispose en ce sens d'un important pouvoir de contrôle. De plus, pour ce qui est des impositions de droit commun, la DGID a pour compétence générale l'établissement, la liquidation et le recouvrement des impôts conformément aux dispositions légales. Toutefois, le recouvrement des impôts locaux est assuré par la Direction générale de la comptabilité publique et du Trésor (DGCT).

La direction générale des douanes, chargée notamment de la liquidation des droits et taxes d'entrée et de sortie, n'est pas moins importante. En effet, dans le cadre de leurs activités les entreprises pétrolières sont amenées à importer des matériels nécessaires à la bonne exécution des tâches qui leur sont confiées. A cet effet, la douane qui a en outre missions la liquidation des droits d'entrée et de sortie, détient des renseignements majeurs sur la valeur des produits ; ce qui est important dans le cadre de la détermination des coûts pétroliers de même que pour l'estimation de l'impôt sur les sociétés.

¹⁵⁰ Article 17 du Décret n°2020-924 du 03 Avril 2020 portant organisation du Ministère du Pétrole et des Energies

¹⁵¹ Article 67 du Code pétrolier

¹⁵² Article 20 du Code pétrolier

Au regard de tout ce qui précède, il ne fait aucun doute que les organes précités disposent de données importantes pour une estimation des coûts engagés dans les activités pétrolières. En effet, et comme nous l'avons précisé plus haut, *« Le contrôle des coûts pétroliers est impérieux pour détecter les surestimations des coûts pétroliers et gaziers de nature à éroder la charge fiscale sur les bénéfices des compagnies pétrolières et à réduire la part de l'État dans le partage des profits pétroliers et gaziers dans le cadre des contrats de partage de production »*¹⁵³.

La participation de PETROSEN dans les opérations pétrolières constitue également un élément de taille propice à la connaissance des coûts engagés.

B°) La contribution de la société des pétroles du Sénégal

C'est à travers elle que l'Etat du Sénégal intervient dans les activités pétrolières. Créée en 1981 et placée sous l'autorité du ministère des énergies et du pétrole, PETROSEN est une entreprise publique précisément une société à participation publique majoritaire dont les parts sont réparties comme suit : 99% au profit de l'Etat du Sénégal et 1% détenu par la Société Nationale de Recouvrement (SNR)¹⁵⁴. En 2020, la société a fait l'objet d'une restructuration qui a abouti à sa division en deux filiales ; PETROSEN E & P (exploration/production) spécialisée dans les activités amont et intermédiaires des hydrocarbures et PETROSEN T&S (Trading/services) pour les activités aval des hydrocarbures ; essentiellement la vente et les services pétroliers¹⁵⁵. De plus elle participe aux opérations pétrolières conformément aux modalités prévues par le code pétrolier. En effet, aux termes de l'article 9 du code pétrolier, *« L'Etat, par l'intermédiaire de la société pétrolière nationale, se réserve le droit de participer à tout ou partie des opérations pétrolières, en s'associant avec les titulaires d'un*

¹⁵³ Seydou COULIBALY et Yannis ARVANITIS, « Maîtriser les coûts pétroliers et gaziers pour maximiser les recettes fiscales des hydrocarbures au Sénégal », *Africa Economic Brief*, Volume 13, n°3, 2022, p. 7, lien : <https://www.afdb.org/fr/documents/maitriser-les-couts-petroliers-et-gaziers-pour-maximiser-les-recettes-fiscales-des-hydrocarbures-au-senegal-volume-13-numero-2>, consulté le 24/09/2022

¹⁵⁴ Créée par la loi n° 91-21 du 16 Février 1991, la SNR est une société nationale qui a pour mission le recouvrement des créances gelées pour le compte de l'Etat ainsi que celui des dépôts gelés de la clientèle des banques dissoutes. Elle peut aussi recouvrer toute créance bancaire concédée par l'Etat. Les personnes morales de droit public ainsi que les sociétés nationales peuvent également recourir à la SNR pour le recouvrement de leurs créances. Elle a été créée dans le cadre d'un vaste programme d'assainissement financier qui touchait essentiellement les institutions du secteur parapublic. (V. la loi précitée)

Pour rappel, *« Les sociétés nationales sont des sociétés par actions de droit privé dont le capital est intégralement souscrit par l'Etat et, le cas échéant, par d'autres personnes morales de droit public. Dans tous les cas, la participation directe de l'Etat est supérieure à 50% du capital social »*. (V. Loi d'orientation n° 2022-08 du 19 avril 2022 relative au secteur parapublic, au suivi du portefeuille de l'Etat et au contrôle des personnes morales de droit privé bénéficiant du concours financier de la puissance publique)

¹⁵⁵ V. le site de PETROSEN, lien : <https://www.petrosen.sn/index.php/a-propos/>, consulté le 26/09/2022.

contrat pétrolier ou d'une autorisation de prospection ». A cet effet, elle dispose de 10% des parts portés par les autres co-titulaires de titre minier d'hydrocarbures, en phase d'exploration et de développement, y compris les redéveloppements¹⁵⁶. Ce pourcentage peut être augmenté jusqu'à 20% supplémentaires en phase de développement et d'exploitation non portés par les autres co-titulaires du titre minier d'hydrocarbures. PETROSEN est donc associée aux entreprises pétrolières dans toute la chaîne de valeur de la production du pétrole. Elle dispose ainsi des renseignements importants consignés au niveau de sa banque de données. En outre, la société est chargée de percevoir au profit de l'Etat certains paiements obligatoires des entreprises du secteur extractif. En 2020 par exemple, les revenus encaissés par elle s'élevaient à 3,23 milliards de FCFA¹⁵⁷.

Ainsi, de par leurs compétences qui se traduisent par une collaboration avec les compagnies pétrolières, les institutions sus mentionnées sont donc susceptibles de détenir de larges informations permettant de déterminer les dépenses pétrolières et de se prémunir par ricochet de toute tentative de majoration des coûts pétroliers. Ce dernier point est d'autant plus important qu'il constitue un moyen privilégié pour les entreprises pétrolières de minorer la part de l'Etat dans le partage mais aussi l'assiette fiscale. Au Nigéria par exemple, des sociétés pétrolières auraient majoré leurs coûts pétroliers de plus de 36.759.000 dollars américains. C'est en tout cas le résultat d'un audit réalisé auprès de trois entreprises opérant dans le cadre d'un CPP entre 2001 et 2002¹⁵⁸. Le même constat aurait été fait en République du Congo (RDC) où 13 rapports d'audit pour 2004 et 2005 ont révélé que les compagnies avaient surévalué leurs coûts à hauteur de 127 millions de dollars. 15% des coûts recouvrables déclarés que les auditeurs ont cherché à vérifier étaient inéligibles ou excessifs. Selon OXFAM, en 2016, le Directeur de la Cour des comptes de l'Ouganda a refusé 80,5 millions de dollars de coûts pétroliers pour l'ensemble des accords pétroliers, pour la période courant de 2004 à 2011 aux motifs qu'ils n'étaient pas conformes. Les coûts rejetés auraient permis d'augmenter les recettes du gouvernement de 24 millions de dollars.¹⁵⁹.

¹⁵⁶ Ainsi, ce sont les entreprises pétrolières qui supportent la part de PETROSEN pendant les phases incertaines et risqués. Autrement dit avant toute découverte commerciale, PETROSEN est membre à part entière de l'association mais ne participe à aucune dépense liée aux opérations d'exploration et donc ne court aucun risque. C'est après la découverte du pétrole que des charges commenceront à peser sur elle.

¹⁵⁷ V. Rapport ITIE 2020, p. 13

¹⁵⁸ Seydou COULIBALY & Yannis ARVANITIS, « Maîtriser les coûts pétroliers et gaziers pour maximiser les recettes fiscales des hydrocarbures au Sénégal », *op. cit.*, p.3

¹⁵⁹ Rapport de l'OXFAM, « Le brut analysé dans le détail : Audits publics des coûts des projets pétroliers et gaziers en vue d'optimiser la collecte de recettes », Novembre 2018, p. 11

En dehors de ce dispositif institutionnel, l'ambition des pouvoirs publics pour l'amélioration des capacités du personnel administratif participe fortement à la mobilisation effective des recettes fiscales ainsi qu'au renforcement du contrôle des coûts pétroliers.

Paragraphe 2 : Le renforcement des capacités du personnel administratif

L'amélioration des compétences des agents de l'Etat chargés des questions pétrolières s'avère essentielle pour une maîtrise optimale des coûts pétroliers ainsi qu'une bonne mobilisation des recettes fiscales. La prise de conscience de cet impératif a abouti à la mise en place d'initiatives pour l'amélioration des compétences des agents (A) et à l'obligation légale faite aux compagnies pétrolières de participer à la formation professionnelle des sénégalais (B).

A°) La mise en place d'initiatives pour l'amélioration des compétences des agents

L'amélioration de la fiscalité est une priorité clé pour une maximisation assurée des recettes budgétaires de l'Etat. Il est donc important, comme le précisait l'ancien secrétaire général de l'Organisation de Coopération et de Développement Economiques (OCDE)¹⁶⁰ José Angel GURRIA, que les Etats disposent des bons outils et des compétences pour mobiliser les recettes nécessaires au financement de leur développement. Pour cela, le Sénégal a mis en place un certain nombre d'initiatives allant dans le sens de rendre plus outillés ses agents impliqués dans l'activité pétrolière.

Ces initiatives sont matérialisées d'abord par la création de l'INPG (Institut national du pétrole et du gaz) par décret n°2017-2305 du 27 Décembre 2017. Sa mise en place s'inscrit dans le sens de permettre au Sénégal de se doter de ressources humaines qualifiées et aptes à prendre en charge les dynamiques sectorielles qui ressortent des activités relatives non seulement à l'exploitation mais aussi à la gestion des ressources pétrolières et gazières¹⁶¹.

¹⁶⁰ Créée le 30 Septembre 1961, l'Organisation de Coopération et de Développement Economiques est une organisation internationale qui œuvre pour la promotion de politiques publiques qui favorisent la prospérité, l'égalité des chances et le bien-être pour tous. Elle compte à ce jour 38 Etats parties. Aucun pays africain n'est membre à l'organisation.

En étroite collaboration avec les pouvoirs publics, les acteurs économiques et sociaux ainsi que les représentants de la société civile, l'OCDE établit des normes internationales et propose des solutions fondées sur des données factuelles en réponse aux défis du monde d'aujourd'hui. De l'amélioration des performances économiques à la création d'emplois, de la promotion de systèmes éducatifs efficaces à la lutte contre l'évasion fiscale internationale, elle est un forum et un centre de connaissances uniques. L'OCDE met à la disposition des dirigeants des données, analyses et conseils sur les politiques publiques tout en facilitant le partage d'expériences et de bonnes pratiques entre les pays et les acteurs du changement. V. le site de l'OCDE <https://www.oecd.org/fr/apropos/>, consulté le 27/09/2022

¹⁶¹ V. l'exposé des motifs du Décret n°2017-2305 du 27 Décembre 2017 portant création et fixant les règles d'organisation et de fonctionnement de l'Institut National du Pétrole et du Gaz

L'INPG est un établissement public à caractère administratif¹⁶² situé à Diamniadio, doté de la personnalité juridique et de l'autonomie financière et placé sous la tutelle du Ministère de l'enseignement supérieur, de la recherche et de l'innovation, du Ministère du pétrole et de l'énergie et du ministère de l'économie et des finances¹⁶³. Il a pour mission de renforcer les capacités des acteurs dans les domaines du pétrole et du gaz et des activités connexes pour améliorer la gestion de ces ressources¹⁶⁴. Il est en outre chargé de la formation spécialisée et continue des ingénieurs et cadres dans les domaines du pétrole et du gaz, de l'information des administrations, de l'industrie, des techniciens et des chercheurs sur les connaissances pédagogiques et les techniques industrielles liées au pétrole et au gaz, de la contribution à la recherche pédagogique et technologique dans les domaines du pétrole et du gaz, de la promotion de la coopération internationale et du partenariat dans le domaine du pétrole et du gaz¹⁶⁵. La formation des ressources humaines permettra au Sénégal de disposer d'une compétence locale, avec des connaissances techniques dans le domaine pétrolier, et susceptible d'abaisser la charge financière que représente la main d'œuvre internationale pour les compagnies pétrolières mais aussi de constituer une expertise capable de jouer un rôle important dans les opérations de contrôle et de vérification des coûts pétroliers.

Ensuite, du point de vue de la fiscalité, certains programmes sont mis en œuvre en vue de permettre aux agents de se doter de capacités techniques en matière de contrôle des entreprises internationales pour lutter contre l'érosion de la base d'imposition et le transfert des bénéfices¹⁶⁶. Au sein des impôts et domaines nous avons les programmes inspecteurs et impôts sans frontières (IISF). Il s'agit d'un programme lancé en 2015 par l'OCDE et le PNUD (Programme des Nations Unies pour le développement) qui permet aux pays d'augmenter leurs recettes fiscales par le renforcement des compétences de leurs agents. Pour ce faire, des experts internationaux en matière de fiscalité sont envoyés dans les pays en

¹⁶²« Les établissements publics à caractère administratif (EPA) sont des personnes morales de droit public investies d'une mission de service public à caractère non marchand. Ils sont constitués par plusieurs sous catégories ou variantes, notamment dans les domaines professionnel, scientifique et technologique, sanitaire, technique et universitaire, dont les définitions particulières sont prévues dans des textes spécifiques. Les EPA n'ont pas vocation à réaliser un profit. Toutefois, ils sont autorisés à générer des ressources propres lorsque la nature de leur activité l'exige ou que les lois et règlements le prévoient. Les ressources des EPA sont essentiellement constituées par la contribution de l'Etat ou de la collectivité territoriale qui les a créés. Elles peuvent provenir de leurs activités propres » (V. article 5 de la Loi d'orientation n° 2022-08 du 19 avril 2022 relative au secteur parapublic, au suivi du portefeuille de l'Etat et au contrôle des personnes morales de droit privé bénéficiant du concours financier de la puissance publique)

¹⁶³ Article 1^{er} et 2 du décret 2017-2305 du 27 Décembre 2017

¹⁶⁴ Exposé des motifs du décret 2017-2305

¹⁶⁵ Article 3 du décret 2017-2305

¹⁶⁶ Nous reviendrons sur cette notion dans la 2nde partie.

développement pour travailler avec les agents locaux du fisc sur des contrôles complexes d'entreprises multinationales en vue d'améliorer leurs connaissances.

Au niveau de la douane, un programme ambitieux a mis en place en 2021. Il s'agit du PROMAD (Programme de Modernisation de l'Administration des Douanes) qui constitue un vaste programme de modernisation de la douane sénégalaise. Il vise cinq axes majeurs¹⁶⁷ dont la formation et le renforcement des capacités avec en perspective la construction d'un Centre de formation et de renforcement des moyens humains¹⁶⁸. D'ailleurs pour soutenir ce programme, le président de la République a pris le décret n°2021-928 du 08 Juillet 2021 instituant un prélèvement au profit du PROMAD.

Les entreprises extractives mettent en place des stratégies pour se soustraire au maximum du paiement de l'impôt. La compétence des agents de l'Etat impliqués dans les questions pétrolières est donc indispensable pour une meilleure taxation des compagnies pétrolières. C'est d'ailleurs ce que soulignait l'ancien directeur général des impôts et domaine Cheikh Ahmed Tidiane BA quand il précisait dans une interview qu'avec la découverte du pétrole, le Sénégal se trouvait dans une texture nouvelle puisqu'il nous fallait de nouveaux inspecteurs des impôts capables de prendre en charge la fiscalité pétrolière et la fiscalité des multinationales.

Cette nécessité de l'amélioration des capacités des agents a certainement justifié l'obligation légale faite à ces dernières de participer à la formation professionnelle des sénégalais.

B°) La contribution des titulaires de contrat pétrolier dans la formation professionnelle des sénégalais

L'article 58 du code pétrolier dispose que : « *Les titulaires de contrat pétrolier ainsi que les entreprises travaillant pour leur compte (...) contribuent à la formation professionnelle des cadres et techniciens sénégalais à travers un programme annuel de formation défini dans le contrat pétrolier applicable* ». De plus, obligation est faite pour chaque contractant

¹⁶⁷ - Les constructions / réhabilitations ; (Consolidation des infrastructures et du patrimoine bâti de la Douane (construction et réhabilitation)

- La surveillance maritime ; (Renforcement de la surveillance maritime pour une meilleur prise en charge de la sécurisation de la logistique maritime internationale)

- le tracking / Contrôle / IT Développements ; (Avec en vue, l'utilisation plus accrue de l'intelligence artificielle dans le contrôle mobile et terrestre)

- la formation et le renforcement des compétences des moyens humains

- le contrôle mobile et terrestre. (Renforcement conséquent des moyens roulants

Source : Revue trimestrielle des douanes sénégalaises, n°58, Octobre 2021, p. 24

¹⁶⁸ *Ibid.*

(fournisseur, prestataire de service, sous-traitant) de préciser dans son plan de contenu local, les mesures prises pour permettre à des ressortissants sénégalais d'acquérir les qualifications et l'expertise nécessaires pour remplacer graduellement les employés non-nationaux. Cette préoccupation pour la formation professionnelle des agents sénégalais n'est pas nouvelle. Déjà le code pétrolier de 1998, à l'instar de celui en vigueur, faisait état de cette obligation en son article 53¹⁶⁹. C'est ainsi que dans le contrat de recherche et de partage de production (CRPP)¹⁷⁰, l'article 19.1 précise que le contractant devra dès le début des opérations pétrolières contribuer à la formation des citoyens sénégalais employés afin de permettre leur accession à tous les niveaux d'emploi et de responsabilité. L'article 19.2 étend la formation et le perfectionnement aux agents du personnel de PETROSEN et du ministère en charge des questions pétrolières. Aussi, en 2020, le montant de l'appui à la formation versé par les compagnies pétrolières s'élevait à 1 459 682 243 de FCFA¹⁷¹.

Cette incitation des titulaires de contrat pétrolier à participer à la formation technique des citoyens de l'Etat producteur est aujourd'hui une tendance présente dans plusieurs pays. Ainsi, au Congo, l'article 139 du code des hydrocarbures de 2016 fait état de la formation du personnel congolais et prévoit en son article 148 des contributions aux programmes de formation auxquelles sont assujettis les contractants. Au Gabon il est prévu un fonds de formation annuel destiné à l'amélioration des compétences des ressources humaines gabonaises¹⁷². L'obligation de former les ressortissants gabonais ressort des articles 163-164 et 165 du code des hydrocarbures.

La formation professionnelle des ressortissants permettra au Sénégal de disposer d'une main d'œuvre locale constituée d'agents qualifiés et de disposer ainsi d'un personnel apte à exercer un contrôle optimal sur les opérations et coûts pétroliers dans un domaine aussi complexe que celui-ci. Cela participera fortement à l'amélioration du contrôle des dépenses pétrolières pour une maximisation des recettes fiscales. Pour ce dernier aspect, la protection de la base imposable a été un aspect important qui a attiré fortement l'attention des pouvoirs publics.

¹⁶⁹ « Les titulaires de conventions ou de contrats de services ainsi que les entreprises travaillant pour leur compte doivent (...) contribuer à la formation professionnelle des cadres et techniciens sénégalais suivant les stipulations de la convention ou du contrat de services applicable, lequel doit prévoir l'établissement d'un programme annuel de formation ».

¹⁷⁰ Il s'agit du CRPP signé entre l'Etat du Sénégal, à travers PETROSEN, et le *Senegal Hunt oil company* le 06 Juillet 2004. Il concerne les zones suivantes : Rufisque *offshore*, Sangomar *offshore* et Sangomar *offshore* profond. Il a fait l'objet de plusieurs modifications qui concernent essentiellement des transferts de droits, d'obligations et d'intérêts entre compagnies pétrolières.

¹⁷¹ Rapport ITIE 2020, p. 116

¹⁷² Article 212 de la loi n°002/2019 du 16 juillet 2019 portant réglementation du secteur des hydrocarbures en République Gabonaise

❖ Section 2 : L'amélioration de la protection de la base imposable

Le Sénégal a adopté plusieurs mesures allant dans le sens de la protection de la base imposable. Il en est ainsi d'une part de l'établissement d'un cadre juridique propice (**Paragraphe 1**) et d'autre part du renforcement des mécanismes de transparence (**Paragraphe 2**). La mise en place d'instruments permettant de protéger l'assiette de l'impôt est très importante afin de se prémunir des risques liés à l'évasion fiscale.

Paragraphe 1 : L'établissement d'un cadre juridique propice

La modification du CGI (**A**) et l'adoption de la loi sur le contenu local (**B**) ont permis au Sénégal de se doter d'un dispositif juridique favorable à la protection de l'assiette imposable.

A°) La réécriture de certaines dispositions du Code général des impôts

Le système fiscal sénégalais est déclaratif. Les contribuables déclarent leurs assiettes et l'administration fiscale en vérifie la sincérité. Elle dispose à cet effet de pouvoirs de contrôle et d'investigations étendus¹⁷³. Dans le cadre de la fiscalité pétrolière, l'enjeu principal réside dans la surveillance effective de la fiscalité internationale¹⁷⁴. A cet effet, et pour prendre en compte les problématiques y afférentes, certains articles du livre des impôts ont été révisés et réorganisés¹⁷⁵ dans l'optique d'améliorer le contrôle fiscal et de protéger conséquemment la base imposable.

Pour ce qui est du contrôle fiscal, les articles 17 et 18 ont été réécrits avec plus de clarté en ce qui concerne les prix de transferts et donc tout ce qui est relatif aux achats de matériels et de services ainsi que les ventes de produits. Également, les articles 638 et 639 du CGI font état de l'obligation documentaire sur les prix de transfert¹⁷⁶. Ainsi, aux termes des articles 638 et 639, l'entreprise étrangère au Sénégal, liée à d'autres entreprises à l'étranger doit tenir un document précisant comme la facturation a été faite dans le cadre des transactions de toutes natures réalisées entre elles. Ces documents seront présentés au moment du contrôle fiscal.

¹⁷³ El Hadji Dialigué BA, *Procédures fiscales*, Paris, l'Harmattan, 2016, pp. 13-60

¹⁷⁴ « La fiscalité internationale regroupe l'ensemble des règles de droit fiscal applicables aux opérations se réalisant dans un contexte (...) [Elle] permet, notamment grâce aux conventions fiscales internationales, de déterminer dans quels pays seront imposés les contribuables, sur quels revenus, et de limiter les phénomènes de double imposition » lien : <https://www.pruvostcassamchenai.com/fiscalite-internationale-2/#:~:text=en%20fiscalit%C3%A9%20internationale-.Qu'est%20dce%20que%20la%20fiscalit%C3%A9%20internationale%20%3F,expatriation%20et%20impatriation%20%20investissements%20internationaux%E2%80%A6>, consulté le 05/10/2022

¹⁷⁵ Loi n°2018-10 du 30 mars 2018 modifiant certaines dispositions du CGI

¹⁷⁶ La notion de prix de transfert ainsi que ses implications sont développées au niveau de la 2^{de} partie. V. *Infra*, pp. 71-73

Toujours dans le registre des modifications, l'article 570 habilite l'administration à réclamer les informations et documents afférant à la détermination des prix des opérations effectuées avec des entreprises affiliées, le traitement fiscal desdites opérations ainsi que leurs éléments justificatifs.

Les articles 31 bis et 31 ter du CGI ont également subi des modifications. Ainsi, chaque année, avant le contrôle et donc au moment de la déclaration des bénéfices, l'entreprise étrangère est tenue de produire des documents prévus aux articles précités (des informations générales sur le groupe d'entreprises liées, un état récapitulatif des opérations réalisées avec des entreprises liées, une description de l'activité déployée, incluant les changements intervenus au cours de l'exercice etc.) en vue d'analyser le risque. Le manquement aux obligations des articles 31 bis et 31 ter engendre des amendes allant de 10 à 25 millions de FCFA selon les cas¹⁷⁷. De plus, « *Le défaut de réponse ou la réponse partielle à la mise en demeure prévue au 3 de l'article 638 et au point 2 de l'article 639 entraîne l'application pour chaque exercice vérifié, d'une amende égale à 0,5% du montant des transactions concernées par les documents ou compléments qui n'ont pas été mis à la disposition de l'administration après mis en demeure* »¹⁷⁸.

Également, à travers la loi n° 2021-29 du 05 juillet 2021 portant loi de finances rectificatives pour l'année 2021 en ses articles 57 et 58, les articles 633 et 667 du CGI ont été modifiés. Le 1^{er} fait état de l'obligation de déclaration d'existence et des bénéficiaires effectifs¹⁷⁹ d'une

¹⁷⁷ V ; Article 667- III- du CGI

¹⁷⁸ *Ibid.*

¹⁷⁹ Le bénéficiaire effectif est défini comme la ou les personnes physiques qui possèdent des parts ou contrôlent, directement ou indirectement, la société ciblée.

La déclaration des bénéficiaires effectifs dans le domaine pétrolier trouve en outre un fondement juridique à travers :

- Le décret n° 2020-791 du 19 mars 2020 relatif au Registre des Bénéficiaires Effectifs
- L'article 55 du code pétrolier : « (...) *Les titulaires de titres miniers d'hydrocarbures doivent en particulier (...) fournir des informations sur leurs bénéficiaires réels conformément aux lois et règlements en vigueur* ».
- La Directive n° 02/2015/CM/UEMOA du 02 Juillet 2015 relative à la lutte contre le blanchiment de capitaux et le financement du terrorisme dans les Etats membres de l'UEMOA transposée en droit national par la loi n°2018-03 du 23 février 2018 relative à la lutte contre le blanchiment des capitaux et le financement de terrorisme
- L'article 3 du décret n° 2020-2065 du 28 octobre 2020 fixant les modalités de participation des investisseurs sénégalais dans les entreprises intervenant dans les activités pétrolières et gazières et classement des activités de l'amont pétrolier et gazier dans les régimes exclusif, mixte et non exclusif modifié par le décret n° 2021-249 du 22 février 2021 : « *Les entreprises intervenant comme sous-traitant, prestataire de service ou fournisseur dans les activités de l'amont pétrolier (...) effectuent la déclaration relative aux bénéficiaires effectifs* ».

Bien avant la modification du CGI, le décret 2020 relatif au registre des bénéficiaires effectifs précité a été adopté. Cela a d'ailleurs justifié l'arrêté ministériel n°001598 du 05 Février 2021 portant formulaire de déclaration des bénéficiaires effectifs ainsi que la circulaire n°00001149 du 14 Juin 2021 portant obligation de déclaration des Bénéficiaires effectifs des entreprises extractives. Cette dernière invitait « *toutes les entreprises pétrolières et gazières dûment établies au Sénégal et menant des activités et opérations sur le territoire national* ».

personne morale. L'article 667 pour sa part mentionne une amende de 10 millions de FCFA pour tout manquement aux obligations prévues par l'article 633 et ajoute que « *l'amende est due autant de fois qu'il y a de documents ou renseignements demandés et non produits, omis, incomplets ou inexacts* ». A travers cette modification, le Sénégal cherche à lutter contre certaines pratiques telles que la corruption, l'évasion fiscale, le blanchiment de capitaux mais aussi les flux financiers illicites. La déclaration des bénéficiaires effectifs est d'autant plus importante qu'en 2016, l'affaire des « *panamas papers* » traduisant la plus grande fuite de documents, a révélé l'implication de plusieurs personnalités derrière ce scandale planétaire de blanchiment et d'évasion fiscale. « *Tous ont eu recours à un système complexe de sociétés offshore et écran* ^[180], *de prête-noms et d'administrateurs, d'intermédiaire et de procurations pour dissimuler une partie de leur fortune et échapper à la fiscalité de leur pays* ».

De plus, en ce qui concerne les intérêts des prêts que se font les entreprises affiliées, l'article 9.2 a été modifié pour un meilleur encadrement des charges déductibles de l'IS. Ces dernières posent la problématique de l'effet de levier ; c'est à dire l'utilisation de l'endettement pour augmenter la capacité d'investissement d'une entreprise¹⁸¹. Le prêt est plus favorable que l'apport en capital parce que les intérêts qui vont être facturés par le prêteur sont des charges déductibles pour l'emprunteur. Autrement dit, au moment de la détermination de l'impôt sur le bénéfice, les intérêts supportés par l'entreprise seront déduits comme charges. Suivant le régime fiscal ici au Sénégal, sur les intérêts on appliquait uniquement une retenue à la source. Cette brèche du dispositif encourageait les entreprises étrangères à en abuser. Désormais les charges financières ne sont considérées comme déductibles que sous réserve de limitations prévues par l'article 9.2 du CGI.

Pour ce qui est de la fiscalité interne, la nouvelle rédaction de l'article 8 du CGI issue de la loi n° 2019-13 du 08 Juillet 2019 portant loi de finances rectificatives pour l'année 2019 dispose que l'impôt sur les sociétés n'est plus calculé sur l'ensemble des activités des entreprises titulaires de titres miniers d'hydrocarbures mais plutôt de manière séparée pour chaque zone de prospection, d'exploration ou d'exploitation de leurs activités en amont. Aussi, à travers cette réforme, l'article 30. 8) du CGI a été modifié. Ainsi les entreprises titulaires de titres miniers ou d'hydrocarbures au Sénégal sont tenues de fournir, au plus tard le 30 Avril de

à procéder à la déclaration en objet auprès des greffiers en charge du RCCM » (Registre du Commerce et du Crédit Mobilier).

¹⁸⁰ V. *infra*, p. 70 note de bas de page 290 pour la définition de cette notion

¹⁸¹ Lien : <https://www.lafinancepourtous.com/decryptages/entreprise/gestion-et-comptabilite/effet-de-levier/>, consulté le 05/10/2022

chaque année, la liste de leurs sous-traitants, leurs adresses et le montant et la nature des opérations réalisées avec chacun d’eux au cours de l’année civile précédente. Cela participe au durcissement de l’imposition des compagnies pétrolières. Cette même loi soumet à l’IS les plus-values résultant de cessions de droits sociaux réalisées à l’étranger se rapportant directement ou indirectement à des titres miniers d’hydrocarbures. L’impôt est supporté par le cédant. A défaut, il est dû par l’entreprise détentrice de titres miniers établie au Sénégal. La loi de finances 2023 étend cette solidarité à la société émettrice des titres sociaux au même titre que celle détentrice des titres miniers.

La plupart des réformes sur la fiscalité internationale touche les prix de transfert et résulte de recommandations du projet OCDE/G20¹⁸² de lutte contre l’érosion de la base d’imposition et le transfert de bénéfices¹⁸³ dont le Sénégal a pris part dès 2014 et participé activement à l’élaboration de mesures concrètes visant à lutter contre les pratiques d’évasion fiscale¹⁸⁴.

Pour finir, la loi de finances de 2023 a procédé à des modifications substantielles du CGI. Une attestation mensuelle du paiement de la taxe spécifique sur les produits pétroliers est désormais délivrée à tous les contribuables qui se sont acquittés du paiement de ladite taxe (Article 650 du CGI). Elle est requise à titre justificatif par l’acquéreur du produit pétrolier avant tout prélèvement du stock de l’importateur ou du producteur soumis à ladite taxe. A défaut de cette formalité, un risque de réclamation d’une amende de 500 FCFA par hectolitre prélevé pèse sur l’acheteur.

Une retenue à la source sur les ventes d’hydrocarbures réalisées au Sénégal par des personnes non domiciliées a également été consacrée.

Aussi, pour ce qui est des cessions de titres miniers ou titres miniers d’hydrocarbures, les droits d’enregistrement sont désormais à la charge de l’entreprise détentrice des titres.

Pour finir, le taux de la taxe sur les conventions d’assurances a été revu à la hausse. Il peut aller jusqu’à 14% en fonction de la nature du risque. Cette révision à la hausse participe à l’augmentation des recettes fiscales si l’on sait qu’en principe et conformément à l’article 10 de la loi sur le contenu local, « *Pour la couverture des risques liés aux activités pétrolières et*

¹⁸² Pour un examen plus détaillé du projet, consulter les 15 actions du projet : <https://www.oecd.org/fr/fiscalite/beps/actions-beps.htm>, consulté le 5/10/2022. Certaines de ces actions ont déjà été mises en œuvre par le Sénégal.

¹⁸³ *Base Erosion and Profit Shifting* (BEPS) en anglais

¹⁸⁴ Ministère des finances et du budget en partenariat avec l’OCDE, la BM et le Forum mondial sur la transparence et l’échange de renseignements à des fins fiscales, « Etude de cas : La lutte contre l’évasion et la fraude fiscales internationales au service de l’émergence du Sénégal », 2021, p. 3

gazières, toute société participant auxdites activités souscrit des contrats d'assurances auprès des sociétés d'assurance agréées au Sénégal ».

A travers ces réformes, le Sénégal s'est inscrit dans une dynamique de protection de sa base imposable.

Outre cette réécriture de certaines dispositions du CGI, l'adoption de la loi sur le contenu local permet à l'Etat d'avoir une certaine traçabilité des opérations d'achat et de vente et de protéger ainsi sa base d'imposition.

B°) La promotion du contenu local à travers l'adoption d'une loi y afférente

Le contenu local est un concept qui vise à associer la main d'œuvre locale et les entreprises locales dans toute la chaîne de valeur de l'activité du pétrole et du gaz. C'est en ce sens que la loi n°2019-04 du 1^{er} Février 2019 relative au contenu local dans le secteur des hydrocarbures a été adoptée. Cette dernière définit le contenu local comme : *« l'ensemble des initiatives prises en vue de promouvoir l'utilisation des biens et des services nationaux ainsi que le développement de la participation de la main-d'œuvre, de la technologie et du capital nationaux dans toute la chaîne de valeur de l'industrie pétrolière et gazière ».*

L'Etat du Sénégal s'est fixé comme objectif d'atteindre 50 % du contenu local en 2030¹⁸⁵. Pour parvenir à cette fin, un dispositif ambitieux a été aménagé et plusieurs points ont été soulevés. C'est ainsi par exemple que l'article 8 de la loi n°2019-04 fait état de la promotion et de l'utilisation de biens et services locaux sur l'ensemble de la chaîne de valeur pétrolière et gazière. C'est dans ce cadre qu'a été posé le principe de la préférence nationale selon lequel les entreprises pétrolières doivent se procurer l'ensemble des matériels et services en rapport avec leurs activités auprès des entreprises sénégalaises à moins que ces dernières n'en disposent pas en termes de qualité, de quantité et de coût.

La promotion de la main d'œuvre locale est un autre aspect important sur lequel le législateur a porté son attention. D'ailleurs à ce niveau, l'article 7 de la loi sur le contenu local dispose : *« Les contractants, sous-traitants, prestataires de service et fournisseurs emploient, en priorité, du personnel sénégalais lorsque celui-ci dispose des compétences requises.*

Les emplois non qualifiés sont proposés en priorité aux résidents des communautés locales ou de celles avoisinant les lieux où se déroulent les activités pétrolières et gazières ». La même

¹⁸⁵ Rapport de présentation du Décret n° 2021-248 du 22 Février 2021 fixant les modalités d'alimentation et de fonctionnement du Fonds d'Appui au Développement du Contenu local (FADCL)

disposition prévoit un remplacement progressif du personnel non national contre un personnel national. Ainsi : « *Chaque contractant, sous-traitant, prestataire de service et fournisseur, précise dans son plan de contenu local, les mesures prises pour permettre à des ressortissants sénégalais d'acquérir les qualifications et l'expertise nécessaires pour remplacer graduellement les employés non-nationaux.* ».

De plus, l'article 13 pose la création Fonds d'appui au développement du contenu local pour la prise en charge de la mise en œuvre de la stratégie de contenu local. L'article 2 du Décret n° 2021-248 du 22 Février 2021 fixant les modalités d'alimentation et de fonctionnement du Fonds d'Appui au Développement du Contenu local (FADCL) donne entre autres charges audit fonds celle de soutenir la formation des acteurs du secteur des hydrocarbures.

Pour finir, à travers le décret n°2020-2047 du 21 octobre 2020, le Comité national du suivi du contenu local (CNSCL)¹⁸⁶ a été créé. Il a pour mission de coordonner l'élaboration du document de stratégie du contenu local qui définit les modalités d'exécution des orientations de l'Etat en la matière¹⁸⁷.

L'adoption de la loi sur le contenu local favorise un meilleur contrôle des coûts pétroliers car les dépenses engagées par les compagnies pétrolières internationales pourront facilement être contrôlées. De plus, puisque les transactions commerciales (Achats et ventes) sont faites au niveau local, le risque des prix de transferts sera fortement réduit et les contrôles fiscaux beaucoup plus aisés.

Le renforcement des mécanismes de transparence constitue un autre aspect essentiel à la protection de la base imposable.

Paragraphe 2 : Le renforcement des mécanismes de transparence

La transparence financière dans les industries extractives a été un combat de longue haleine qui a suscité l'intérêt de la société civile et des organisations internationales. Dans notre cadre d'étude, elle peut être définie comme le fait pour un Etat, de mettre à la disposition du public l'ensemble des renseignements relatifs aux revenus tirés de l'exploitation des ressources naturelles. Autrement dit, elle « *caractérise une situation dans laquelle le public dispose en temps utile d'un accès complet à l'information et aux données qui sont nécessaires pour faire*

¹⁸⁶ Placé sous la tutelle du ministère des hydrocarbures, son secrétariat technique a été mis en place par arrêté ministériel n°030929 du 17 Septembre 2021. Il est notamment chargé de la mise en œuvre de la stratégie de développement du contenu local dans le secteur des hydrocarbures.

¹⁸⁷ Article 5 de la loi sur le contenu local

rendre des comptes aux décideurs, aux institutions et aux entreprises »¹⁸⁸. Le combat pour la transparence a pris naissance en Angola, suite à des rapports publiés par l'organisation *Global Witness* (GW) sur la participation des compagnies pétrolières dans la guerre civile angolaise dans le cadre de la campagne « *Publiez ce que vous payez* »¹⁸⁹. Face à l'avancée internationale du combat pour une plus grande transparence, le Sénégal a pris des mesures importantes allant de la réformation de son cadre juridique (A) à son adhésion à certaines initiatives internationales de transparence (B).

A°) Une exigence prévue par les textes

Le devoir de rendre compte des paiements effectués par les entreprises extractives trouve une racine première dans la Constitution sénégalaise en son article 25-1 qui dispose que : « *L'exploitation et la gestion des ressources naturelles doivent se faire dans la transparence de façon à générer la croissance économique, à promouvoir le bien-être de la population en général et à être écologiquement durables* »¹⁹⁰. Il ressort de la rédaction de cette disposition l'argument largement partagé selon lequel le manque de transparence constitue une des causes de la « *malédiction des ressources naturelles* »¹⁹¹. Ceci est d'autant plus vrai qu'elle favorise la corruption¹⁹² et nuit conséquemment à la croissance et au développement¹⁹³. La constitutionnalisation du principe de transparence¹⁹⁴ renseigne dès lors sur la volonté des pouvoirs publics de lui conférer une dimension supérieure mais surtout de promouvoir la bonne gouvernance. D'autres textes prennent également compte de cette exigence. Il en est

¹⁸⁸ Note du secrétariat de la Conférence des Nations Unies sur le Développement et le commerce (CNUDC), « Transparence accrue sur les marchés de produits de base », 2020, p. 2

¹⁸⁹ Publiez ce que vous payez (PCQVP) ou « *Publish What You Pay* (PWYP) est un réseau global d'organisations de la société civile dont l'objectif est de rendre le secteur de l'extraction plus transparent et responsable, afin que les revenus des industries pétrolières, gazières et minières contribuent à l'amélioration des conditions de vie des populations des pays riches en ressources naturelles et que l'extraction soit menée d'une manière responsable, pour le bénéfice d'un pays et de ses citoyens

¹⁹⁰ Cette disposition a été introduite par la loi constitutionnelle n° 2016-10 du 05 Avril 2016

¹⁹¹ Secrétariat international ITIE, *Initiative pour la transparence des industries extractives : Livre source*, Mars 2005, p. 4

¹⁹² Inam KARIMOV, *Le rôle de la transparence dans la lutte contre la corruption à travers l'expérience du Conseil de l'Europe*, thèse, Ecole doctorale de droit international et européen, Université Paris 1 Panthéon-Sorbonne, soutenue le 04 Juillet 2013, 512 p.

¹⁹³ Rapport de l'OCDE sur la corruption transnationale : Une analyse de l'infraction de corruption d'agents publics étrangers, 2014, p. 3

¹⁹⁴ Certains de pays africains producteurs de ressources inscrivent dans le marbre constitutionnel le principe de transparence dans les industries extractives. A titre illustratif nous pouvons citer le Niger dont l'article 149 de la constitution du 25 Novembre 2011 dispose : « *L'État exerce sa souveraineté sur les ressources naturelles et du sous-sol. L'exploitation et la gestion des ressources naturelles et du sous-sol doit se faire dans la transparence et prendre en compte la protection de l'environnement, du patrimoine culturel ainsi que la préservation des intérêts des générations présentes et futures* ».

Il en est également ainsi de la Constitution du Soudan du Sud en son Article 173 « *Le développement et la gestion du pétrole et du gaz doivent être guidés par les principes suivants : (...) assurer la transparence et la responsabilité* » (traduit par nous)

ainsi principalement du code pétrolier. En effet, l'article 55 de ce dernier, fait obligation aux titulaires de titres miniers d'hydrocarbures de participer aux mécanismes de transparence des paiements qu'ils effectuent à l'Etat. L'article 56 s'inscrit dans la même logique : *« Tous les revenus pétroliers dus à l'Etat et perçus par ce dernier, y compris les réalisations sociales effectuées par les entreprises pétrolières et gazières, sont communicables à toute personne et sont rendus publics »*.

L'exigence de la publication des contrats pétroliers participe elle aussi au renforcement du principe de transparence. Ainsi, la Directive n°01/2009/CM/UEMOA portant code de transparence dans la gestion des finances publiques au sein de l'UEMOA, en son article 1^{ier} alinéa 6 dispose que *« les contrats (...) des entreprises d'exploitation de ressources naturelles (...) sont clairs et rendus publics. Ces principes valent tant pour la procédure d'attribution du contrat que pour son contenu »*. L'article 20 du code pétrolier abonde dans ce sens lorsqu'il prévoit la publication du contrat de partage de production au Journal Officiel (JO). De plus, les textes qui organisent l'octroi des titres miniers y compris leur renouvellement, extension ou prorogation ainsi que l'autorisation de transport des hydrocarbures et les cessions le cas échéant sont publiés au JO¹⁹⁵.

L'obligation de transparence s'étend également aux modalités d'attribution des blocs dans la mesure où le législateur, à travers l'article 5¹⁹⁶ alinéa 3 du décret d'application de la loi n°2019-03 du 1^{ier} Février 2019¹⁹⁷, a prévu la possibilité d'octroyer les blocs pétroliers principalement¹⁹⁸ par la procédure d'appel d'offres¹⁹⁹. Nous retrouvons la même formulation au niveau de l'article 12 du code pétrolier. Ici la transparence a une autre acception qui est *« à la fois la publicité la plus large possible, afin qu'un maximum de candidats puissent répondre à une procédure (...) et un devoir d'explication et de justification auprès des candidats »*.

¹⁹⁵ V. les articles 19, 21, 26, 29, 26, 55, 56 du Décret n°2020-2061 du 27 octobre 2020 portant application du code pétrolier

¹⁹⁶ *« L'attribution d'un bloc par un contrat pétrolier s'opère au moyen d'un appel d'offres ou d'une consultation directe »*.

¹⁹⁷ Décret n°2020-2061 du 27 Octobre 2020 fixant les modalités d'application de la loi n°2019-03 du 1^{ier} Février 2019 portant Code pétrolier

¹⁹⁸ Même si l'article en question prévoit la consultation directe, nous considérons que l'appel d'offres est privilégié dans la mesure où l'article 7 du Décret d'application énumère les cas où l'Etat peut faire recours à la procédure de consultation directe. Il en est ainsi lorsque l'offre spontanée est jugée recevable ; en cas d'appels d'offres infructueux ainsi que pour des raisons stratégiques ou d'intérêt national.

¹⁹⁹ L'article 61 du Décret n° 2022-2295 du 28 décembre 2022 portant Code des marchés définit l'appel d'offres comme : *« la procédure par laquelle une autorité contractante attribue le marché sans négociation, après appel à la concurrence, au candidat qui remet l'offre conforme la moins disante, sur la base de critères exprimés en termes monétaires ou sous forme de critères éliminatoires préalablement portés à la connaissance des candidats et également mentionnés dans le dossier d'appel d'offres »*.

évincés desdites procédures »²⁰⁰. Or nul n'est besoin de rappeler que la procédure d'appel d'offres fait partie des procédés qui respectent le mieux les mécanismes de transparence et en général les principes fondamentaux (liberté de concurrence, égalité de traitement des candidats, transparence...).

De par cette consécration textuelle de la transparence, le gouvernement lui confère une certaine base légale pouvant éventuellement ouvrir la porte à des sanctions en cas de manquement. Afin de rendre effective cette obligation de transparence, le Sénégal a, en sus des réaménagements textuels, adhéré à certaines initiatives internationales de transparence.

B°) L'adhésion du Sénégal aux initiatives internationales de transparence

Plusieurs initiatives mondiales ont été lancées pour lutter contre le manque de transparence qui sévissait dans le secteur extractif étant à l'origine des cycles de pauvreté, des conflits et de la corruption dans les pays disposant de réserves naturelles importantes.

Au premier chef de celles-ci se trouve l'ITIE²⁰¹. Il s'agit d'une norme internationale, lancée en 2002 par le premier ministre Britannique, en son temps, M. Tony BLAIR, à l'occasion du sommet mondial relatif au développement durable qui s'est tenu à Johannesburg, en Afrique du Sud. Elle sera matérialisée en 2003 lors de la Conférence de Londres regroupant les entreprises, les Etats, les organisations de la Société civile, et les institutions financières. La mission première de l'ITIE consiste en la promotion de la transparence et de la bonne gouvernance dans l'utilisation des ressources résultant de l'activité extractive²⁰².

L'adhésion du Sénégal à la norme ITIE remonte à 2013 suite à l'approbation de la candidature du pays par le Conseil d'administration. Elle constitue une avancée majeure dans l'histoire extractive du pays dans la mesure où avant sa création, on notait une présence importante de l'opacité ainsi qu'une absence totale de débat public organisé sur la question des industries extractives²⁰³. La mise en œuvre de l'ITIE est supervisée par le CN-ITIE (Comité National de l'ITIE) et elle emporte certaines implications. Ainsi le Sénégal a l'obligation de déclarer les paiements effectués par les entreprises extractives et de diffuser l'ensemble des contrats pétroliers, miniers ou gaziers conclus. C'est ainsi que chaque année, des rapports sont publiés par le CN-ITIE. Ils contiennent des informations relatives aux paiements, aux revenus du

²⁰⁰ Jean Marc PEYRICAL, « La transparence dans les marchés publics », *Constructif*, n°51, 2018, p. 17, lien : <https://www.cairn.info/revue-constructif-2018-3-page-16.htm>, consulté le 11/10/2022

²⁰¹ Initiative pour la transparence dans les industries extractives

²⁰² Pour toutes les informations relatives à l'ITIE, visiter le site de l'ITIE : <https://itie.sn/presentation/>, consulté le 11/10/2022.

²⁰³ Propos de M. Ibrahima Sory DIALLO, Président de la Coalition PCQVP, dans une interview qui remonte à 2020.

secteur et à leur affectation etc. Le dernier en date est celui de l'année 2021, publié en Décembre 2022²⁰⁴. La communication des conclusions des rapports de l'ITIE a pour but de favoriser le débat public sur la manière dont le pays doit mieux gérer ses ressources. Cela permet également d'avoir une traçabilité sur les revenus tirés des ressources financières et les projets qu'elles ont permis de réaliser. La mise en place de ces mécanismes de transparence est d'une importance manifeste car elle permet de lutter contre la corruption et par ricochet de s'assurer que les revenus issus des activités pétrolières et ceux prévus par les textes sont effectivement versés à l'Etat²⁰⁵.

En outre, le Sénégal a en 2012 adhéré au Forum mondial sur la transparence et l'échange de renseignements à des fins fiscales qui a pour mission de surveiller de manière approfondie et d'examiner par les pairs la mise en œuvre des standards en ces matières²⁰⁶. Ces renseignements peuvent concerner les bénéficiaires effectifs des entreprises, les données comptables, les informations bancaires etc.

Toujours dans ce cadre, le Sénégal a également adhéré à l'Initiative Afrique en 2015²⁰⁷ qui est un programme lancé par ledit Forum et ses partenaires. Son objectif est de « *libérer le potentiel de la transparence fiscale et de l'échange de renseignements pour l'Afrique, en veillant à ce que les pays africains soient équipés pour exploiter les derniers progrès en matière de transparence au niveau mondial, afin de mieux lutter contre l'évasion fiscale* »²⁰⁸. Ce sont des initiatives très importantes qui ont permis au pays d'accroître sa transparence fiscale jugée conforme aux normes internationales par le Forum Mondial dans son rapport de 2016²⁰⁹. Une seule demande de renseignement aurait permis au Sénégal d'accroître ses recettes fiscales de 264 260 dollars en 2019²¹⁰. De plus, entre 2014 et 2019, le Sénégal aurait envoyé à ses partenaires 43 demandes de renseignements²¹¹. La participation du Sénégal à

²⁰⁴Rapport ITIE 2021, 193 p., lien : <file:///C:/Users/pc/Downloads/Rapport-ITIE-Senegal-2021-Final-21-12-2022-Signe.pdf>, consulté le 11/10/2022

²⁰⁵ Amaya LONDON & Grégoire NIAUDET, « De la transparence des industries extractives à la lutte pour la justice fiscale », *Secours catholique - Caritas France*, p. 3, lien : https://www.secours-catholique.org/sites/scinternet/files/publications/recueil_transp_multinationales_fr.pdf, consulté le 09/10/2022.

²⁰⁶ OCDE, *Forum mondial sur la transparence et l'échange de renseignements à des fins fiscales : Rapport d'examen par les pairs : Mise en œuvre pratique des normes*, Editions OCDE, Paris 2016, p. 5

²⁰⁷ Ladite Initiative a été lancée en 2014

²⁰⁸ Lien : <https://www.oecd.org/fr/fiscalite/transparence/notre-action/assistance-technique/initiative-afrique.htm>, consulté le 15/12/2022

²⁰⁹ OCDE, *Forum mondial sur la transparence et l'échange de renseignements à des fins fiscales : Rapport d'examen par les pairs : Mise en œuvre pratique des normes*, op. cit. , p. 92

²¹⁰ Ministère des finances et du budget en partenariat avec l'OCDE, la BM et le Forum mondial sur la transparence et l'échange de renseignements à des fins fiscales, « Etude de cas : La lutte contre l'évasion et la fraude fiscales internationales au service de l'émergence du Sénégal », 2021, p. 10.

²¹¹ *Ibid.*

cette initiative s'avèrera extrêmement importante au regard des informations cruciales que le pays acquerra en vue d'un contrôle fiscal efficace des entreprises pétrolières.

Au regard de tout ce qui précède, il ne fait l'ombre d'aucun doute que le Sénégal s'est inscrit dans une dynamique de rendre son régime fiscal pétrolier performant. Cependant, après analyse, nous considérons que ce régime fiscal peut être amélioré à bien des égards.

- **DEUXIEME PARTIE : LA PERFECTIBILITE DU REGIME FISCAL**

Au regard des réaménagements intervenus en la matière et exposés ci-dessus, nous avons pu voir que la performance du régime fiscal des activités pétrolières est un des objectifs phares des pouvoirs publics sénégalais. Cependant, lorsqu'on scrute le paysage de la fiscalité pétrolière du Sénégal, les entorses liées à la performance du régime (**Chapitre 1**) ainsi que les défis et perspectives auxquels doit faire face l'Etat du Sénégal (**Chapitre 2**) renseignent sur la nécessité de renforcer ledit régime.

CHAPITRE 1 : LES ENTORSES A LA PERFORMANCE DU REGIME FISCAL

Elles sont de deux ordres. A ce titre nous pouvons relever des insuffisances rattachées à la fiscalité pétrolière (**Section 1**) et les limites détachées à la fiscalité pétrolière (**Section 2**).

❖ Section 1 : Les limites rattachées à la fiscalité pétrolière

Par « *limites rattachées* », il faut entendre les écueils présents dans le dispositif juridique organisant les activités pétrolières au Sénégal et qui ont un lien direct avec la fiscalité. Autrement dit, il s'agit des failles qui concernent directement les ressources fiscales et qui ont tendance à plomber ou à limiter la performance du régime. Certaines de ces lacunes sont relatives à l'imprécision de certaines dispositions (**Paragraphe 1**) d'autres nous renseignent sur les lacunes matérielles du dispositif fiscal (**Paragraphe 2**).

Paragraphe 1 : L'imprécision de de certaines dispositions législatives

A ce niveau, aussi bien la nouvelle disposition relative à la taxation des transferts indirects de titres miniers (**A**) que la limitation du loyer superficiaire à la période d'exploration (**B**) nous paraissent problématiques à plus d'un titre.

A°) Une analyse critique de la nouvelle disposition relative à la taxation des transferts indirects de titres miniers

Aussi bien la législation de 1998²¹² que celle de 2019²¹³ reconnaissent la possibilité, dans des conditions bien définies, de céder ou transmettre les titres miniers d'hydrocarbures à d'autres personnes morales disposant de la capacité financière et technique pour mener à bien les opérations pétrolières. C'est d'ailleurs ce qui a justifié, par exemple, le 18 Novembre 2020, la cession totale des droits, obligations et intérêts résultant du CRPP²¹⁴ à la société Woodside Energy Sénégal par la société Capricorn Sénégal Limited²¹⁵ ; et en Juin 2021, la vente de 15% des parts de FAR Limited à la compagnie Woodside Energy²¹⁶ ou encore celle de 20%

²¹² Article 56 du code pétrolier de 1998 : « Les titres miniers d'hydrocarbures, les conventions ou les contrats de services sont cessibles et transmissibles, sous réserve d'autorisation préalable, à des personnes possédant les capacités techniques et financières pour mener à bien les opérations pétrolières. »

²¹³ Article 61 du code pétrolier de 2019 : « Dans les conditions fixées par le présent Code, les titres miniers d'hydrocarbures sont cessibles et transmissibles à des personnes morales possédant les capacités techniques et financières pour mener à bien les opérations pétrolières »

²¹⁴ Il s'agit du CRPP, signé le 15 Juillet 2004, liant l'Etat du Sénégal et la société sénégalaise Hunt Oil pour ce qui est des zones Rufisque Offshore, Sangomar Offshore et Sangomar Offshore profond. C'est d'ailleurs au niveau de ces deux dernières zones que du pétrole a été découvert en 2014.

²¹⁵ Arrêté n° 026164 du 18 Novembre 2020 portant approbation de la cession totale de droits, obligations et intérêts détenus par Capricorn Sénégal Limited résultant du contrat de recherche et de partage d'hydrocarbures et de l'accord d'association relatifs aux blocs Rufisque offshore, Sangomar offshore et Sangomar deep offshore à la société Woodside Energy Sénégal.

²¹⁶ <https://www.africa-press.net/senegal/economie/petrole-de-sangomar-far-ltd-vend-toutes-ses-parts-a-woodside-energy>, consulté le 31/10/2022

des droits, obligations et intérêts détenus par Total E & P Sénégal Limited à la société Korea National Oil Corporation dans le cadre du CRPP liant PETROSEN à Total E & P signé en 2017²¹⁷.

En 2019, par le truchement de l'adoption du nouveau code pétrolier, une nouvelle rédaction de l'article 61 a été introduite. Un alinéa 3 qui fait état de la fiscalité des cessions a été aménagé. Aux termes de celui-ci, « *La fiscalité des cessions de droits portant sur les titres miniers d'hydrocarbures, en phase d'exploitation, est régie par les dispositions du Code général des Impôts* ». Si pour la phase de prospection aucune cession n'est possible en vertu de l'article 15 du code pétrolier qui dispose clairement que : « *L'autorisation de prospection (...) n'est ni amodiable, ni cessible, ni transmissible* », il est cependant légitime de se demander : *Quid* de la fiscalité des cessions en phase d'exploration ? Le libellé de cette disposition doit donc à notre sens être regardé d'un œil critique dans la mesure où il introduit un groupe de mots²¹⁸ qui pourrait porter à confusion. En effet, en évoquant la fiscalité des cessions de droits portant sur les titres miniers d'hydrocarbures qu'en phase d'exploitation, nous avons l'impression que le législateur entend soustraire les entreprises pétrolières du paiement de la taxe sur les plus-values de cession durant les autres phases pétrolières. Pour rappel, ces dispositions relatives aux cessions ont été inscrites dans le nouveau code pétrolier suite au scandale qui avait défrayé la chronique et qui impliquait l'homme d'affaire Franck TIMIS. Plusieurs points ont été soulevés dans cette affaire mais c'est la problématique des cessions qui nous intéressera ici. Ainsi, les blocs Cayar *offshore* profond et Saint Louis *offshore* profond initialement attribués à la société PETRO-TIM Ltd²¹⁹ avaient fait l'objet d'une double cession, sans que « *les conséquences fiscales* » aient pu être tirées. PETRO-TIM Ltd a transféré à Timis Corporation Ltd un intérêt de participation égal à 90% qui a elle-même transféré à Kosmos Energy SENEGAL un intérêt participatif égal à 60%²²⁰.

²¹⁷ Arrêté n° 023891 du 02 Octobre 2020 portant approbation de la cession de 20% des droits, obligations et intérêts détenus par Total E & P Sénégal Limited, résultant des contrats de recherche et de partage de production d'hydrocarbures et des accords d'association relatifs aux bloc Ultra Profond, à la société Korea National Oil Corporation

²¹⁸ Il s'agit du terme « *en phase d'exploitation* »

²¹⁹ La crédibilité de cette société, d'ailleurs considérée comme une société-écran (définie à la page 70, note de bas de page n° 290), a été remise en cause. Elle a été créée le 19 Janvier 2012 dans un paradis fiscal (Îles Caïmans) soit deux jours après la signature du CRPP liant l'Etat du Sénégal et PETROSEN d'une part et PETRO-TIM d'autre part pour les blocs Cayar *offshore* profond et Saint Louis *offshore* profond. Ensuite, la société mère PetroAsia Resources Ltd a été créée à Hong Kong le 6 Mars 2012 soit quelques jours après la création de sa filiale. On se trouve donc face à une situation assez curieuse où la société mère est plus jeune que la filiale.

²²⁰ Ousmane SONKO, *Pétrole et gaz au Sénégal : chronique d'une spoliation*, Fauves Editions, 2017 p. 93

Avant 2019 pourtant, cette distinction n'était pas faite et l'article 56 du code pétrolier de 1998 ne faisait en aucun cas état de la fiscalité applicable aux cessions de titres miniers d'hydrocarbures²²¹. Les plus-values de cession étaient taxées conformément aux dispositions du CGI et il n'y avait aucune distinction entre les phases d'exploitation ou les phases antérieures à celle-ci. D'ailleurs l'article 556 alinéa 1^{er} du CGI²²² était libellé ainsi : « *La plus-value acquise par les terrains bâtis ou non bâtis, les droits relatifs aux mêmes immeubles et titres miniers est soumise, en cas de cession desdits immeubles ou droits, à une taxe dite "taxe de plus-value immobilière" »*.

En tout état de cause, la cession des titres miniers d'hydrocarbures est déjà réglée par le CGI. Il n'était donc pas pertinent de limiter les droits sur les cessions à la phase d'exploitation à moins qu'il s'agisse d'une volonté manifeste du législateur de renoncer à une part de ses recettes fiscales.

Au regard de toutes ces considérations, l'article 61 du code pétrolier peut être considéré comme un des points faibles du régime fiscal des activités pétrolières. Il n'en est pas moins de la clause de la limitation de la redevance superficielle à la période d'exploration.

B°) La limitation du loyer superficiaire à la phase d'exploitation

L'article 47 du code pétrolier, en faisant état des montants relatifs au loyer superficiaire, ne se limite qu'à la deuxième période d'exploration. En effet aux termes de son alinéa 2 : « *Les modalités de recouvrement de ce loyer sont déterminées dans le contrat pétrolier conclu avec le titulaire et les montants appliqués sont les suivants : • période initiale d'exploration : 30 dollars US par Km² par an ; • première période d'exploration : 50 dollars US par Km² par an ; • deuxième période d'exploration : 75 dollars US par Km² par an.* ». Ainsi, à la lecture de cette disposition, on se rend compte qu'il n'est nullement fait état des montants applicables

²²¹ L'article 56 était rédigé comme suit : « *Les titres miniers d'hydrocarbures, les conventions ou les contrats de services sont cessibles et transmissibles, sous réserve d'autorisation préalable, à des personnes possédant les capacités techniques et financières pour mener à bien les opérations pétrolières.*

Les demandes de cession et de transfert, sauf si ces opérations s'effectuent entre sociétés affiliées, doivent être adressées au Ministre pour approbation. Cette approbation sera réputée acquise si le Ministre n'a pas notifié son refus motivé dans les soixante jours suivant la réception de la demande ».

²²² L'alinéa 1^{er} de cette disposition a été réécrit en 2020 par la loi n° 2020-33 du 22 décembre 2020 portant loi de finances pour l'année 2021 : « *La plus-value acquise par les terrains bâtis ou non bâtis, les droits relatifs aux mêmes immeubles et les droits relatifs aux titres miniers visées au point 13°) du B du I de l'article 464 est soumise, en cas de cession desdits immeubles ou droits, à une taxe dite "Taxe de plus-value immobilière" »*

Pour précision, l'article 464-I-B fait état des assujettis aux droits d'enregistrement obligatoires dans le délai d'un mois, à compter de leur date ou de l'entrée en possession. Ainsi, le point 13°) vise les mutations de propriété ou de jouissance de droits afférent à des titres miniers, lesquels s'entendent de tous droits d'exploration, d'exploitation et autres autorisations présentant un avantage économique, accordés dans le domaine des mines ou des hydrocarbures au Sénégal.

en phase de production. Cela prouve que le législateur a entendu exonérer l'exploitant du paiement du loyer superficiaire en phase d'exploitation. Cela semble être confirmé par l'article 32 du code pétrolier qui dispose que : « *L'exploitation des gisements d'hydrocarbures est un acte de commerce. Elle n'ouvre droit à aucune redevance foncière ou du tréfonds* ». Il s'agit là d'une disposition qui n'est pas, à notre avis, conforme à l'esprit même de l'établissement d'une telle redevance. En effet, la redevance s'assimile à un droit de superficie, de louage qui doit donc en principe être due aussi longtemps que la compagnie extractive mène des activités sur le sol sénégalais. D'ailleurs les Etats producteurs n'épousent pas la même démarche. A titre comparatif, les articles 207 et 208 du code pétrolier gabonais, organisant la redevance superficiaire, prévoient son paiement aussi bien en phase d'exploration que celle d'exploitation. Ainsi, nous pouvons lire aux termes de l'article 207 : « *Une redevance superficiaire est due par le contracteur en rémunération de la surface mise à la disposition par l'Etat pendant toute la durée de validité du titre pétrolier exclusif* ». L'article 208 poursuit en précisant que : « *Le taux de la redevance superficiaire est fixé à cent francs CFA par hectare en phase d'exploration et cinq-mille francs CFA par hectare en phase d'exploitation* ». Le constat est le même au Congo où l'article 157 du code pétrolier dispose que « *La redevance superficiaire est due par le contracteur au titre des périmètres d'exploration ou des périmètres d'exploitation afférents au contrat pétrolier* ». L'article 100 du code pétrolier de la République de Guinée abonde dans le même sens : « *Les Contractants doivent s'acquitter des redevances superficielles annuelles, calculées sur la base de la superficie du périmètre contractuel à la date d'échéance de chaque paiement (...) Le Contrat Pétrolier précise le taux, l'assiette et les modalités de paiement des redevances superficielles pour chaque phase de la période de recherche et pour la période d'exploitation* ».

Par conséquent nous pouvons considérer que les compagnies pétrolières ne doivent pas être exonérées du paiement d'une telle redevance durant la dernière phase de l'amont pétrolier. Le loyer superficiaire n'a aucun lien avec la production. « *Il est dû par l'exploitant car ce dernier dispose, pour une durée limitée, d'une superficie appartenant à l'État sénégalais* »²²³. De plus, si le règlement d'un tel prélèvement est requis en phase d'exploration, elle devrait l'être *a fortiori* lorsque débute la production.

Cette limitation renseigne sur l'inexploitation par le législateur d'un élément fiscal existant.

A côté de ces insuffisances, d'autres lacunes matérielles ont pu être relevées.

²²³ Awa DIOUF, « La fiscalité sur l'or noir du Sénégal », *op. cit.*, p. 8

Paragraphe 2 : Les lacunes matérielles du dispositif fiscal

En substance, une analyse de la législation fiscale pétrolière révèle un certain amenuisement des recettes fiscales perceptibles à travers l'importance des exonérations fiscales et douanières (A) à laquelle se greffe une reconnaissance de la clause de stabilisation (B).

A°) Le recours massif aux exonérations fiscales et douanières

La spécificité de la fiscalité pétrolière résulte d'une recherche d'équilibre assez délicate entre la nécessité pour l'Etat de s'assurer une juste part de la rente et sa volonté d'attirer des investissements directs étrangers susceptibles de mettre en valeur son sous-sol national. Pour ce dernier cas, les mesures d'incitation telles que les exonérations fiscales constituent l'instrument privilégié des pouvoirs publics pour la promotion des investissements.

Les exonérations fiscales consistent à « *exclure, partiellement ou totalement, certains revenus spécifiques de l'assiette de l'impôt* »²²⁴. Elles sont donc à loger dans la catégorie des dépenses fiscales²²⁵. Souvent utilisées comme moyen d'attraction des investissements étrangers, les exonérations fiscales constituent des pertes de recettes fiscales importantes en particulier à l'égard des pays qui s'y adonnent à outrance. De plus, plusieurs études internationales font état de réserves quant à leur caractère efficace pour la promotion des investissements²²⁶.

Au Sénégal, nous remarquons dans le CGI, une importance massive des exonérations fiscales en ce qui concerne les activités pétrolières. A cet effet, plusieurs impôts droits, et taxes au profit de l'Etat et des collectivités territoriales entrent dans le champ des exonérations. Ainsi, ces dernières comprennent notamment :

²²⁴ El Hadji Dialigué BA, *Droit fiscal*, op. cit., p. 55

²²⁵ « *Mesures juridiques de nature ou à incidence fiscale dérogatoire du droit commun, provoquant un allègement de la charge de l'impôt pour le contribuable et se traduisant par un manque-à-gagner en terme de recette pour le trésor public* », les dépenses fiscales se définissent comme des mesures incitatives qui impactent significativement le budget de l'Etat, dans la mesure où ce dernier renonce volontairement à une partie de ses recettes fiscales pour soutenir le secteur productif ou social » V. Ministère des finances et du budget, Rapport d'évaluation budgétaire des dépenses fiscales, édition 2020, p. 10

« *Il peut s'agir, entre autres, de mesures d'exonération ou de réduction du montant de l'impôt dû, de réduction de taux d'imposition, d'abattement ou de dégrèvements d'impôts* ». V. Pélagie THÉOUA-N'DRI, « Financement des budgets et pratique des dépenses fiscales dans l'espace UEMOA : Réflexion sur un couple contesté », p. 4

²²⁶ OCDE (Organisation de Coopération et de Développement Economiques), « Fiscalité et développement : Principes pour améliorer la transparence et la gouvernance des incitations fiscales à l'investissement dans les pays en développement », 7 p., lien : <https://www.oecd.org/fr/ctp/fiscalite-internationale/principes-pour-ameliorer-la-transparence-et-la-gouvernance-des-incitations-fiscales.pdf>, consulté le 18/09/2022

V. OCDE, *Perspectives des politiques d'investissement au Moyen Orient et en Afrique du Nord*, OECDiLibrary, 2021, 292 p., lien : <https://www.oecd-ilibrary.org/sites/aaddf8bb-fr/index.html?itemId=/content/component/aaddf8bb-fr#section-d1e9204>, consulté le 18/09/2022

V. Rapport du FMI, de l'OCDE, des Nations Unies et de la Banque Mondiale au groupe de travail du G20 sur le développement, « Options pour une utilisation efficace et efficiente des incitations fiscales à l'investissement dans les pays à faible revenu », 2015, 53 p. , lien : <https://www.oecd.org/fr/fiscalite/fiscalite-internationale/options-pour-une-utilisation-efficace-et-efficient-e-des-incitations-fiscales-a-l-investis-sement-dans-les-pays-a-faible-revenu.pdf>, consulté le 18/09/2022

- L'Impôt sur le revenu des créances²²⁷ ;
- L'Impôt Minimum Forfaitaire²²⁸.
- La Contribution Forfaitaire à la Charge de l'Employeur²²⁹.
- La Contribution économique locale²³⁰.
- La Contribution foncière des propriétés bâties à l'exclusion des immeubles à usage d'habitation²³¹
- La Contribution foncière des propriétés non bâties²³².
- Les droits et taxes de douanes dont la taxe sur la valeur ajoutée (TVA)²³³.

La lecture des dispositions qui organisent les situations exonératoires nous renseigne sur l'importance des recettes fiscales pouvant échapper à l'Etat notamment durant les deux

²²⁷ Article 104 du CGI : « Les dispositions de l'article 101 ne sont pas applicables aux intérêts, arrérages et tous autres produits de comptes courants figurant dans les recettes provenant de l'exercice d'une profession industrielle, commerciale, ou agricole ou d'une exploitation minière, sous la double condition : 1. que les contractants, aient la qualité d'industriel, de commerçant ou d'exploitant agricole ou minier ; 2. que les opérations inscrites au compte courant se rattachent exclusivement à l'industrie, au commerce ou à l'exploitation des deux parties. Les dispositions qui précèdent ne sont applicables qu'aux contractants dont les produits des comptes courants sont imposables au Sénégal au titre des bénéfices industriels et commerciaux. ».

²²⁸ Article 39.4°) du CGI : « Sont exonérées de l'impôt minimum forfaitaire : (...) 4°) les titulaires de permis de recherche minière ou pétrolière pendant la validité du titre de recherche, y compris ses renouvellements et pendant la phase de développement ou d'investissement, sans que celle-ci ne puisse dépasser les durées prévues par les textes régissant les secteurs concernés. Cette exonération est en outre valable pour une durée de trois années à compter de celle de la première production. »

²²⁹ Article 264 du CGI : « Pendant les phases de prospection et de recherche, les entreprises titulaires d'une autorisation de prospection ou d'exploration d'hydrocarbures ou d'un permis de recherche de substances minérales sont exonérées de la contribution forfaitaire à la charge de l'employeur. 2. Cette exonération s'étend à la phase de réalisation des investissements ou de développement sans pouvoir dépasser les durées prévues par les textes régissant les secteurs concernés. 3. Les entreprises titulaires de concessions minières sont, pendant la phase d'exploitation, exonérées de la contribution forfaitaire à la charge de l'employeur pendant une période de trois (3) ans à compter de la date de première production. »

²³⁰ Article 323 du CGI : « Les entreprises titulaires de titres de recherche de substances minérales ou pétrolières sont, pendant toute la durée de validité du titre et de ses renouvellements, exonérées de la contribution économique locale. 2. Cette exonération s'étend à la phase de réalisation des investissements ou de développement, sans pouvoir dépasser les durées prévues par les textes régissant les secteurs concernés ou l'année qui suit celle de la première production. 3. Les entreprises titulaires de concessions minières bénéficient également de l'exonération durant une période de trois (3) ans, à compter de l'année de la première production. »

²³¹ Article 286.1 du CGI : « Les entreprises titulaires de titres de recherche de substances minérales, d'une autorisation de prospection ou d'exploration d'hydrocarbures sont, pendant toute la durée de validité desdits titres de recherche ou autorisations et de leurs renouvellements, dans le cadre strict de leurs opérations de recherche, exonérées de la contribution foncière des propriétés bâties. L'exonération ne s'applique pas aux immeubles à usage d'habitation. 2. Cette exonération s'étend à la phase de réalisation des investissements ou de développement sans pouvoir dépasser les durées prévues par les textes régissant les secteurs concernés. 3. Ces entreprises bénéficient également de l'exonération pendant les trois (3) premières années de la phase d'exploitation, à compter de la date de délivrance du titre d'exploitation. ».

²³² Article 299 du CGI : « Les personnes prévues à l'article 286 sont, dans les mêmes conditions et garanties, exonérées de la contribution foncière des propriétés non bâties »

²³³ Article 361.25) du CGI : « Sont exonérés de taxe sur la valeur ajoutée : (...) 25) Les importations, livraisons et prestations réalisées au profit de titulaires d'une autorisation de prospection ou d'exploration d'hydrocarbures ou d'un permis de recherche de substances minérales ou pétrolières et de leurs sous-traitants reconnus comme tels, pendant toute la durée de validité du permis ou de l'autorisation et de leurs renouvellements et pendant la phase de développement. Cette exonération ne porte que sur les activités directement liées aux opérations pétrolières telles que définies dans le Code pétrolier »

premières phases du cycle pétrolier que sont la prospection et l'exploration. Pour certains cas, le législateur étend ces allègements à trois années à compter de la première production. A notre sens cependant, si durant les phases de prospection et d'exploration les exonérations fiscales sont quelque peu compréhensibles du fait de l'importance des moyens financiers et techniques mobilisés mais aussi du caractère risqué de l'activité²³⁴, elles ne devraient pas intervenir en phase de production.

De plus, comme nous l'avons précisé tantôt, même s'il s'agit d'un mécanisme prisé, l'existence d'un dispositif incitatif ne vaut pas systématiquement décision d'investissement. L'OCDE précise à cet effet que : « *les incitations fiscales accordées dans les pays en développement ont peu d'effet sur les investissements puisque la plupart auraient été réalisés même en l'absence de ces incitations* »²³⁵.

D'un autre côté, une enquête de l'ONUDI (Organisation des Nations Unies pour le développement industriel) auprès de 7000 entreprises dans 19 pays africains, montre que sur les 12 facteurs qui motiveraient le choix du lieu d'implantation des investisseurs étrangers, les mesures incitatives se classaient 11^{ème}²³⁶. Ainsi, par ordre d'importance, les raisons les plus déterminantes pouvant justifier une décision d'investissement sont : 1) La stabilité économique, 2) La stabilité politique, 3) Le coût des matières premières, 4) Le marché local, 5) La transparence de la réglementation et cadre juridique, 6) La disponibilité d'une main d'œuvre qualifiée, 7) Les coûts de la main d'œuvre, 8) La qualité de vie, 9) La disponibilité des fournisseurs locaux, 10) Les accords bilatéraux et traités de double imposition, 11) L'ensemble de mesures incitatives et 12) Le marché des exportations. Dès lors, bien que les allègements fiscaux puissent avoir une influence sur la décision d'investir, ils ne constituent pas le facteur le plus déterminant.

Pour ce qui est des droits de douane, l'article 49 du code pétrolier dispose qu' : « *A l'exception de la redevance statistique (RS) et des prélèvements communautaires, le titulaire d'un contrat*

²³⁴ La recherche n'aboutit pas toujours à la découverte de pétrole. Il s'agit là d'une science incertaine. Un rapport de l'analyste norvégien du secteur pétrolier révèle que le taux de réussite de forages pétroliers en *onshore* a été de 10,6 % en 2020. Lien : https://twitter.com/RystadEnergy/status/1367814817969541122?ref_src=twsrc%5Etfw%7Ctwcamp%5Etweet%7Ctwterm%5E1367814817969541122%7Ctwgr%5E5f8a78fc963dad22695f9523aae9c84adf7711d8%7Ctwcon%5Es1&ref_url=https%3A%2F%2Fwww.agenceecofin.com%2Fexploration%2F0803-85939-chute-record-du-taux-de-reussite-des-forages-petroliers-a-terre-en-2020, consulté le 26/11/2022. En 2014, le taux de réussite des forages d'exploration dans le monde s'élevait à 13 % selon le cabinet Richmond Energy Partners. (V. Fary NDAO, *l'or noir du Sénégal*, op. cit., p. 32)

²³⁵ OCDE, « Fiscalité et développement : Principes pour améliorer la transparence et la gouvernance des incitations fiscales à l'investissement dans les pays en développement », op. cit., p. 2

²³⁶ Rapport de l'ONUDI sur les investisseurs en Afrique, 2011, pp. 64-65, lien : <https://www.un-ilibrary.org/content/books/9789210553889/read>, consulté le 27/11/2022

pétrolier est exonéré durant les périodes d'exploration, d'évaluation et de développement de tous droits et taxes de douane, y compris le prélèvement du Conseil Sénégalais des Chargeurs (COSEC) pour ... » les biens nécessaires à la réalisation des activités pétrolières. La même disposition étend l'exonération au profit des sociétés sous-traitantes pour la réalisation de leurs prestations pendant les mêmes périodes. Les sociétés pétrolières bénéficient également de régime suspensif pour certaines catégories de biens²³⁷. Ce régime permet à l'Etat de ne pas abandonner une recette douanière. Elle devient exigible dès que les conditions de suspension ne sont plus remplies et que le bien est mis à consommation²³⁸.

Toutefois, ces régimes suspensifs peuvent s'analyser en exonérations en l'absence de suivi notamment lorsque le bien est resté sous le régime pour une durée trop longue ou lorsqu'il a fait l'objet d'une cession domestique sans régularisation des droits suspendus²³⁹. Le contrôle et la surveillance de l'administration douanière sénégalaise sont donc importants.

Le coût élevé des allègements fiscaux nécessite que les pouvoirs publics manient ces instruments avec précaution. A notre sens, l'Etat du Sénégal doit revoir à la baisse ces allègements fiscaux ; d'abord parce que les périodes de recherche sont déjà assez longues, ensuite parce qu'en phase d'exploitation, les compagnies pétrolières récupèrent l'ensemble des coûts de production qu'elles ont supportés durant les phases antérieures à celle-ci.

La reconnaissance de la clause de stabilisation des régimes fiscaux constitue également une lacune qui pourrait potentiellement participer à la diminution des recettes fiscales de l'Etat.

B°) La reconnaissance de la clause de stabilisation du régime fiscal

Par clause de stabilisation, il faut entendre « *une clause dont l'objet est de geler la législation nationale du pays hôte dans l'état où elle se trouve au moment de la conclusion du*

²³⁷ Article 50 du code pétrolier : « *Les matériels, matériaux, fournitures, machines, véhicules utilitaires, engins et équipements ainsi que les pièces de rechange, les produits et matières consommables, destinés directement aux opérations pétrolières, importés au Sénégal par le ou les titulaires de contrat pétrolier ou par les sociétés sous-traitantes des opérations pétrolières et pouvant être réexportés ou cédés après utilisation, sont déclarés en suspension totale des droits et taxes à l'importation* »

²³⁸ Ibid., « *En cas de mise à la consommation, les droits et taxes exigibles sont ceux en vigueur à la date du dépôt de la déclaration en détail de mise à la consommation, applicables à la valeur vénale réelle des produits à cette même date.* »

²³⁹ Alain CHARLET & Al., « La convergence fiscale dans le secteur minier des pays de l'UEMOA : la législation communautaire en question ? », Revue de droit fiscal, n°8, 2019, p. 4, lien : <https://ferdi.fr/dl/df-biHnjpiNjryLJdpCaH5uv6Yx/article-la-convergence-fiscale-dans-le-secteur-minier-des-pays-de-l-uemoa-.pdf>, consulté le 26/11/2022

contrat »²⁴⁰. Elle s'analyse donc comme un « *gel de la législation applicable* »²⁴¹ au profit de l'investisseur en vue de lui assurer une certaine stabilité contractuelle. La philosophie derrière est « *de protéger [les] contrats de tout acte législatif ou administratif unilatéral de la part de l'État, susceptible de déstabiliser le droit de l'investisseur privé* »²⁴². Dans le contexte fiscal et pétrolier, la clause de stabilisation permet de protéger l'investisseur contre une hausse potentielle de la charge fiscale. Ainsi, l'Etat hôte s'engage à ce que la fiscalité applicable à un projet reste invariable et demeure la même qui était prévue lors de la signature de la convention ou de l'attribution du permis d'exploitation²⁴³.

La législation pétrolière du Sénégal prévoit la possibilité pour les parties d'inclure dans le contrat ladite clause comme en atteste l'article 72 du code pétrolier²⁴⁴. Toutefois, le même article exclut de la clause « *les coûts additionnels occasionnés par une modification de la réglementation en matière de sécurité des personnes, de protection de l'environnement, de contrôle des opérations pétrolières ou de droit du travail, à moins que ces modifications ne soient pas conformes aux pratiques internationales ou qu'elles soient appliquées à un contractant de manière discriminatoire* ».

Bien que l'idée qui ait sous-tendu l'existence et la reconnaissance d'une telle clause est louable, elle est parfois critiquée à bien des égards. En effet, si elle permet de protéger les intérêts de l'investisseur, parce qu'étant un gage de confiance pour ceux-ci, elle est cependant quelque peu problématique dans la mesure où elle empêche à l'Etat de réviser une fiscalité qui ne serait plus adaptée²⁴⁵ ; limitant ainsi la « *flexibilité législative des gouvernements* »²⁴⁶ ; dans un monde marqué par des mutations constantes. Pour éviter cela, il est important de

²⁴⁰ Prosper WEIL, « Les clauses de stabilisation ou d'intangibilité insérées dans les accords de développement économique », in *Mélanges offerts à Charles Rousseau*, Paris, Pedone, 1974, pp.307-308 cité par Christian-Jr Kabange NKONGOLO, « La Clause de stabilisation dans le Code minier révisé : Portée d'une délimitation "pro rata temporis" sous les articles 276 et 342 bis », 2018, p. 12

²⁴¹ Mahamat A.D. ATTEIB, « L'exigence de transparence dans le contentieux des conventions minières des états africains en transition démocratique : étude de cas de la guinée », in *La transparence des industries extractives en Afrique*, Presses de l'Université du Québec, 2021, p.363

²⁴² Ebtissam EL KAILANI-CHARIAT, *La stabilisation des contrats pétroliers*, Thèse de droit privé, op. cit. , p. 36

²⁴³ Yannick BOUTERIGE, « L'industrie minière aurifère du Sénégal : régime fiscal et partage de la rente », Présentation pour l'ITIE Sénégal, 2022, p. 12

²⁴⁴ « *Le Contrat pétrolier peut inclure une clause de stabilisation du contexte législatif et réglementaire à la date d'entrée en vigueur, permettant aux contractants et à l'Etat, au cas où des dispositions législatives ou réglementaires postérieures à la date d'entrée en vigueur du contrat pétrolier viendraient bouleverser son équilibre économique, à requérir soit la non-application des dispositions financièrement aggravantes, soit un ajustement des dispositions contractuelles de nature à rétablir l'équilibre économique initial* »

²⁴⁵ Yannick BOUTERIGE, « L'industrie minière aurifère du Sénégal : régime fiscal et partage de la rente », op. cit.

²⁴⁶ Nicola WOODROFFE, « les mains liées ? Comment les conditions des contrats pétroliers peuvent limiter la flexibilité des politiques climatiques des gouvernements », *Natural Resource Governance Institute*, 2021, p. 5

reconfigurer la clause de stabilité pour qu'elle prenne en compte les intérêts de tous les contractants. A cet effet, conformément aux recommandations du *Natural Resource Governance Institute* (NRGI)²⁴⁷, la clause doit être précise c'est-à-dire possible pour des domaines bien définis ; ce qui permettra à l'Etat d'avoir la « *latitude de réglementer d'autres domaines d'intérêt* ». L'OCDE, pour sa part, déconseille l'inclusion de telles clauses dans les contrats parce que les gouvernants peuvent user d'autres moyens pour attirer l'investissement à travers notamment des négociations fermes et constructives et un processus ouvert d'appel d'offres impliquant des investisseurs aux capacités techniques et financières suffisantes. Dans les cas où le gouvernement les juge nécessaires par contre, elle propose de limiter sa portée à certaines dispositions fiscales spécifiques clés (et non à l'ensemble des dispositions fiscales) et pendant une période bien définie ; mais aussi d'exclure du champ d'application de la clause, l'adoption de mesures fiscales tendant à protéger la base d'imposition de l'Etat hôte²⁴⁸. En outre, pour le FMI, en plus du fait que les clauses de stabilisation ne sont pas nécessaires pour attirer les investissements, la garantie de la stabilité ne nécessite pas non plus son introduction dans le contrat²⁴⁹.

A côté de la problématique relative à la rédaction de certaines dispositions, une lecture des textes nous révèle également l'existence de lacunes certes détachées de la fiscalité mais avec des conséquences non moins fiscales.

❖ **Section 2 : Les limites détachées de la fiscalité pétrolière**

Elles concernent les différentes situations, conduites ou procédés susceptibles d'avoir des effets néfastes sur la performance du régime fiscal des activités pétrolières. Il s'agit donc d'insuffisances qui ne sont pas directement liées au dispositif fiscal mais qui pourraient avoir des incidences sur la fiscalité. Elles peuvent se résumer à l'existence de situations propices à certains dysfonctionnements **(A)** et aux limites relatives au fonctionnement optimal des institutions **(B)**.

Paragraphe 1 : L'existence de situations propices à certains dysfonctionnements

La nouvelle procédure d'attribution des marchés dans le domaine des hydrocarbures **(A)** et l'inexistence d'un contrat type de partage de production **(B)** sont tous deux des situations susceptibles de favoriser des pratiques antinomiques à l'Etat de droit telles que la corruption.

²⁴⁷ Natural Resource Governance Institute (NRGI), *Charte des ressources naturelles*, 2^{ème} édition, 2014, p. 20

²⁴⁸ OCDE, « Principes directeurs pour des contrats extractifs durables », 2019, p. 16

²⁴⁹ FMI, « Régimes fiscaux des industries extractives : conception et application », 2012, p. 41

A°) La nouvelle procédure d'attribution des marchés dans le domaine des hydrocarbures

Par Décret n°2022-1538 du 12 Août 2022, l'autorité exécutive a procédé à une importante modification du code des marchés publics (abrogé)²⁵⁰. A travers cette réforme, le Sénégal a entendu soustraire de l'application dudit code les activités d'achats, limitativement énumérées par l'article 3 point 4.c) du code des marchés publics²⁵¹, des autorités contractantes et des sociétés publiques (SENELEC, PETROSEN et ses filiales, la SAR...) chargées de la mise en œuvre des politiques pétrolières, gazières et électriques.

Le code des marchés publics de 2014 a cependant été abrogé et remplacé récemment par un nouveau texte²⁵² ; laissant toutefois subsister la disposition²⁵³. Cet article institue ainsi un régime dérogatoire au profit desdites entreprises et sociétés laissant ainsi planer des inquiétudes liées à la transparence en ce qui concerne la passation des contrats dans des domaines aussi sensibles que ceux-ci. D'ailleurs, si certains à l'image de l'expert en marchés publics M. Seybani SOUGOU considéraient cette réforme illégale, d'autres comme l'avocat Me. Mohamadou Fallou MBODJI ou encore l'ingénieur polytechnicien M. Modibou DIOP font état des risques de corruption que peuvent engendrer ce texte. Toutefois, admettant que cette révision aurait le mérite d'être en phase avec le *fast-track* gouvernemental prôné par le président Macky SALL » en introduisant dans le secteur des énergies des concepts tels que la souplesse, la performance, la célérité, la rapidité dans les procédures d'achats, elle paraît pour notre part problématique à plus d'un titre. Autrement dit, si la finalité poursuivie paraît salubre, la méthode retenue l'est moins et cela pour plusieurs raisons.

D'abord l'article 25-1 de la Constitution dispose que : « *L'exploitation et la gestion des ressources naturelles doivent se faire dans la transparence et de façon à générer une*

²⁵⁰ Décret n°2022-1538 du 12 Août 2022 modifiant et complétant le décret n°2014-1212 du 22 Septembre 2014 portant code des marchés publics

²⁵¹ Article 3.4.c) du code des marchés publics : « *Les Autorités contractantes peuvent, sans appliquer les procédures prévues par le Code des marchés publics, (i) acquérir les produits pétroliers dénommés super carburant, essence ordinaire et gasoil destinés uniquement à l'usage des véhicules administratifs ainsi que le gaz butane à usage domestique, et dont l'acquisition est soumise à l'application du prix en vigueur figurant au barème des produits pétroliers publié périodiquement par la Commission nationale des hydrocarbures du Ministère chargé de l'Énergie. Sont exclus de cette dérogation les produits destinés à l'exploitation ; ...* »

²⁵² Décret n° 2022-2295 du 28 Décembre 2022 portant code des marchés publics

²⁵³ Article 3.c). i) du décret 2022 portant code des marchés publics : « *les autorités contractantes peuvent, sans appliquer les procédures prévues par le Code des marchés publics (...) acquérir les produits pétroliers dénommés super carburant, gaz butane, gaz acétylène, les carburants basés sur le kérosène, le carburant pour les avions militaires, essence ordinaire et gasoil, destinés uniquement à l'usage des véhicules administratifs et groupes électrogènes et dont l'acquisition est soumise à l'application du prix en vigueur figurant au barème des produits pétroliers publié périodiquement par la Commission en charge de la régulation du secteur de l'énergie. Sont exclus de cette dérogation les produits destinés à l'exploitation ;* »

croissance économique, à promouvoir le bien-être de la population en général et à être écologiquement durables ». De plus, L'UEMOA, à travers la Directive n°04/2005/CM/UEMOA portant procédures de passation, d'exécution et de règlement des marchés publics et des délégations de service public soumet les entreprises publiques aux règles de la commande publique. Cette révision risque dès lors de porter atteinte aux règles de transparence et de bonne gouvernance prévues par les textes supérieurs.

Dans le passé, le président WADE avait initié une réforme similaire du code des marchés publics à travers le décret n° 2012-01 du 02 janvier 2012 pour modifier l'article 3 afin de pallier la crise profonde qui sévissait dans le secteur notamment en ce qui concerne la fourniture d'énergie. Cette modification visait à soustraire des dispositions du code les marchés d'acquisition de combustibles, les opérations et la maintenance d'installations destinées à produire de l'énergie électrique, lorsqu'elles sont confiées aux fabricants des machines concernées, ainsi que les marchés de conseil juridique entre autres²⁵⁴. Cette réforme avait d'ailleurs fortement été critiquée par l'ARMP en son temps²⁵⁵. A cela s'est ajouté que, dans son rapport annuel public de 2012, la Cour des comptes avait décelé une gestion nébuleuse des achats de la SAR autour de quelques cargaisons de fuel²⁵⁶.

Il est donc important que le Sénégal tire des leçons du passé. Pour cela la mise en place d'un organe spécial chargé du contrôle des opérations d'achats et de vente est impérative. Il sera chargé de veiller à la transparence voire la réalité des opérations pour éviter toute tentative de fraude et de corruption ; ce qui permettra de protéger la base imposable.

²⁵⁴ Il s'agit spécifiquement : Des services d'arbitrage, de conciliation, d'assistance, de conseil juridique et de représentation ; Des services financiers relatifs au conseil financier, à l'émission, à l'achat, à la vente et au transfert des titres ou d'autres instruments financiers, en particulier les opérations d'approvisionnement en argent ou en capital des autorités contractantes, et des services fournis par des banques centrales.

De l'acquisition des combustibles destinés à l'exploitation des centrales électriques de l'Etat (fuel, diesel, etc.), les produits pétroliers dénommés super carburant, essence ordinaire et gasoil, destinés uniquement à l'usage des véhicules administratifs, et dont l'acquisition est soumise à l'application du prix en vigueur figurant au barème des produits pétroliers publié périodiquement par la Commission nationale des Hydrocarbures du Ministère chargé de l'Energie ainsi que les activités d'opération et de maintenance d'installations destinées à produire de l'énergie électrique lorsqu'elles sont confiées aux fabricants des machines concernées.

²⁵⁵ L'Autorité de régulation des marchés publics devenue aujourd'hui Autorité de régulation de la commande publique (ARCOP), suite à la réforme du COA à travers la loi n° 2022-07 du 19 avril 2022, est une autorité administrative indépendante dotée de l'autonomie financière et de gestion. Elle a notamment pour mission :

De conseiller et d'assister les autorités compétentes de l'Etat dans l'élaboration des textes législatifs et réglementaires concernant la passation et l'exécution des marchés publics, des contrats de partenariat public-privé, lors de l'analyse des résultats de l'application de ces textes, et pour leur adaptation ou modification ;

D'assurer des missions d'enquête et de contrôle a posteriori du respect de la réglementation régissant la passation ainsi que l'exécution des marchés publics et des contrats de partenariat public-privé, de saisir et d'assister toutes autorités compétentes en cas de violation de cette réglementation ou des règles de concurrence ;

De sanctionner les personnes physiques ou morales contrevenantes qui auront enfreint la réglementation applicable en matière de passation, d'attribution ou d'exécution de marchés publics ou de contrats de partenariat public-privé, par des exclusions temporaires et pénalités pécuniaires.

²⁵⁶ V. Rapport public 2012 de la cour des comptes, pp. 224-251, lien : <https://www.courdescomptes.sn/wp-content/uploads/2017/04/Rapport-public-2012.pdf>, consulté le 30/11/2022

La supervision des marchés qui dérogent aux procédures de droit commun est donc un enjeu capital car comme précisé dans l'exposé des motifs de la loi n° 65-51 du 19 Juillet 1965 portant code des obligations de l'Administration (COA) modifiée : *« l'institution (...) de régimes dérogatoires pour la conclusion de marchés relatifs à certains projets nuit à l'instauration de procédures fiables et transparentes »*.

L'inexistence d'un contrat type de partage de production est un autre élément essentiel susceptible de favoriser des pratiques frauduleuses promptes à abrégé toute mobilisation des recettes fiscales de l'Etat.

B°) L'inexistence d'un contrat type de partage de production

Le nouveau code pétrolier a procédé à des innovations positives en réduisant les renvois aux contrats pétroliers pour la détermination des taux de certains prélèvements.

Cette réforme certes salubre, mérite, à notre avis, d'être plus approfondie. En effet, les législateurs renvoient parfois aux conventions pour ce qui est de la détermination des taux, des modalités d'application ou de recouvrement de certains prélèvements spécifiques notamment en ce qui concerne les impôts forfaitaires. Il s'agit d'ailleurs d'une option assez répandue. A titre illustratif, au Tchad, aux termes de l'article 69.1 de la loi relative aux hydrocarbures²⁵⁷ : *« Les titulaires de Contrats Pétroliers et Permis en dérivant sont soumis au paiement d'une redevance superficielle annuelle dont le montant et les modalités de règlement sont précisés dans le Contrat pétrolier »*. De même, l'article 108²⁵⁸ du code pétrolier camerounais renvoie au contrat pour fixer les modalités de perception du bonus de signature et de production.

D'autres Etats optent cependant pour une autre voie. Au Congo par exemple, la nature du bonus, son montant, les conditions et les modalités de paiement sont fixées par décret en Conseil des ministres²⁵⁹. Le même constat peut être fait en ce qui concerne la redevance superficielle. L'article 157 dispose à cet effet que : *« L'assiette, les taux, les modalités de perception, de recouvrement et de gestion de la redevance superficielle sont fixés par décret en Conseil des ministres »*.

²⁵⁷ Loi n°07-006 du 2 Mai 2007 relative aux hydrocarbures

²⁵⁸ Article 108 de la loi n°2019/008 du 25 Avril 2019 portant Code pétrolier camerounais *« Le contrat pétrolier prévoit une prime dénommée "bonus de signature" que le titulaire s'oblige à verser à l'Etat, ainsi qu'une prime dénommée " bonus de production" que le titulaire a l'obligation de verser à l'Etat en fonction des quantités d'hydrocarbures produites, selon les modalités prévues au Contrat Pétrolier »*

²⁵⁹ Article 156 du code des hydrocarbures congolais

Ces options peuvent paraître critiquables pour certains. Nous pourrions en effet considérer que l'implication législative paraît plus transparente que celle du pouvoir exécutif. D'ailleurs l'article 47 de la Constitution du Gabon au même titre que l'article 67 de la Constitution du Sénégal donne compétence à la loi pour ce qui est de la fixation de l'assiette, du taux et des modalités de recouvrement des impositions de toute nature. Cependant comme précisé plus haut²⁶⁰, du fait de la haute technicité du secteur, les enjeux qu'il implique et pour des raisons de célérité, le législateur confie souvent cette tâche à l'autorité exécutive.

Pour sa part, au Sénégal, le code pétrolier en vigueur renvoie au contrat pour la précision de certains éléments fiscaux notamment la détermination et les conditions et modalités du bonus de signature²⁶¹, les conditions et les modalités du bonus de production²⁶², les modalités du recouvrement de la redevance sur la valeur des hydrocarbures prévus²⁶³ et du loyer superficiaire²⁶⁴ etc. L'importance des contrats dans la promotion de la transparence n'est plus à démontrer. Ces derniers contiennent en effet des précisions essentielles voire fondamentales sur l'activité concernée. Selon donc les options choisies par le gouvernement, les stipulations contractuelles peuvent être en phase avec les bonnes pratiques internationales en matière extractive ou alors se transformer en une véritable « épée de Damoclès ». L'introduction d'un contrat type de partage de production permet d'éviter ce dernier scénario. Nous considérons qu'il est plus avantageux pour l'Etat du fait des risques de corruption pouvant peser sur les autorités exécutives ; car comme le souligne d'ailleurs Mme Awa DIOUF, si rien n'est prévu par les textes législatifs, la négociation se fait à la carte²⁶⁵. Or, l'objectif premier du contrat type de partage de production est de corriger le déséquilibre flagrant qui a toujours caractérisé les conventions extractives. Ce déséquilibre s'explique par la méconnaissance des intérêts de l'Etat hôte dans les négociations contractuelles au profit de ceux des investisseurs. C'est d'ailleurs fort de ce constat que le président Macky SALL plaidait pour la renégociation des

²⁶⁰ V. *Supra*, p. 9

²⁶¹ Article 7 du code pétrolier : « *Le titulaire d'un contrat pétrolier est assujéti au paiement d'un bonus de signature, au profit de l'Etat, non recouvrable au titre des coûts pétroliers et de l'impôt sur les sociétés, dont les conditions et modalités sont fixées dans le contrat.* »

²⁶² Article 28 du code pétrolier : « *Le titulaire de l'autorisation exclusive d'exploitation est assujéti au paiement d'un bonus de production, non recouvrable au titre des coûts pétroliers et de l'impôt sur les sociétés, dont les conditions et modalités sont fixées dans le contrat de partage de production* »

²⁶³ Article 42 du codé pétrolier : « (...) *Les modalités de recouvrement sont précisées dans le contrat de partage de production* »

²⁶⁴ Article 47 du code pétrolier « (...) *Les modalités de recouvrement de ce loyer sont déterminées dans le contrat pétrolier conclu avec le titulaire* »

²⁶⁵ Awa DIOUF, « Fiscalité du secteur primaire dans les pays en développement : cas de l'agriculture et du secteur pétrolier au Sénégal », Thèse de Doctorat, Université Clermont Auvergne, École Doctorale des Sciences Économiques, Juridiques, Politiques et de Gestion, soutenue le 07/07/2021, p. 73

contrats portant sur les ressources naturelles en Afrique afin que les Etats puissent « *tirer pleinement profit de leur potentiel en la matière* »²⁶⁶.

Pour rappel, la convention type n'est pas étrangère au Sénégal. Elle a existé en 1998 aux côtés du code pétrolier et de son décret d'application sous l'appellation de contrat type de recherche et de partage de production (CRPP).

Pour finir, étant donné que l'existence de ces prélèvements ne fait l'ombre d'aucun doute du fait de leur consécration légale, l'Etat devrait fixer unilatéralement les éléments qui les entourent (modalités de recouvrement, taux etc.) au sein d'une convention type et les soustraire ainsi à toute idée ou volonté de renégociation. Un modèle de convention permettrait à l'Etat d'inscrire dans un support les éléments sujets à négociation et d'autres qui ne le seront pas. Cela permettrait également d'éviter de potentielles discordances entre les dispositions législatives et contractuelles ; élément que nous développerons dans les lignes suivantes. Le retour du contrat type de recherche et de partage de production est donc plus que nécessaire.

La performance de certaines institutions peut également avoir des effets néfastes sur le régime fiscal. Or lorsqu'on scrute ce dernier, il est possible de déceler quelques insuffisances au fonctionnement de quelques structures.

Paragraphe 2 : Les limites au fonctionnement optimal des institutions fiscales

Ces limites sont relatives à la coordination insuffisante des entités publiques impliquées dans l'activité pétrolière (A) et à l'implication embryonnaire du parlement dans les négociations contractuelles (B)

A°) Une coordination insuffisante des entités publiques impliquées dans l'activité pétrolière

Plusieurs institutions interviennent dans le secteur pétrolier. Pour ce qui nous intéresse, c'est-à-dire la fiscalité pétrolière, les entités qui retiennent notre attention sont notamment la direction des hydrocarbures (DH), la DGID, PETROSEN et la direction des douanes. Ces derniers, dans le cadre de leurs missions et au regard de leurs compétences dans le domaine²⁶⁷ détiennent des informations pertinentes relatives à la maîtrise des coûts pétroliers et la

²⁶⁶ Lien : <https://afrique.latribune.fr/politique/leadership/2018-05-07/macky-sall-le-moment-est-venu-de-renegocier-les-contrats-portant-sur-les-ressources-naturelles-en-afrique-777732.html#:~:text=Leadership-Macky%20Sall%20%3A%20%2C%20Le%20moment%20est%20venu%20de%20ren%C3%A9gocier%20les%20contrats,ressources%20naturelles%20avec%20les%20multinationales>, consulté le 04/12/2022

²⁶⁷ V. *Supra*, pp. 29-32

détermination des impôts dus. L'échange d'informations entre ces structures est donc primordial afin d'éviter toute tentative de fraude de la part des multinationales.

Cependant, une coordination insuffisante entre les services compétents a pu être relevée. Cette absence d'échange automatique d'informations peut être verticale (au sein d'un même service) ou horizontale (entre entités publiques). D'ailleurs pour le premier cas, dans le rapport public du Ministère des finances et du budget de 2022²⁶⁸, l'absence de partage systématique de renseignements entre les services de la DGID a pu être soulignée parmi les difficultés rencontrées dans la mise en œuvre du programme 2037 relative à la « *Gestion de la fiscalité intérieure et du foncier* »²⁶⁹. De plus, une visite au niveau du bureau des recherches pétrolières nous a permis de savoir que ce dernier ne disposait pas d'un identifiant unique avec les services de la DGID. Toutefois, l'autorité qui nous a reçue déclare que la coordination est réelle voire satisfaisante. En tout état de cause, cette coordination interinstitutionnelle est capitale car elle pourra permettre de réduire l'asymétrie d'informations qui a toujours caractérisé les relations contractuelles entre l'Etat et les compagnies extractives. Pourtant l'UEMOA a, en 2012, adopté la directive n° 02/2012/CM/UEMOA du 10 Mai 2012 portant modernisation et harmonisation des systèmes d'échange d'informations entre les administrations douanières et fiscales dans les Etats membres de l'UEMOA. L'article 2 de ladite directive demande aux Etats membres de créer une plateforme d'échange d'informations, en temps réel, entre leurs administrations douanières et fiscales. Le Sénégal n'a jusqu'à présent pas satisfait à cette exigence.

Ainsi, le Sénégal ne dispose pas d'un mécanisme de partage systématique d'informations entre les institutions énumérées ci-dessus. Dans la pratique, elles ont tendance à œuvrer de manière indépendante. Dans les cas où la coopération en matière de coordination est consacrée voire formalisée, elle n'est que ponctuelle c'est-à-dire qu'elle intervient à un moment bien précis et généralement au début des contrôles ; ce qui empêche d'évaluer le risque. Il s'agit d'ailleurs d'une difficulté signalée dans une étude du groupe la Banque Africaine de développement : « *Le Sénégal ne dispose pas de mécanismes d'échange automatique d'informations pour but fiscal entre le régulateur (ministère du pétrole et des énergies), la Société nationale pétrolière (Petrosen E&P) et la direction générale des impôts et des domaines (DGID) et la Direction Générale des Douanes (DGD). La communication entre organismes publics peut paraître évident, mais dans la pratique ce n'est souvent pas le*

²⁶⁸ Rapport annuel d'activités du ministère des finances et du budget, édition 2021, p. 51

²⁶⁹ Il s'agit d'un programme placé sous la responsabilité du Directeur général des Impôts et Domaines. Il vise le renforcement des capacités de mobilisation des ressources internes du ministère des finances et du budget.

cas car les entités gouvernementales ont tendance à œuvrer indépendamment les unes des autres avec une faible culture d'échanges de renseignements et de partage des données »²⁷⁰.

Or, la multiplicité des acteurs intervenant dans la chaîne de valeur de l'activité extractive nécessite une coordination pointue entre eux en vue d'un contrôle efficace des coûts pétroliers mais aussi la préservation de l'assiette fiscale.

Des efforts devront être consentis en ce sens étant donné que le Sénégal va bientôt faire son entrée dans le groupe des pays producteurs de pétrole.

En tant que représentant du peuple, l'implication insuffisante du parlement dans les négociations contractuelles peut être considérée comme un autre point faible du régime fiscal.

B°) L'implication embryonnaire du parlement dans les négociations contractuelles

Une des nouveautés majeures introduite par la loi constitutionnelle n°2016-10 du 06 Avril 2016 portant révision de la Constitution est le transfert de propriété des ressources naturelles de l'Etat au peuple Sénégalais. L'alinéa 1^{er} de l'article 25-1 de la Constitution dispose à cet effet que : *« Les ressources naturelles appartiennent au peuple. Elles sont utilisées pour l'amélioration de ses conditions de vie »*. L'article 5 alinéa 1 du code pétrolier est plus explicite : *« Tous les gisements ou accumulations naturelles d'hydrocarbures sur le territoire de la République du Sénégal sont la propriété du peuple sénégalais. L'Etat en assure la gestion et la valorisation dans les conditions prévues par le présent Code »*

En tant que représentant du peuple qui les a démocratiquement élus, l'implication des parlementaires doit donc être ressentie durant les phases de négociations contractuelles.

S'il est vrai que la législation pétrolière relève de la compétence de l'Assemblée nationale²⁷¹, cette dernière a donné le soin au pouvoir réglementaire de fixer certaines questions relatives aux opérations pétrolières ; notamment celles fiscales. Au Sénégal, La participation parlementaire dans les questions relatives à l'« or noir » peut être notée à travers deux volets. Le 1^{er} est relatif à la mise en place au sein de l'assemblée nationale d'une commission des énergies et des ressources minérales.

Le 2nd fait état de l'implication parlementaire dans les négociations contractuelles. Ainsi, aux termes de l'article 12 du code pétrolier *« Le contrat pétrolier est négocié par le Ministre chargé des Hydrocarbures. Il s'appuie sur une commission d'examen et de négociation des contrats pétroliers dont les règles d'organisation et de fonctionnement sont fixées par arrêté*

²⁷⁰ Seydou COULIBALY & Yannis ARVANITIS, « Maîtriser les coûts pétroliers et gaziers pour maximiser les recettes fiscales des hydrocarbures au Sénégal », *op. cit.* , p. 6

²⁷¹ L'article 67 de la constitution dispose que la loi est votée par l'Assemblée nationale.

du Ministre chargé des Hydrocarbures ». L'article 4 du décret n°2020-2061 du 27 Octobre 2020 portant application du code pétrolier va plus loin en conférant à ladite commission la « mission d'appuyer le Ministre chargé des Hydrocarbures dans l'évaluation des offres techniques et financières reçues dans le cadre d'un appel d'offres ou d'une consultation directe ainsi que dans la négociation des contrats pétroliers ». Cette commission intervient dans des points essentiels de l'activité pétrolière.²⁷²

Toutefois, la composition de ladite commission est quelque peu problématique. Elle est en effet composée de : (01) représentant de l'Assemblée Nationale ; (01) représentant du Conseil Economique social et Environnemental (CESE), (03) représentants du Ministère chargé des Finances ; (03) représentants du Ministère chargé des Hydrocarbures ; (01) représentant du Ministère chargé de l'Environnement ; (01) représentant du Secrétariat permanent du Comité d'Orientation Stratégique du Pétrole et du Gaz (COS-PETROGAZ) et (04) représentants de la Société des Pétroles du Sénégal (PETROSEN holding SA et PETROSEN exploration & production SA)²⁷³.

Nous remarquerons que la représentation parlementaire est très faible. Le nombre pourrait être revu à la hausse pour plus de cohérence à l'égard notamment de la dynamique dans laquelle s'est inscrit notre pays²⁷⁴.

De plus, à l'instar de son homologue Gabonais²⁷⁵, au Sénégal, les contrats pétroliers sont approuvés par décret du président de la République. A cet effet, l'article 20 du code pétrolier dispose que : « le contrat de partage de production (...) est approuvé par décret et publié au Journal officiel ». Nous notons cependant une implication plus poussée des parlementaires dans d'autres Etats. Au Congo par exemple, les contrats pétroliers sont approuvés par le Parlement. Ainsi aux termes de l'article 11 : « Les contrats pétroliers négociés et signés entre l'Etat et les contracteurs sont soumis, avant leur exécution, à l'approbation du Parlement ». De plus, l'article 12 du même texte étend cette procédure d'approbation aux modifications du

²⁷² Selon l'article 4 du n°2020-2061 du 27 octobre 2020 fixant les modalités d'application de la loi n°2019-03 du 1^{er} février 2019 portant Code pétrolier, la commission est chargée de : « • examiner les demandes de titre minier d'hydrocarbures introduites par des sociétés pétrolières ; • formuler et d'émettre des avis à l'endroit du Ministre chargé des Hydrocarbures dans le cadre de l'examen des offres et de demandes de titre minier d'hydrocarbures ; • participer à la négociation des Contrats pétroliers ; • formuler des recommandations sur toutes autres questions soumises à son appréciation par le Ministre chargé des Hydrocarbures, en rapport avec les Contrats pétrolier »

²⁷³ V. Le site de COS-PETROGAZ, Foire aux questions : quel est le processus d'octroi des blocs ?, lien : <http://www.cospetrogaz.sn/>, consulté le 28/12/2022

²⁷⁴ L'appartenance des ressources naturelles au peuple, Les principes de transparence etc.

²⁷⁵ Article 53 du code des hydrocarbures : « Le contrat de partage de production est signé par l'autorité compétente et contresigné par le Ministre chargé de l'Economie. Il est approuvé par décret du Président de la République pris sur proposition de l'autorité compétente ».

contrat²⁷⁶. Cette approbation parlementaire des contrats pétroliers est également consacrée au Tchad où l'article 14.1 de la loi relative aux hydrocarbures dispose que : « *Le Contrat de Partage de Production, ses annexes et avenants sont approuvés par voie législative* ».

Ces différentes techniques d'intervention permettront au pouvoir législatif d'avoir un droit de regard sur les conventions pétrolières mais surtout, de préserver les intérêts nationaux en refusant d'approuver un texte qui porterait atteinte à ceux-ci ou à la législation fiscale.

La commission d'examen et de négociation des contrats pétroliers gagnerait à impliquer davantage les représentants du peuple. Aussi, l'implication du parlement dans l'approbation parlementaire constitue une pratique qui devrait à notre sens être saluée voire intégrée au sein de notre législation dans la mesure où elle imprime aux contrats, en principe²⁷⁷, une forte dose de transparence. La première idée qui pourrait être opposée à cette procédure est l'absence de connaissances techniques des parlementaires dans un domaine si complexe. A cette observation nous répondrons que des sessions pourront être organisées avec le concours d'experts dans le domaine, en vue de faire comprendre aux députés les enjeux de la fiscalité pétrolière. Des actions sous régionales ou internationales allant dans ce sens peuvent également être prises et concrétisées. En 2015 par exemple, l'assemblée parlementaire de la francophonie a eu à organiser des séminaires en vue de renforcer les capacités des députés sur les questions liées aux industries extractives. De telles initiatives pourraient être encouragées²⁷⁸.

A côté de ces insuffisances soulevées, de nombreux défis attendent le Sénégal pour se protéger du risque d'un régime fiscal défaillant.

²⁷⁶ Article 12 du code des hydrocarbures : « *Toute modification du contrat pétrolier doit faire l'objet d'un avenant écrit, signé et approuvé dans les mêmes conditions que le contrat pétrolier lui-même* »

²⁷⁷ Nous ne sommes pas rentrés dans les considérations relatives au « *fait majoritaire* » et ses conséquences négatives telles que « *la majorité mécanique* » ; autrement comprise comme une majorité qui n'est là que pour répondre aux exigences du chef de l'Etat. Il y'a « *fait majoritaire* » lorsque le Président de la République et le parlement appartiennent au même parti politique. Ainsi, le 1^{ier} pourra toujours compter sur le second pour faire passer certains textes qui nécessitent le vote parlementaire.

²⁷⁸ Lien : <http://apf.francophonie.org/Renforcer-les-capacites-des.html>, consulté le 28/12/2022

Lien : <https://news.abidjan.net/articles/519985/index>, consulté le 28/12/2022

CHAPITRE 2 : LES PERSPECTIVES D'UNE FISCALITE PETROLIERE PERFORMANTE

Malgré l'existence d'un dispositif juridique et institutionnel, le Sénégal reste confronté à des défis majeurs qui renseignent sur les perspectives potentielles à mettre en œuvre. Il semble dès lors important pour le pays de renforcer les mécanismes de lutte contre l'évasion fiscale (**Section 1**) dont la réalisation passe entre autres par une modernisation fiscale et douanière (**Section 2**).

❖ Section 1 : L'impératif du renforcement des mécanismes d'endiguement de l'évasion fiscale

« *L'évasion fiscale est un des défis majeurs dans les pays en voie de développement où le manque à gagner se chiffre chaque année de centaines de milliards de dollars*²⁷⁹ » fit remarquer le directeur général du PNUD. Elle peut être définie comme « *l'ensemble des comportements qui visent à réduire le montant des prélèvements* » dus par le contribuable²⁸⁰. Lorsque celui-ci use de moyens légaux pour arriver à cette fin, on parle d'optimisation fiscale. Dans le cas contraire, c'est-à-dire quand il a recours à des techniques illégales, on parlera de fraude fiscale²⁸¹. Comme nous le verrons dans les prochaines lignes, il s'agit de pratiques fortement présentes dans le monde des ressources naturelles pouvant donner lieu à de vifs contentieux²⁸². Par conséquent, en vue de mieux protéger sa base d'imposition et de préserver par ricochet ses ressources fiscales, le Sénégal se doit de renforcer les mécanismes d'endiguement de l'évasion fiscale à travers la lutte contre la fraude (**Paragraphe 1**) et l'optimisation fiscale (**Paragraphe 2**).

Paragraphe 1 : La lutte contre la fraude fiscale

Elle est plus que nécessaire du fait du risque du dévoiement des conventions fiscales (**A**) mais aussi de la problématique des prix de transfert (**B**).

²⁷⁹ Propos d'Achim Steiner, Directeur générale du programme des Nations Unies pour le développement de 2006 à 2016 et Administrateur programme des Nations Unies pour le développement depuis 2017.

²⁸⁰ El Hadji Dialigué BA, *Droit fiscal*, Op. cit., p. 59

²⁸¹ *Ibid.*, p. 60

²⁸² Exemple : Dans l'affaire ayant opposé le Gabon à Addax Petroleum, l'Etat avait dépossédé ladite compagnie du gisement d'Obangue pour, entre autres raisons, avoir exporté des volumes de pétrole sans les fiscaliser. La société a porté l'affaire devant le Tribunal arbitral de la Chambre de commerce internationale qui a rendu la sentence du 10 Septembre 2013 ; reconnaissant l'Etat gabonais dans ses droits. Plus tard, Addax aurait payé 400 millions de dollars d'amende au Gabon pour solder son différend avec le gouvernement.

A°) Le risque de dévoiement des conventions fiscales

Encore appelées conventions de double imposition, les conventions fiscales peuvent être définies comme des « *traités internationaux visant répartir le droit d'imposer entre deux États de façon à éviter que les entreprises et particuliers ne soient confrontés à des doubles impositions. De plus en plus, leur objectif est également de lutter contre la fraude et l'évasion fiscale en limitant les possibilités de double non-imposition* »²⁸³. Lesdites conventions peuvent être multilatérales mais le Sénégal a essentiellement des contrats fiscaux bilatéraux.

Cependant, nous constatons aujourd'hui que l'objectif de départ qui a gouverné la mise en place des conventions fiscales est aujourd'hui détourné par l'usage abusif qu'en font les entreprises multinationales. Initialement conçues pour éviter le phénomène de la double imposition, lesdites conventions ont au contraire aujourd'hui tendance à favoriser la double non-imposition. La dénonciation de la convention fiscale intervenue en 2019 et liant le Sénégal à Maurice²⁸⁴ en est une parfaite illustration.

Le 17 Avril 2002 les deux pays avaient signé à Port Luis une convention fiscale visant à éviter les doubles impositions et prévenir l'évasion fiscale en matière d'impôt sur le revenu. La convention prévoyait que les revenus générés dans les deux pays étaient imposés uniquement au niveau du pays de résidence du contribuable. Ainsi, toutes les richesses créées au Sénégal et soumises à des prélèvements devaient être imposées dans le pays de résidence de l'investisseur c'est-à-dire Maurice. Le Sénégal se voyait ainsi privé d'impôts sur des dividendes, intérêts entre autres créés sur son propre territoire. Dans la pratique, cette convention s'est révélée être un véritable carnage financier. Elle a ouvert la porte à des transferts indirects de bénéfices ainsi qu'une érosion de la base imposable ayant fait perdre à l'Etat près de 150 milliards de recettes fiscales depuis 2004 ; chiffre qui aurait été susceptible de grimper si rien n'avait été fait²⁸⁵.

En effet, pour profiter indûment des avantages de la convention fiscale, des entreprises multinationales ont, sous le couvert de l'Etat Mauricien, créé des entités dans le dit pays pour la réalisation d'investissements au Sénégal entraînant ainsi un manque à gagner significatif pour l'Etat. Nous nous retrouvons dès lors en présence d'une convention de double imposition signée entre deux pays et qui bénéficie à des Etats tiers.

²⁸³ Référé de la cour des comptes française sur les conventions fiscales internationales, Mai 2019, p. 1

²⁸⁴ En 2019, OXFAM avait rédigé un article publié sur son site pour faire état des recettes fiscales considérables que Maurice faisait perdre à l'Afrique. A ce titre, il a été considéré comme faisant partie des Paradis fiscaux. Lien : <https://www.oxfam.org/fr/communiqués-presse/revelations-mauritiusleaks-lile-maurice-un-paradis-fiscal-qui-fait-perdre-des>, consulté le 16/12/2022

²⁸⁵ Lien : <https://www.enqueteplus.com/content/convention-non-double-imposition-le-s%C3%A9n%C3%A9gal-paradis-des-%E2%80%98%E2%80%99mauriciens%E2%80%99%E2%80%99>, consulté le 14/12/2022

Le Sénégal a fini par dénoncer ladite convention qui n'aurait d'ailleurs selon plusieurs experts pas dû être signée par l'Etat car jugée beaucoup trop défavorable pour le Sénégal. Cette dénonciation a pris effet à compter du 1^{er} Juillet 2019 pour l'Île Maurice et du 1^{er} Janvier 2020 pour le Sénégal ; faisant de la convention Sénégal-mauricienne la toute première convention bilatérale de double imposition dénoncée par le Sénégal.

Les conventions fiscales doivent ainsi être signées avec prudence dans la mesure où certaines entreprises internationales ont souvent recours à ce procédé en vue de limiter drastiquement leur contribution fiscale dans les pays où elles réalisent des bénéfices. Pour autant, sa finalité première est d'éviter le phénomène de la double imposition. Nous pouvons donc aisément concevoir qu'il soit très normal que le droit pour un Etat partie de prélever l'impôt soit limité. Cependant il s'avère que certains accords limitent beaucoup plus le pouvoir fiscal que d'autres ; et sont généralement préjudiciables aux pays à faibles revenus. La répartition des droits d'imposition dans les conventions fiscales est très généralement en défaveur des pays pauvres. Cela a d'ailleurs été souligné par l'Association de solidarité internationale (*ActionAid*)²⁸⁶ dans son rapport publié en 2016²⁸⁷.

La convention fiscale liant les Pays Bas (considérés comme un paradis fiscal)²⁸⁸ et l'Ouganda conclue en 2004 et entrée en vigueur en 2007 est une parfaite illustration du risque que lesdites conventions peuvent présenter. Cette convention offre une fiscalité très avantageuse au profit des investisseurs néerlandais en privant complètement l'Ouganda du droit de taxer les dividendes des sociétés à participation majoritaire et les frais de services professionnels²⁸⁹. Conséquence, non moins de 95 % des investissements néerlandais en Ouganda auraient en fait été réalisés par un pays tiers. Les entreprises concernées ont usé de filiales néerlandaises notamment des sociétés boîtes aux lettres²⁹⁰ pour profiter de la convention fiscale liant les

²⁸⁶ L'Association de solidarité internationale fondée en 1983 et reconnue d'utilité publique, ActionAid France - Peuples Solidaires France, a pour priorité de faire progresser dans tous les pays la souveraineté alimentaire, la dignité au travail, les droits des femmes, la responsabilité sociale des entreprises et la justice fiscale.

²⁸⁷ Rapport d'*ActionAid* intitulé « Conventions fiscales, conventions inégales » publié en 2016, p.6

²⁸⁸ V. la publication de l'OXFAM, « Paradis fiscal : Définition et liste des pays », lien : <https://www.oxfamfrance.org/inegalites-et-justice-fiscale/paradis-fiscal-quelle-definition-et-quels-pays/>, consulté le 15/12/2022

²⁸⁹ Pour le paiement d'intérêts, la convention prévoit par contre un taux réduit de 10 %. Pour ce qui est des paiements de dividendes de participations minoritaires, un taux de 5% a été retenu. La législation fiscale ougandaise par contre fixe à 15% les deux types de prélèvements.

²⁹⁰ Encore appelée « société-écran », Une société boîte aux lettres est une société qui a été fondée dans le but de ne pas respecter les obligations conventionnelles et légales. Ces entreprises n'ont pas de réelle activité sociale ou économique. Toutes les activités sociales et économiques sont purement fictives. Elle désigne également des

deux pays²⁹¹ entraînant ainsi des pertes fiscales significatives pour l'Etat ; déjà qu'en 2018, 39% des investissements directs étrangers (IDE) en Ouganda provenaient des Pays-Bas²⁹².

Dans l'intention de mettre fin à ces pratiques pernicieuses, le Sénégal a, en 2018, profondément révisé son modèle de convention fiscale. De plus, le 10 Mai 2022, il a déposé son instrument de ratification de la Convention multilatérale pour la mise en œuvre des mesures relatives aux conventions fiscales pour prévenir l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices. Ledit traité est entré en vigueur le 1^{er} Septembre 2022²⁹³. Il s'agit d'une convention multilatérale qui permet à tous les pays désireux de modifier leurs conventions bilatérales d'adhérer en vue de combler les brèches de la fiscalité internationale. Il serait fastidieux pour les Etats de renégocier chaque convention fiscale qui les lie. Cette innovation permet dès lors aux Etats à travers leur adhésion d'appliquer directement entre eux l'accord luttant ainsi contre l'usage abusif des conventions fiscales. Il s'agit là d'une avancée majeure et très importante.

A l'aune de la première production pétrolière attendue en 2023, les pouvoirs publics doivent continuer à être vigilants car nul n'est à l'abri des subterfuges et stratagèmes de certaines multinationales en vue de payer le moins d'impôts possible. D'ailleurs la manipulation des prix de transfert constitue un autre procédé leur permettant d'échapper au paiement de la juste part d'impôt.

B°) La manipulation des prix de transfert

L'accroissement des IDE par la mondialisation économique s'est traduit par des flux financiers importants et essentiels pour le développement économique des Etats. Généralement, ces échanges se font entre entités juridiques liées et appartenant à une même entreprise multinationale. D'ailleurs à ce niveau, Selon l'OCDE, les deux tiers du total des transactions commerciales transnationales se déroulent entre des entreprises qui appartiennent

personnes morales qui n'exercent pas ou peu d'activités significatives dans un pays donné (absence de personnel, de ventes ou d'actifs physiques).

Source : Katrin McGauran, « L'impact du recours aux sociétés boîtes aux lettres sur les droits des travailleurs et les recettes publiques : Quatre études de cas sur l'utilisation des sociétés boîtes aux lettres et des sociétés-relais pour contourner le droit du travail, les cotisations sociales et l'impôt sur les sociétés », 2016, p. 10

²⁹¹ Rapport OXFAM, « L'argent du pétrole : Le jeu trouble des Pays-Bas en Ouganda : lumière sur une convention fiscale qui prive le pays d'une juste part de ses revenus pétroliers », 1^{er} Octobre 2020, p. 11

²⁹² *Ibid.*, p. 10

²⁹³ V. le site de l'OCDE, <https://www.oecd.org/fr/fiscalite/conventions/le-senegal-depose-un-instrument-pour-laratification-de-la-convention-multilaterale-beps.htm#:~:text=10%2F05%2F2022%20%E2%80%93%20Le,maintenant%201%20820%20conventions%20fiscales>, consulté le 05 Octobre 2022.

à un même groupe²⁹⁴. « *Les prix auxquels une entreprise transfère des biens corporels, des actifs incorporels, ou rend des services à une autre entreprise appartenant au même groupe* »²⁹⁵ sont appelés prix de transfert. Il s'agit ainsi du montant par lequel des entreprises du même groupe, le plus souvent international, s'échangent des biens et des services. A la lumière de ces définitions, les prix de transfert supposent l'existence de transactions intragroupes et le passage d'une frontière. Ne sont donc pas concernées comme tels, les transactions internationales avec des entreprises indépendantes ainsi que les transactions intragroupes non transfrontalières²⁹⁶.

On considère que deux entreprises appartiennent au même groupe lorsque l'une d'elle participe directement ou indirectement à la direction, au contrôle ou au capital de l'autre ou si les deux entreprises sont détenues ou sont sous l'influence d'une même entreprise ou d'un même groupe²⁹⁷. Aussi aux termes de l'article 17 alinéa 4 CGI : « *Des liens de dépendance ou de contrôle sont réputés exister entre deux entreprises : a) lorsque l'une détient directement ou par personne interposée la majorité du capital social de l'autre ou y exerce en fait le pouvoir de décision ; b) lorsqu'elles sont placées l'une et l'autre, dans les conditions définies au a, sous le contrôle d'une même entreprise ou d'une même personne* ».

Lorsque le prix fixé correspond à celui du marché c'est-à-dire gouverné par le principe de libre concurrence, le problème ne se pose pas. Toutefois, la question de ces prix de transfert peut se révéler problématique lorsque des entreprises liées juridiquement ou économiquement peuvent s'entendre pour se faire une facturation de complaisance afin de pomper le plus de recettes possibles d'un pays A vers un pays B.

A titre illustratif prenons deux entreprises d'un même groupe situées dans deux zones différentes. L'une dans la zone A disposant d'une fiscalité élevée et l'autre dans la zone B à fiscalité faible. La déclaration de bénéfices de l'entreprise A, conduit naturellement au paiement d'une somme importante en matière d'impôts. La stratégie sera dès lors de minorer son bénéfice en demandant à l'entreprise B de majorer les prix de vente lors des transactions. Et donc le prix d'achat de l'entreprise de A va augmenter ce qui va réduire les bénéfices imposables. Et dans le cas où l'entreprise A va vendre à B, ce sera à un prix moindre ; ce qui lui permettra de ne pas générer de bénéfices. L'essentiel du bénéfice de A va ainsi être pompé

²⁹⁴ OCDE, « Renforcement des capacités en matière de BEPS et de prix de transfert », 2017, p. 1

²⁹⁵ El Hadji Dialigué BA, *Le droit fiscal à l'épreuve de la mondialisation : la réglementation des prix de transfert au Sénégal*, thèse, Doctorat en droit, Université Paris-Est, soutenue le 07 Juillet 2011, p. 11

²⁹⁶ José GALINDEZ, *Prix de transfert et l'exportation de brut amélioré : Le Cas du Venezuela*, Thèse de doctorat en droit, Université Paris-Dauphine, Soutenue le 16/12/2019, p. 10

²⁹⁷ *Ibid.*

par ces mécanismes de surfacturation et de sous facturation ; ce qui va considérablement réduire l'assiette d'imposition du pays.

L'utilisation des stratégies d'évasion fiscale par certaines multinationales prive les Etats de ressources financières indispensables à tout espoir de développement. Ainsi au Mali, la manipulation des prix de transfert par les entreprises minières constituait une difficulté majeure dans le secteur²⁹⁸.

Vecteur privilégié de l'évasion fiscale internationale²⁹⁹, ces pratiques frauduleuses des compagnies extractives ont tendance à éroder tout effort de mobilisation de recettes en privant l'Etat de ressources fiscales précieuses. Le Sénégal a procédé à une large réforme en vue de lutter contre les prix de transfert à travers la mise en œuvre d'un cadre juridique et institutionnel en la matière. La réforme fiscale doit être cependant poursuivie et l'administration fiscale devra être davantage vigilante dans le contrôle fiscal³⁰⁰ et donc dans l'activité de recherche des irrégularités en matière de transferts intragroupes. Elle est d'autant plus urgente qu'en 2011, le conseil constitutionnel français a eu à considérer dans son 5^{ème} considérant la lutte contre l'évasion et la fraude fiscale comme un objectif de valeur constitutionnelle³⁰¹.

Les moyens illégaux ne sont pas les seules pistes empruntées par les entreprises pétrolières pour se soustraire à l'impôt. Bien souvent, elles passent par d'autres procédés légaux à travers l'optimisation fiscale dont la lutte constitue par ailleurs un défi de taille.

²⁹⁸ Alexandra READHEAD, « Prix de transfert dans le secteur minier guinéen », Etude de cas, *NRGI*, 2016, 20 p.

²⁹⁹ COMOLET, C. et TIRMAN, « Peut-on en finir avec les prix de transfert ? », *Revue de Droit Fiscal*, n° 22, 2012 cité par Tovony RANDRIAMANALINA, « Les prix de transfert dans les pays en développement. Cas de Madagascar : Faut-il renoncer au principe de pleine concurrence dans les pays en développement ? », *ATRN working paper* 23, 2016, p. 1

³⁰⁰ Ce contrôle fiscal a une finalité répressive, budgétaire et dissuasive.

Répressive : elle permet de sanctionner les manquements à la législation fiscale.

Budgétaire : elle permet de remplir les caisses de l'Etat par le recouvrement des recettes éludées et des pénalités y afférentes.

Dissuasive : elle améliore le comportement fiscal des contribuables.

Source : El Hadji Dialigué BA, *Le droit fiscal à l'épreuve de la mondialisation : la réglementation des prix de transfert au Sénégal*, op. cit., p. 260

³⁰¹ Décision n° 2011-165 QPC du 16 septembre 2011, lien : <https://www.legifrance.gouv.fr/jorf/id/JORFTEXT000024565019>, consulté le 29/12/2022

Paragraphe 2 : La lutte contre les stratégies d'optimisation fiscale

L'optimisation fiscale consiste pour le contribuable à utiliser les failles de la législation fiscale pour réduire l'impôt dû. Lutter donc contre cette pratique passe par deux volets que sont L'adaptation des textes aux exigences de clarté et de simplicité **(A)** et la conformité des clauses contractuelles aux textes en vigueur **(B)**.

A°) L'adaptation des textes aux exigences de clarté et de simplicité

L'arsenal juridique régissant le secteur pétrolier doit être rédigé avec clarté et simplicité. Autrement dit, les textes doivent être suffisamment clairs pour ne laisser place à aucune interprétation possible. Un dispositif clair et précis sera moins sujet à des tentatives d'optimisation fiscale. Certaines dispositions devraient dès lors être réécrites avec une plus grande clarté. Il en est ainsi par exemple de celle relative à la taxation sur la plus-value de cession³⁰². De plus certaines formules évasives devront être modifiées avec plus de précision voire avec un contenu précis.

Au Ghana par exemple, les différences d'interprétation entre le fisc Ghanéen et l'entreprise pétrolière *Tullow oil* sur le texte relatif à la séparation des comptabilités auraient retardé le paiement de recettes fiscales de plus de 50 millions de dollars par cette dernière. En effet, la compagnie pétrolière a consolidé les coûts pétroliers d'un gisement en phase d'exploration contre les revenus d'un autre gisement en phase de production. En effet, le fisc ghanéen interprétait la séparation comme étant une séparation de la comptabilité des gisements tandis que *Tullow Oil* interprétait le texte comme la séparation de comptabilité des gisements issus de différents contrats pétroliers³⁰³.

L'autre élément est la simplification des régimes fiscaux. En effet, « *Les causes de la fraude fiscale sont au premier chef, liées au système fiscal lui-même* »³⁰⁴. Ainsi, un système fiscal complexe sera très favorable à l'évasion fiscale. Or, un système fiscal simple repose sur des régimes fiscaux simples. La problématique de la simplification des régimes fiscaux dans le domaine pétrolier ne se pose pas pour ce qui concerne la fiscalité de droit commun. En effet, avant 1992, on assistait à l'éparpillement des textes relatifs à la fiscalité. Plus tard, la loi 92-40 du 9 juillet 1992 a institué un Code général des impôts qui procédait à une synthèse de l'ensemble des prélèvements de droit commun auxquels les contribuables étaient assujettis.

³⁰² V. *supra*, pp. 49-51

³⁰³ Seydou COULIBALY et Yannis ARVANITIS, « Maîtriser les coûts pétroliers et gaziers pour maximiser les recettes fiscales des hydrocarbures au Sénégal », *op. cit.*, p. 4

³⁰⁴ Sylvain OUEDRAOGO, *Les compétences nationales en matière fiscale et la communautarisation des règles dans l'espace ouest-africain*, Thèse, Doctorat en droit, Université de Bordeaux, p. 132

Cet effort de regroupement des textes s'est poursuivi jusqu'à l'adoption du CGI de 2012 en vigueur. Cette simplicité est donc surtout à rechercher dans la fiscalité spécifique à travers regroupement des prélèvements forfaitaires. Il en est ainsi par exemple du bonus de signature et des frais d'instruction de dossier qui sont considérés comme des droits d'entrée. Le code pétrolier de 2019 taxe également à double reprise la production. Il serait intéressant de procéder au rassemblement de ces deux prélèvements que sont la redevance sur la valeur des hydrocarbures et le bonus de production³⁰⁵. La fusion de ces éléments contribuerait fortement à réduire les risques de corruption³⁰⁶.

En outre, les pouvoirs publics doivent veiller à l'articulation entre les contrats pétroliers et les textes.

B°) La concordance entre les contrats pétroliers et les législations en vigueur

L'articulation entre la législation fiscale et les contrats pétroliers doit être opérée en vue de lutter contre toute tentative d'optimisation fiscale. Ce point mérite d'être soulevé dans la mesure où avant l'avènement du code pétrolier de 2019, celui de 1998 prévoyait une redevance sur la valeur des hydrocarbures dont le taux était compris entre 2 à 10 %. Pourtant, un examen minutieux du CRPP pour Rufisque *offshore* et Sangomar *offshore*-Sangomar *offshore* profond révèle l'absence de ladite redevance dans la convention. Autrement dit, ce prélèvement ne figure pas dans le contrat. L'approbation du contrat pétrolier par le parlement ou l'adoption d'un contrat type de partage de production³⁰⁷ pourraient être des solutions à ce genre de problèmes.

Dans certaines législations pétrolières, il est clairement établi le caractère nul de tout contrat qui ne serait pas conforme aux dispositions prévues par le texte pétrolier. Ainsi, l'alinéa 3 de l'article 11 du Code des hydrocarbures du Congo dispose : « *Toute disposition des contrats pétroliers et autres accords pétroliers qui serait contraire aux dispositions de la présente loi est nulle et de nul effet* ». De même, Au Tchad, l'article 14.1 de la loi relative aux hydrocarbures en son alinéa 1^{er} précise que le contrat de partage de production ne peut « *en tout état de cause, contenir de stipulation quelconque dérogeant à la présente loi* ». D'autres

³⁰⁵ Ndeye LO, « Le potentiel fiscal du code pétrolier 2019 du Sénégal », 2020, lien : <https://sunupetrole.com/blog/2020/09/10/le-potentiel-fiscal-du-code-petrolier-2019-du-senegal/>, consulté le 05/01/2022

³⁰⁶ *Ibid.*

³⁰⁷ Il s'agira d'un modèle exhaustif qui prendra un compte l'ensemble des points soulignés par la législation ainsi que les meilleures pratiques internationales.

législations vont encore plus loin en soumettant ledit contrat à l'avis de certaines institutions pour vérifier sa conformité par rapport au droit en vigueur. C'est le cas en Guinée où l'article 21 du code pétrolier de la République de Guinée³⁰⁸, après avoir en son alinéa 1^{er} souligné que : « *Les dispositions du Contrat Pétrolier doivent être conformes en tous points aux dispositions du présent Code* », rappelle en son alinéa 2 que le contrat est transmis à l'Assemblée nationale pour ratification après émission d'un avis favorable de la Cour suprême portant sur sa conformité avec le droit en vigueur. De telles conditions n'existent pas en droit sénégalais.

L'absence de coordination entre les textes afférents à la législation pétrolière et les contrats est problématique dans la mesure où elle amenuise les recettes fiscales de l'Etat. Le Sénégal n'est pas le seul confronté à ce genre de difficultés. En Côte d'Ivoire par exemple, la Direction générale des impôts aurait, dans son rapport d'étude de 2014 (Rapport intitulé « *Étude fiscale sur les activités de l'amont pétrolier* »), décelé une absence d'articulation entre les dispositions fiscales contenues dans le code pétrolier ou le CGI et les contrats de partage de production³⁰⁹. En effet, « *Alors que le code pétrolier exonère les entreprises pétrolières de tout impôt et taxe à l'exception de l'impôt sur le bénéfice industriel et commercial, les contrats de partage de production ont étendu l'exonération générale aux sous-traitants et fournisseurs des entreprises pétrolières* »³¹⁰.

L'omission de la redevance dans le CRPP concernant les blocs Rufisque *offshore* et Sangomar *offshore* et *offshore* profond pourrait être perçue comme une violation de la législation pétrolière. A l'avenir, les gouvernants devront davantage être vigilants dans les négociations afin d'assurer cette concordance entre les différents textes. De plus, nous pourrions éventuellement compter sur le travail voire l'œil averti de la commission d'examen et de négociation des contrats pétroliers pour éviter ces maladroites.

Le monde est en pleine mutation. Une mise à jour constante du dispositif existant est un autre défi de taille qui attend l'Etat du Sénégal.

³⁰⁸ Loi L/2014/N°034 /AN Portant Code pétrolier

³⁰⁹ Achille Danhoue GOGOUE, *Le régime juridique de l'activité pétrolière offshore en Afrique Subsaharienne, le cas d'un état francophone du Golfe de Guinée : la Côte d'Ivoire*, Thèse, Doctorat en droit public, Université de Limoges, soutenue le 25 Février 2021, p. 124

³¹⁰ *Ibid.*

❖ **Section 2 : L'amélioration du dispositif existant**

Cette amélioration passe d'abord par la mise en place d'un cadre administratif solide (**paragraphe 1**) et ensuite par la prise en compte de certaines dynamiques fiscales (**Paragraphe 2**).

Paragraphe 1 : L'établissement d'un environnement institutionnel solide

L'adoption d'une législation fiscale aussi performante soit-elle ne saurait produire les effets escomptés en l'absence d'un cadre administratif performant. Dès lors, la modernisation continue des administrations fiscales et douanières (**A**) et la réduction du risque de fragmentation institutionnelle (**B**) sont des points sur lesquels nos décideurs devront davantage porter leur attention.

A°) La modernisation continue des administrations fiscales et douanières

Une administration publique performante est gage d'un service public de qualité. Pour arriver à cette fin, le renforcement des moyens humains et technologiques s'avère incontournable.

Les administrations fiscales et douanières jouent un rôle phare dans la détermination et la mobilisation des recettes fiscales issues de l'activité pétrolière. Il est dès lors crucial qu'elles puissent bénéficier, dans le cadre de leurs missions, de technologies modernes mais également d'une main d'œuvre qualifiée et suffisante. Pour ce dernier point, lors de notre visite à la DGID, un inspecteur des impôts nous a fait part de la faiblesse de leur nombre comparé aux dossiers qu'ils devaient traiter chaque année. De plus, au sein de ce même corps, il n'y a pas beaucoup de spécialistes en matière de fiscalité pétrolière. Le Sénégal doit donc davantage investir dans le capital humain en relevant le nombre de ses besoins en capital humain dans les procédures de recrutement mais aussi en renforçant sa politique de formation de la main d'œuvre locale dans les métiers de l'industrie du pétrole. Il est vrai que des efforts ont été faits³¹¹ mais ils doivent être davantage poursuivis. L'Etat s'est effectivement inscrit dans cette dynamique en mettant en place des instituts destinés à la formation de ses agents et au renforcement de leurs compétences ; aspects essentiels dans la perspective de l'exploitation du pétrole et du gaz.

Aussi, pour ce qui est de la fiscalité de porte, le PROMAD touche des points importants pour la mobilisation effective des recettes fiscales. A travers par exemple son volet construction et réhabilitation, il vise l'acquisition d'infrastructures et d'équipements de dernière

³¹¹ V. *supra*, pp. 33-36

génération³¹² ; ce qui permettra aux services de la douane d'assurer un meilleur contrôle et de se prémunir des fraudes éventuelles. La transformation de la surveillance maritime, « *complétée par un dispositif de contrôle mobile terrestre renforcé par l'intelligence artificielle* » est également inscrite dans le programme³¹³. C'est un point important étant donné que les importations et exportations du pétrole se feront en mer.

Cette modernisation de l'environnement institutionnel est d'autant plus importante qu'au Kenya par exemple, la faiblesse des capacités des administrations fiscales a fait qu'elles n'ont pas pu vérifier convenablement toutes les opérations commerciales des contribuables ; ce qui a conduit à des pertes de recettes. C'est pour cela que la *Kenyan Revenue Authority* (KRA) a mis en place une plateforme électronique de déclaration fiscale³¹⁴. Le Sénégal l'a fait avec la mise en place de la plateforme *E tax* qui participe à l'allègement des procédures fiscales³¹⁵. Au niveau de la douane c'est le système GAINDE³¹⁶ qui a été lancé. D'ailleurs la taxe spécifique des produits pétroliers est pré-liquidée dans le système GAINDE mais comptabilisée et recouvrée par les services de la DGID³¹⁷.

Pour finir, une plateforme dénommée SENFINANCES est en train d'être développée. L'une de ses missions est « *d'interconnecter les administrations fiscale, douanière, du Trésor et du Budget par un système adossé au portail unifié et intégré permettant le recueil, le traitement et l'exploitation des données relatives aux transactions, aux fins de contrôle pour mieux lutter contre la fraude et l'expansion de l'informel* »³¹⁸. Il s'agit là d'une heureuse perspective qui s'inscrit dans le cadre de « *la mise en œuvre des chantiers de réforme des administrations fiscale et douanière* »³¹⁹.

³¹² V. Site de la douane sénégalaise, lien : <https://www.douanes.sn/promad-un-ambitieux-programme-pour-promouvoir-la-douane-de-demain/>, consulté le 04.01.2022

³¹³ *Ibid.*

³¹⁴ Seydou COULIBALY & Yannis ARVANITIS, « Maîtriser les coûts pétroliers et gaziers pour maximiser les recettes fiscales des hydrocarbures au Sénégal », *op. cit.*, p. 11

³¹⁵ Il s'agit d'une plateforme électronique de déclaration fiscale lancée par la DGID.

Lien : <https://senegalservices.sn/actualite/allegement-des-procedures-fiscales-la-dgid-dematerialise-le-paiement-des-taxes-avec-lapplication>, consulté le 05/01/2022

³¹⁶ Le Système de Gestion automatisée des Informations douanières et des Echanges (GAINDE) est une plateforme électronique lancée en 1990 par l'Etat du Sénégal pour faciliter la gestion des transactions douanières. Le système GAINDE permet le dédouanement des marchandises et des biens en passant du papier à la dématérialisation ou le traitement électronique. Ce système a connu, depuis ses débuts, plusieurs phases de modernisation.

Lien : <https://en.unesco.org/creativity/policy-monitoring-platform/systeme-gainde>, consulté le 05/01/2023

³¹⁷ Aspects fondamentaux Bureau des douanes Dakar-Petroles, *op. cit.*

³¹⁸ Loi de finances 2023

³¹⁹ *Ibid.*

Ces initiatives déclinées doivent être poursuivies voire renforcées car des efforts sont encore attendus à ce niveau.

Les administrations fiscales et douanières doivent également collaborer entre elles mais aussi avec les autres structures impliquées dans les questions pétrolières pour une estimation exacte ainsi qu'une mobilisation optimale des ressources fiscales dues. Pour cela, le risque de fragmentation institutionnelle doit être contourné.

B°) La réduction du risque de fragmentation institutionnelle

Comme nous l'avons vu dans nos précédents développements, plusieurs entités interviennent dans l'activité pétrolière. Elles détiennent des renseignements qui sont, pour certains, directement liés à la fiscalité car relatifs aux prélèvements fiscaux ; et pour d'autres, capitaux pour la détermination des impôts dus. La gestion optimale de la fiscalité pétrolière nécessite une coordination entre ces différentes entités. Or, la communication entre ces organismes n'est pas suffisante. Elle est pourtant cruciale au regard du statut de pays producteur que le Sénégal acquerra dans quelques mois.

Ce cloisonnement entre les différentes entités pourrait conduire à une fragmentation institutionnelle plombant ainsi tout effort de mobilisation de recettes.

C'est à l'administration fiscale que revient la tâche de déterminer et de recouvrer les impôts et taxes dus par les entreprises pétrolières ; en un mot, de faire respecter à ces entités le régime fiscal établi. Nous convenons cependant que le secteur pétrolier est assez complexe et la détermination des recettes fiscales est tributaire de plusieurs éléments. Il en est ainsi par exemple des coûts de production estimés, de la quantité de ressources produites, du prix de ces dernières etc.³²⁰ L'administration fiscale ne peut dès lors travailler seule. Elle a nécessairement besoin d'autres instances intervenant dans le secteur pétrolier. Dès lors, une collaboration entre les entités concernées s'impose.

Au regard des enjeux énormes que pose la fiscalité pétrolière mais aussi le contrôle des coûts pétroliers, la solution pour le Sénégal serait de mettre en place une unité interinstitutionnelle, multidisciplinaire et indépendante qui regrouperait toutes les institutions impliquées dans les questions pétrolières comme PETROSEN, le ministère des mines et des énergies, le ministère des finances, le cabinet chargé de l'audit des coûts pétroliers³²¹ entre autres et pourquoi pas certains experts. Cela fait d'ailleurs partie des recommandations du Groupe de la Banque

³²⁰ Etude de la Banque Mondiale sur le secteur des industries extractives, 2016, p. 43

³²¹ Le Sénégal avait lancé un appel d'offres international pour le recrutement d'un cabinet d'experts qui serait chargé de l'audit des coûts pétroliers.

Africaine et du Développement³²². La mise en place de ce comité pourrait faciliter l'échange d'informations entre les différents acteurs et permettrait de se prémunir contre le risque de surévaluation des coûts pétroliers ; et de manière générale de surmonter les difficultés suscitées par les questions à connotation fiscale. Cet échange d'informations doit, pour être solide, être formalisé à travers une base législative décrivant les procédures d'échanges d'informations ainsi que les descriptions des différents postes³²³. Une plateforme électronique limitée aux membres du comité pourra être mise en place afin de permettre aux acteurs concernés d'y partager tout renseignement utile.

Certains pays se sont lancés d'ailleurs dans cette dynamique. Au Ghana par exemple, l'administration des recettes fiscales du secteur pétrolier est confiée à 4 entités à savoir : la Commission pétrolière (CP), la Commission nationale pétrolière du Ghana (GNPC), l'Autorité fiscale du Ghana (GRA) et l'Unité pétrolière (UP). L'absence de coopération systématique entre les trois premières entités aurait retardé le paiement des droits supplémentaires en pétrole³²⁴. Pour pallier ces difficultés, le pays a mis en place un comité multi organisme des recettes pétrolières (MAPERC) chargé de coordonner et de partager les informations.

La fragmentation institutionnelle est un risque majeur avec des conséquences dommageables sur la mobilisation des recettes. Une coopération optimale entre les différentes entités énumérées plus haut à travers la mise en place d'une unité interinstitutionnelle est plus que souhaitable car, ne l'oublions pas, « *Pour qu'un pays puisse développer son économie à partir d'une industrie extractive, il faut assurer la bonne coopération de [ses] différentes entités publiques tout en exploitant les compétences spécialisées de chacune* »³²⁵.

La prise en compte de certains outils en matière de fiscalité est également une perspective intéressante propice à l'accroissement des recettes fiscales de l'Etat.

³²² Seydou COULIBALY & Yannis ARVANITIS, « Maîtriser les coûts pétroliers et gaziers pour maximiser les recettes fiscales des hydrocarbures au Sénégal », *op. cit.*, p. 4

³²³ Etude de la Banque Mondiale sur le secteur des industries extractives, *op. cit.*, p. 86

³²⁴ Rapport OXFAM, Le brut analysé dans le détail : Audits publics des coûts des projets pétroliers et gaziers en vue d'optimiser la collecte de recettes, 2018, p. 34

³²⁵ Etude de la Banque Mondiale sur le secteur des industries extractives, *op. cit.*, p. 4

Paragraphe 2 : La prise en compte de certaines dynamiques fiscales

Par l'introduction de la fiscalité verte au sein du dispositif fiscal **(A)** et l'harmonisation souhaitée des règles fiscales en matière pétrolière **(B)**, l'Etat du Sénégal pourrait influencer positivement sur la mobilisation des recettes fiscales.

A°) L'introduction de la fiscalité de l'environnement

L'environnement occupe une place importante dans les débats et les politiques publics. Les conférences climatiques³²⁶, l'importance des organisations³²⁷ et des conventions internationales³²⁸ relatives à la protection de l'environnement en sont suffisamment révélatrices. De même, la jurisprudence n'est pas en reste. Dans son jugement historique³²⁹ rendu le 26 Mai 2021 à l'occasion de l'affaire dite « *le peuple contre Shell* », le tribunal néerlandais a ordonné au géant pétrolier de réduire ses émissions de CO2 « *d'ici fin 2030 de 45 % nets par rapport à 2019* » ; conformément aux objectifs visés dans l'Accord de Paris sur le climat.

Cette prise en compte collective des enjeux climatiques ne date cependant pas d'aujourd'hui. Elle remonte à 1992 lors de la conférence des Nations Unies organisée à Rio de Janeiro³³⁰. Encore appelée Sommet de la Terre, cette conférence a « *érigé les questions d'environnement et de développement aux premiers rangs des préoccupations de la communauté internationale*

³²⁶ Dont l'une des plus importantes est la conférence des parties ou COP instituée par l'article 7 de la convention-cadre des Nations unies sur les changements climatiques. Elle réunit chaque année les Etats ayant signé ledit traité afin de discuter sur l'état d'avancement des engagements internationaux pris dans le sens de lutter contre ce phénomène. Au jour d'aujourd'hui la convention compte 198 Etats signataires emportant ainsi une adhésion internationale (V. L'état d'avancement du traité mis à jour par les Nations Unies, lien : https://treaties.un.org/pages/ViewDetailsIII.aspx?src=TREATY&mtdsg_no=XXVII-7&chapter=27&Temp=mtdsg3&clang=fr#1, consulté le 07/01/2022)

³²⁷ A titre d'exemples nous pouvons citer : Greenpeace, Global Witness, The climate mobilization, Les amis de la Terre, Green actors of West Africa, Fonds mondial pour la nature, World resources institute, etc.

³²⁸ Nous pouvons donner notamment les exemples suivants :

- La Convention-cadre des Nations Unies sur les Changements Climatiques adoptée à New York le 09 Mai 1992 et entrée en vigueur le 21 Mars 1994.
- La Convention sur la lutte contre la désertification dans les pays gravement touchés par la sécheresse, en particulier en Afrique adoptée à Paris le 14 Octobre 1994 et entrée en vigueur le 26 Décembre 1996
- Le Protocole de Kyoto adopté au Japon le 11 Décembre 1997 et entré en vigueur en 2005. Il vise la réduction de l'émission des gaz à effet de serre. Elle comportait deux périodes d'engagement ; l'une allant de 2008 à 2012, l'autre de 2013 à 2020.
- L'accord de Paris sur le climat adopté le 12 Décembre 2015 et entré en vigueur le 04 Novembre 2016.

³²⁹ Elle est qualifiée d'historique car pour la 1^{ière} fois « *une entreprise doit aligner sa politique sur l'Accord de Paris sur le climat* ».

³³⁰ C'est cette date qui a été retenue car pour la première fois dans l'histoire, les Etats ont pris conscience des enjeux de la dégradation de l'environnement et se sont réunis pour trouver des solutions à cet effet. Cependant, le 1^{ier} sommet international sur la protection de l'environnement était celui de Stockholm de 1972 qui avait d'ailleurs abouti à l'adoption du Programme des Nations unies pour l'environnement (PNUE). De plus, il existait, avant cette date, des conventions qui prenaient en compte certaines préoccupations écologiques (Ex : La Convention pour la protection du patrimoine mondial, culturel et naturel adoptée à Paris le 16 Novembre 1972, La Convention relative à la conservation de la vie sauvage et du milieu naturel de l'Europe adoptée le 19 septembre 1979 à Berne en Suisse etc.).

[et] (...) réaffirmé le caractère planétaire des problématiques de dégradation des écosystèmes et de gestion des ressources naturelles dans la perspective du développement durable »³³¹.

Face à la nécessité de freiner les atteintes dégradantes à l'environnement, l'adoption d'un cadre légal et réglementaire a constitué l'outil traditionnel des Etats en quête d'une protection plus accrue de notre planète³³². Toutefois, depuis plusieurs années déjà, on assiste à l'idée encore très en vogue de l'utilisation de la fiscalité comme facteur incitatif de protection de l'environnement.

Encore connue sous le vocable de fiscalité verte, la fiscalité environnementale peut être définie comme « l'ensemble des dispositifs fiscaux, allant des prélèvements fiscaux (impôts et taxes) aux dépenses fiscales (aménagements de ces impôts et taxes) destinés à favoriser des comportements plus respectueux de l'environnement »³³³. Cette définition renseigne sur la volonté d'assigner à la fiscalité verte, en plus de sa finalité écologique par la modification des comportements des agents économiques, une finalité budgétaire. Cette fiscalité permet en termes simples de taxer ce qui est à l'origine de la pollution³³⁴.

Au Sénégal, cette protection de l'environnement reste un défi majeur avec la production des premiers barils de pétrole attendu en 2023. S'il est vrai que l'arsenal juridique renferme des dispositions pertinentes allant dans ce sens³³⁵, il n'existe pas de prélèvement écologique sur l'activité pétrolière en tant que telle. Autrement dit, l'absence d'une fiscalité dont la finalité serait la protection de l'environnement par rapport aux dommages que pourraient potentiellement causer les activités pétrolières est manifeste. Le Sénégal pourrait dès lors

³³¹ Moïse Tsayem DEMAZE, « Les conventions internationales sur l'environnement : état des ratifications et des engagements des pays développés et des pays en développement », *L'information géographique*, vol. 73, 2009, p. 84

³³² Nicolas CARUANA, « Fiscalité environnementale : Pour une nouvelle définition de la notion de double dividende », *Gestion & Finances publiques*, n°3, 2017, p. 70

Les Etats peuvent également utiliser d'autres procédés tels que les accords négociés, les subventions, les systèmes de management environnemental, les campagnes d'information. (OCDE, *La fiscalité, l'innovation et l'environnement*, Editions OCDE, 2010, p. 12)

³³³ Nicolas CARUANA, *La fiscalité environnementale : Entre impératifs fiscaux et objectifs environnementaux, une approche conceptuelle de la fiscalité environnementale*, Thèse, Doctorat en droit, Université d'Aix Marseille, Faculté de Droit et de Science Politique, soutenue en Mai 2015, p. 29

³³⁴ El Hadji Dialigué BA, *Droit fiscal*, op. cit. , p. 48

³³⁵ Etude d'impact environnemental et social (article 20 du code pétrolier), Travaux d'abandon en cas de renonciation d'une autorisation exclusive d'exploitation (Article 33 du code pétrolier) ou d'autorisation d'exploration (article 25 du code pétrolier), l'obligation du respect de l'environnement dans le cadre des opérations pétrolières (article 53 du code pétrolier), l'indemnisation des dommages et préjudices (article 57 du code pétrolier), l'exclusion de la clause de stabilisation à toute modification portant sur la réglementation en matière de protection de l'environnement (Article 72 du code pétrolier), Versement dans une institution financière de premier rang le montant du cautionnement pour la réhabilitation et la restauration des sites dans les conditions fixées dans le contrat pétrolier (Article 58 du code pétrolier) etc.

instituer un prélèvement uniquement dédié à la protection de l'environnement afin de se prémunir de certains risques ; d'autant plus que l'exploitation du pétrole Sangomar se fera en *offshore* et dans une zone où la principale activité des communautés rurales reste la pêche. L'activité pétrolière pourrait ainsi avoir des répercussions négatives considérables sur les écosystèmes marins. Il est dès lors important que les décideurs prennent toutes leurs précautions. Au Congo par exemple, il est institué un fonds national de prévention des risques environnementaux dont le montant est égal à 0,05 % de la production nette d'hydrocarbures valorisée au prix fiscal³³⁶. Il est destiné à couvrir le risque environnemental en cas de déversement ou de survenance de tout autre incident majeur au cours de la réalisation des activités amont³³⁷. Le Sénégal pourrait s'inspirer de cette pratique. D'ailleurs dans son rapport public de 2021, le Ministère des finances et du budget a souligné la nécessité de la prise en compte de la fiscalité environnementale dans la perspective de l'exploitation du pétrole et du gaz pour l'amélioration du programme 2037 relatif à la « *Gestion de la fiscalité intérieure et du foncier* »³³⁸.

Aussi, dans un contexte de plus en plus marqué par le regroupement des Etats autour d'idéaux communs, l'harmonisation africaine des règles fiscales en matière pétrolière fait partie des pistes qui à notre sens devraient être explorées.

B°) Pour une harmonisation africaine des règles fiscales pétrolières

L'harmonisation des législations fiscales n'est pas une chose nouvelle. De nombreuses expériences dans le domaine ont fait leur preuve. Dans l'espace Ouest Africain par exemple, l'existence, la fixation des taux ou les modalités de taxation de nombreux prélèvements sont le résultat d'importantes directives communautaires prises au niveau de l'UEMOA³³⁹.

³³⁶ Article 98 du code des hydrocarbures du Congo. Ce texte renvoie au décret pour fixer la forme, les règles de collecte et de gestion du fonds.

Ainsi aux termes de l'article 23-I du Décret n° 2022-1858 du 12 octobre 2022 fixant les modalités d'application des dispositions fiscales intérieures au secteur pétrolier amont : « Conformément à l'article 98 du code des hydrocarbures, chaque contracteur est redevable d'une contribution au fonds national de prévention des risques environnementaux égale à zéro virgule zéro cinq pourcent (0,05%) de la production nette d'hydrocarbures valorisée au prix fiscal. » Cette exigence s'étend également aux non producteurs : « La contribution au fonds national de prévention des risques environnementaux des contracteurs non producteurs est égale à zéro virgule zéro cinq pourcent (0,05%) des dépenses des activités de prospection, d'exploration et de développement, à l'exclusion des provisions pour remise en état des sites » (Article 23-II dudit décret).

³³⁷ V. Article 98 du Code des hydrocarbures au Gabon

³³⁸ Rapport du Ministère des finances et du budget, 2021, *op. cit.*, p. 51

³³⁹ Nous pouvons par exemple citer la :

Directive n° 02/ 98/CM/UEMOA portant harmonisation des législations des Etats membres en matière de taxe sur la valeur ajoutée

Directive n° 02/2010/CM/UEMOA portant harmonisation de la fiscalité applicable aux valeurs mobilières dans les Etats membres de L'UEMOA

D'ailleurs son traité fondateur dispose clairement que parmi les objectifs poursuivis par l'Union, se trouve l'harmonisation : « *dans la mesure nécessaire au bon fonctionnement du marché commun, [des] législations des Etats membres et particulièrement le régime de la fiscalité* ». Au niveau d'autres organisations d'intégration régionales ou sous régionales telles que la CEMAC (Communauté économique d'Afrique centrale)³⁴⁰, le constat est le même. Cette intégration régionale dans le domaine de la fiscalité a le mérite d'assurer « *le bon fonctionnement du marché commun ; la cohérence des systèmes internes de taxation, l'égalité de traitement des opérateurs économiques au sein de l'Union, et [d'] améliorer le rendement des différents impôts* »³⁴¹.

Dès lors, la communautarisation de la fiscalité pétrolière serait une ambitieuse perspective qui résoudrait pas mal de difficultés auxquelles les Etats sont confrontés. Si les organisations telles que l'OAPP, l'OPEP³⁴² et l'OAPEP³⁴³ affichent parmi leurs objectifs un but commun qui est la coordination voire l'unification des politiques pétrolières, aucune action n'a, à notre connaissance, été prise dans le sens du rapprochement des législations relatives à la fiscalité pétrolière. Sous ce rapport, la prise en charge de cette question par une organisation régionale qui regrouperait l'ensemble des Etats africains producteurs ou susceptibles de l'être nous paraît importante au regard des enjeux et de la complexité du secteur. En plus de constituer un cadre d'échanges entre les Etats novices en matière de production d'hydrocarbures et ceux

Directive n° 03/ 98/CM/UEMOA portant harmonisation des législations des Etats membres en matière de droits d'accises

Directive n° 06/2001/CM/UEMOA portant harmonisation de la taxation des produits pétroliers au sein de l'UEMOA

Directive n° 08/2008/CM/UEMOA portant harmonisation des taux de l'impôt assis sur les bénéfices des personnes morales dans les Etats membres de l'UEMOA

Directive n° 01/2008/CM/UEMOA portant harmonisation des modalités de détermination du résultat imposable des personnes morales au sein de l'UEMOA

Directive n° 02/2010/CM/UEMOA portant harmonisation de la fiscalité applicable aux valeurs mobilières dans les Etats membres de l'UEMOA etc.

³⁴⁰ La CEMAC a pour mission essentielle de promouvoir la paix et le développement harmonieux des Etats membres à travers une Union Economique (l'harmonisation des réglementations en vigueur au sein des États membres afin de dynamiser les échanges commerciaux et faciliter la convergence des politiques économiques au sein de la sous-région) et une Union Monétaire (la convergence monétaire des États membres, qui partagent la même monnaie). Il comprend 06 pays que sont : le Cameroun, le Congo, le Gabon, la Guinée Equatoriale, le Tchad et la Centrafrique. L'article 12 dudit traité dispose clairement : « *En vue de la mise en œuvre de l'article 4 c) de la présente Convention, l'Union Économique harmonise les législations fiscales qui régissent les activités économiques et financières* ».

³⁴¹ V. la Directive n° 06/2001/CM/UEMOA portant harmonisation de la taxation des produits pétroliers au sein de l'UEMOA

³⁴² L'Organisation des pays exportateurs de pétrole, est une organisation intergouvernementale fondée en 1960 à Bagdad. Il a pour mission de coordonner et unifier les politiques pétrolières de ses pays membres.

³⁴³ L'Organisation des pays arabes exportateurs de pétrole est une organisation intergouvernementale fondée en 1968 à Beyrouth.

plus expérimentés, elle pourrait permettre de lutter contre la concurrence fiscale étatique³⁴⁴ dommageable et d'accroître également la performance fiscale.

Il s'agira d'amener les Etats vers un cadre de concertation avec des experts afin d'édicter des règles communes en matière de fiscalité pétrolière. Ces dernières pourront concerner plusieurs volets à savoir la fiscalité internationale, la détermination des taux des prélèvements, les exonérations fiscales, les clauses de stabilisation ; bref toutes les questions ayant un lien direct ou indirect avec la fiscalité de *l'or noir*. Nous pensons qu'il s'agit là d'une perspective intéressante pour les Etats africains au regard des enjeux que posent la fiscalité et l'activité de l'« *or noir* ».

³⁴⁴ C'est le mécanisme par lequel les Etats utilisent l'impôt comme un instrument de compétitivité. Il est sous-tendu par la logique selon laquelle, « *plus l'impôt est bas plus il attire les investisseurs* ». Autrement dit, « *La concurrence fiscale étatique est une concurrence entre gouvernements nationaux pour attirer des investisseurs sur leur territoire en proposant certains avantages* ». A terme, cette concurrence peut être dommageable car c'est un terrain très propice aux fraudes fiscales voire à la prolifération de Paradis fiscaux. .

V. Alix MONDONNEIX, *La concurrence fiscale étatique*, thèse de doctorat, Droit - Sciences politiques économiques et de gestion, Université côte d'Azur, Soutenue le 26 Octobre 2021, p. 22

CONCLUSION

En définitive, l'étude portait sur le régime fiscal des activités pétrolières au Sénégal. Dans ce cadre, il s'était agi pour nous de réfléchir sur la performance dudit régime.

Il faut savoir que les entreprises extractives pèsent lourds sur l'échiquier international. De par leur poids financier et économique, leurs expériences, mais surtout la pression qu'elles peuvent exercer, elles sont en mesure d'influencer les décideurs sur bien des questions. Les gouvernements doivent donc être vigilants et faire primer l'intérêt de la nation dans l'optique de maximiser les ressources fiscales et donc budgétaires de l'Etat.

Il ressort des développements effectués ci-dessus que l'Etat s'est inscrit dans une dynamique visant à mettre en place un dispositif fiscal performant.

D'abord par rapport à la fiscalité spécifique, un code pétrolier nouveau, allant dans le sens d'une plus grande prise en compte des intérêts nationaux, a été adopté. Par l'introduction de nouveaux types de prélèvements et la revalorisation des taux jadis prévus par l'ancien code, ce texte s'inscrit dans la logique de maximiser les retombées fiscales de l'Etat à l'aune de la production pétrolière attendue en 2023.

Pour ce qui est de la législation de droit commun, le CGI a également été progressivement modifié pour tenir compte des enjeux nouveaux. De manière générale, plusieurs réformes salutaires visant la protection de la base imposable ont été réalisées.

De plus, avec l'adoption de la loi sur le contenu local, l'Etat sénégalais pourra à terme avoir une traçabilité sur l'ensemble des transactions faites par les compagnies extractives et lutter par ricochet contre la manipulation des prix de transferts.

Ensuite, à travers notamment son dispositif institutionnel solide et sa modernisation en passant par la formation des agents professionnels, le Sénégal se dote de moyens cruciaux nécessaires pour exercer un contrôle approfondi sur les compagnies pétrolières.

Enfin, le Sénégal a pris part à bien d'initiatives de l'OCDE pour ce qui est de la lutte contre les prix de transferts et l'érosion de la base d'imposition. D'ailleurs elle a récemment ratifié la convention multilatérale pour la mise en œuvre des mesures relatives à la double imposition.

La transparence a également été renforcée par son intégration dans le tissu constitutionnel. Avant cela, l'adhésion du Sénégal à la norme ITIE a constitué une avancée significative car cette tendance a pour effet de favoriser le débat public et de permettre à tout un chacun de

connaître les sommes effectivement perçues par l'Etat dans le cadre des opérations pétrolières.

Ces efforts devront cependant être poursuivis au regard des défis majeurs que pose la fiscalité pétrolière ; notamment en ce qui concerne la lutte contre l'évasion et la fraude fiscale.

Ainsi, le régime fiscal devrait être amélioré sur bien des points par rapport aux limites qui ont pu être décelées et qui ont tendance à plomber tout effort de performance. En effet, l'imprécision de certaines dispositions législatives, le recours massif aux exonérations fiscales et douanières, l'absence d'encadrement de la clause de stabilisation fiscale, l'existence de situations propices à certains dysfonctionnements et donc aux pertes fiscales, la coordination insuffisante des entités publiques intervenant dans l'activité pétrolière, l'implication embryonnaire du parlement dans les négociations contractuelles, sont autant de difficultés qui participent à la diminution des recettes fiscales et traduisent l'importance des défis qui attendent l'Etat du Sénégal.

Dès lors, l'amélioration et la modernisation du dispositif fiscal et institutionnel s'avèrent impératives.

Nous considérons à ce titre que l'harmonisation de la fiscalité pétrolière serait une piste intéressante à explorer pour nos Etats africains ; dans un monde où l'Afrique est de plus en plus regardée comme « *le nouvel eldorado des investisseurs étrangers* »³⁴⁵.

³⁴⁵ Soraya Oulad BENCHIMA, « L'Afrique : nouvel eldorado des investisseurs étrangers ? », 2022, 6 p.

BIBLIOGRAPHIE

OUVRAGES

- BA El Hadji Dialigué, *Droit fiscal*, Paris, l'Harmattan, 2015, 200 p.
- BA El Hadji Dialigué, *Procédures fiscales*, Paris l'Harmattan, 2016, 286 p.
- BADJI Patrice Samuel Aristide, *Droit sénégalais des hydrocarbures*, Dakar, l'Harmattan-Sénégal, 2022, 153 p.
- DIKOUME Albert Léonard, *La fiscalité pétrolière des Etats membres de la CEMAC*, Paris, l'Harmattan, 2008, 417 p.
- ESSAGA Stéphane, *Les sources du droit des hydrocarbures*, Paris, l'Harmattan, 2018, 463 p.
- GAFFIOT Félix, *Dictionnaire latin-français*, Paris, Hachette, 1934, 1701 p.
- ITIE Secrétariat international, *Initiative pour la transparence des industries extractives : Livre source*, 2005, 62 p.
- Natural Resource Governance Institute (NRGI), *Charte des ressources naturelles*, 2ème édition, 2014, 48 p.
- NDAO Fary, *L'or Noir du Sénégal : comprendre l'industrie pétrolière et ses enjeux au Sénégal*, Dakar, 2018, 259 p.
- OCDE, *Forum mondial sur la transparence et l'échange de renseignements à des fins fiscales : Rapport d'examen par les pairs : Mise en œuvre pratique des normes*, Editions OCDE, Paris, 2016, 122 p.
- OCDE, *La fiscalité, l'innovation et l'environnement*, Editions OCDE, 2010, 276 p.
- OCDE, *Perspectives des politiques d'investissement au Moyen Orient et en Afrique du Nord*, OECDiLibrary, 2021, 292 p.
- Omar CISSE, *Guide de dédouanement des produits pétroliers*, Octobre 2010, 79 p.
- SILEM Ahmed & al., *Lexique d'économie*, Paris, Dalloz, 9ème édition, 2006, 773 p.
- SONKO Ousmane, *Pétrole et gaz au Sénégal : chronique d'une spoliation*, Fauves Editions, 2017, 254 p.
- SOW Birame, *L'encadrement juridique de l'aval des hydrocarbures au Sénégal de la réforme de 1998 à nos jours*, Dakar, Presses universitaires de Dakar, 2020, 250 p.
- TOMO Tristan Pamphile Zolo, *La fiscalité pétrolière au Gabon*, Libreville, Editions Raponda-Walker, 2020, 256 p.

THESES

- BA El Hadji Dialigué, *Le droit fiscal à l'épreuve de la mondialisation : la réglementation des prix de transfert au Sénégal*, Thèse, Doctorat en droit, Université Paris Est, soutenue le 07 Juillet 2011, 500 p.
- BROGUINI Maurice, *L'exploitation des hydrocarbures en Algérie de 1956 à 1971. Etude de géographie économique*, Thèse, Doctorat en Géographie, Faculté des Lettres et des Sciences Humaines, Nice, soutenue en 1973, 465 p.
- CARUANA Nicolas, *La fiscalité environnementale : Entre impératifs fiscaux et objectifs environnementaux, une approche conceptuelle de la fiscalité environnementale*, Thèse, Doctorat en droit, Université d'Aix Marseille, Faculté de Droit et de Science Politique, soutenue en Mai 2015, 481 p.
- DIOUF Awa, *Fiscalité du secteur primaire dans les pays en développement : cas de l'agriculture et du secteur pétrolier au Sénégal*, Thèse de Doctorat, Université Clermont Auvergne, École Doctorale des Sciences Économiques, Juridiques, Politiques et de Gestion, soutenue le 07/07/2021, p. 73
- DIOUF Awa, *Fiscalité du secteur primaire dans les pays en développement : cas de l'agriculture et du secteur pétrolier au Sénégal*, Thèse de doctorat en Sciences économiques, Université Clermont Auvergne, soutenue le 07 Juillet 2021, 293 p.
- EL KAILANI-CHARIAT Ebtissam, *La stabilisation des contrats pétroliers*, Thèse de droit privé, Université Paris I Panthéon-Sorbonne, soutenue le 28 Novembre 2017, 544 p.
- FALL Cheikh Lo, *La protection des investissements directs étrangers dans les pays en développement : l'exemple de l'Afrique de l'ouest*, Thèse, Doctorat en droit, Ecole doctorale de droit, Bordeaux, soutenue le 28 Novembre 2018, 721 p.
- GALINDEZ José, *Prix de transfert et l'exportation de brut amélioré : Le Cas du Venezuela*, Thèse de doctorat en droit, Université Paris-Dauphine, Soutenue le 16 Décembre 2019, 288 p.
- GOGOUE Achille Danhoue, *Le régime juridique de l'activité pétrolière offshore en Afrique Subsaharienne, le cas d'un état francophone du Golfe de Guinée : la Côte d'Ivoire*, Thèse, Doctorat en droit public, Université de Limoges, soutenue le 25 Février 2021, 394 p.

- KARIMOV Inam, *Le rôle de la transparence dans la lutte contre la corruption à travers l'expérience du Conseil de l'Europe*, Thèse, Ecole doctorale de droit international et européen, Université Paris 1 Panthéon-Sorbonne, soutenue le 04 Juillet 2013, 512 p.
- KEBE Abdou Aziz, *La répartition des compétences entre la loi et le règlement en Droit fiscal sénégalais*, Thèse, Doctorat en droit, Faculté des Sciences Juridiques et Politiques, Dakar, soutenue le 03 Décembre 2012, 446 p.
- MONDONNEIX Alix, *La concurrence fiscale étatique*, Thèse de doctorat, Droit - Sciences politiques économiques et de gestion, Université côte d'Azur, Soutenue le 26 Octobre 2021, 735 p.
- OUEDRAOGO Sylvain, *Les compétences nationales en matière fiscale et la communautarisation des règles dans l'espace ouest-africain*, Thèse, Doctorat en droit, Université de Bordeaux, soutenue le 25 Novembre 2015, 619 p.

MEMOIRES

- AGGAB Nadia Ait Elhadj Fatima, *Ressources naturelles et risque d'un syndrome hollandais : cas de l'économie algérienne*, Mémoire, Faculté des sciences économiques de gestion et des sciences commerciales, Béjaïa, soutenu en 2015, 91 p.
- CHRISTOPHE Véronique, *La malédiction des ressources naturelles : une question de dépendance ou de dispersion ?*, Maîtrise en économie, Université du Québec à Montréal, soutenu en Mai 2012, 129 p.
- FALL Pape Amadou, *La régulation de l'industrie pétrolière du Sénégal face au défi du paradoxe de l'abondance*, Mémoire, Faculté de Droit, Université Paris Descartes, soutenu en 2018, 98 p.

ARTICLES

- ATTEIB Mahamat A.D., « L'exigence de transparence dans le contentieux des conventions minières des états africains en transition démocratique : étude de cas de la guinée », in *La transparence des industries extractives en Afrique*, Presses de l'Université du Québec, 2021, pp.355-372
- AUGÉ Benjamin, « Conséquences économiques et politiques de la chute de la production pétrolière en Afrique subsaharienne à l'horizon 2030 », *Etudes de l'Ifri*, 2021, 36 p.

- BENAMAR Abdelhak, BENDIABDELLAH Abdesselam & BENBOUZIANE Mohammed, « Pétrole et Activité économique en Afrique : Une analyse économétrique », *Revue économie & Management*, n°10, Avril 2010, pp. 186-215
- BENCHIMA Soraya Oulad, « L'Afrique : nouvel eldorado des investisseurs étrangers ? », 2022, 6 p.
- BOUTERIGE Yannick & PAFADNAM Neerbewendé Rachid, « L'Initiative pour le Transparence dans les industries extractives (ITIE) : une mine d'informations à exploiter ? », *FERDI*, 2023, 47 p.
- BOUTERIGE Yannick, « L'industrie minière aurifère du Sénégal : régime fiscal et partage de la rente », Présentation pour l'ITIE Sénégal, 2022, 42 p.
- CARBONNIER Gilles, « Comment conjurer la malédiction des ressources naturelles ? », *Annuaire suisse de politique de développement*, vol. 26, n°2, 2007, pp. 83-98.
- CARBONNIER Gilles, « La malédiction des ressources naturelles et ses antidotes », *Revue internationale et stratégique*, n°91, 2013, pp. 38-48.
- CARUANA Nicolas, « Fiscalité environnementale : Pour une nouvelle définition de la notion de double dividende », *Gestion & Finances publiques*, n°3, 2017, pp. 70-75
- CHARLET Alain & Al., « La convergence fiscale dans le secteur minier des pays de l'UEMOA : la législation communautaire en question ? », *Revue de droit fiscal*, n°8, 2019, 39 p.
- COULIBALY Seydou & ARVANITIS Yannis, « Maîtriser les coûts pétroliers et gaziers pour maximiser les recettes fiscales des hydrocarbures au Sénégal », *Africa Economic Brief*, Volume 13, n°3, 2022, 12 p.
- DAVIS William & MIHALYI David, « Opportunités et défis pour le Sénégal dans le domaine de la production pétrolière et gazière : Enseignements tirés de l'expérience d'autres nouveaux producteurs », *Natural Resource Governance Institute (NRGI)*, 2021, 48 p.
- DEMAZE Moïse Tsayem, « Les conventions internationales sur l'environnement : état des ratifications et des engagements des pays développés et des pays en développement », *L'information géographique*, vol. 73, 2009, pp. 84-99
- DIA Oumar, « Recherche et possibilités pétrolières du Sénégal », « Éthiopiennes », n°13, 1978, pp. 49-56.
- DIAWARA Karounga, « Le cadre normatif du contrat de partage de production en matière d'hydrocarbures au Sénégal », in *La transparence des industries extractives en Afrique*, Presses de l'Université du Québec, 2021, pp. 237-250

- DIAWARA Karounga, « le cadre normatif du contrat de partage de production en matière d'hydrocarbures au Sénégal », in *La transparence des industries extractives en Afrique*, Québec, Presses de l'Université du Québec, 2021, 476 p.
- DIOUF Awa & LAPORTE Bertrand, « Oil contracts and government take : Issues for Senegal and developing countries », *FERDI*, 2017, 18 p.
- DIOUF Awa, « La fiscalité sur l'or noir au Sénégal », *IPAR*, 2020, 8p.
- GACEM BRAHIM, « La rente pétrolière en Afrique : Bénédiction ou malédiction ? », *Finance & Bien Commun*, n°28-29, 2007, pp. 114-119.
- GIRAUD Gaël et RENOUARD Cécile, « Mesurer la contribution des entreprises extractives au développement local : le cas des pétroliers au Nigéria », *Revue française de gestion*, n°208-209, 2010, pp. 101-115.
- HELGATH Bybert Moudjare & NOUROU Mohammadou, « L'Afrique subsaharienne peut-elle améliorer sa performance fiscale sans compter sur la rente pétrolière ? », *Finance & Finance internationale*, n°18, 2018, 44 p.
- LHUILIER Gilles, « Revue critique des contrats pétroliers et gaziers sénégalais », 2018, 60 p.
- LHUILIER Gilles, « Revue critique des contrats pétroliers et gaziers sénégalais », 2018, 60 p.
- LONDON Amaya & NIAUDET Grégoire, « De la transparence des industries extractives à la lutte pour la justice fiscale », *Secours catholique - Caritas France*, 56 p.
- MCGAURAN Katrin, « L'impact du recours aux sociétés boîtes aux lettres sur les droits des travailleurs et les recettes publiques : Quatre études de cas sur l'utilisation des sociétés boîtes aux lettres et des sociétés-relais pour contourner le droit du travail, les cotisations sociales et l'impôt sur les sociétés », 2016, 84 p.
- NDAO Fary, « La gouvernance des ressources pétrolières et gazières : Etat du débat et perspectives », *IPAR*, 2020, 20 p.
- NKONGOLO Christian-Jr Kabange, « La Clause de stabilisation dans le Code minier révisé : Portée d'une délimitation "pro rata temporis" sous les articles 276 et 342 bis », 2018, p. 4
- NOWAH Jean Jacques, « Le boom du café et du cacao en Côte d'Ivoire : Une étude de cas du syndrome néerlandais », *Revue d'économie du développement*, n°4, 1994, pp. 51-75.
- OCDE, « Principes directeurs pour des contrats extractifs durables », 2019, 22 p.

- OKAMBA Emmanuel, « Evaluation des risques des régimes fiscaux pétroliers », *Vie & Sciences de l'entreprise*, n°208, 2019, pp. 29-54
- PEYRICAL Jean Marc, « La transparence dans les marchés publics », *Constructif*, n°51, 2018, pp. 16-20
- POUYE Elimane, « La fiscalité du pétrole et du gaz », 2019, 27 p.
- RANDRIAMANALINA Tovony, « Les prix de transfert dans les pays en développement. Cas de Madagascar : Faut-il renoncer au principe de pleine concurrence dans les pays en développement ? », *ATRN working paper* 23, 2016, 30 p.
- READHEAD Alexandra, « Prix de transfert dans le secteur minier guinéen », Etude de cas, *NRGI*, 2016, 20 p.
- RENOUARD Cécile, « Le Nigeria et la malédiction des ressources », *Etudes*, tome 413, 2010, pp. 307-318.
- SHAXSON Nicholas, « Haro sur les paradis fiscaux », *Finances & Développement*, 2019, 5 p.
- SILVE Arthur, « Botswana et Maurice, deux miracles africains profiter de ses rentes sans hypothéquer son développement », *Afrique contemporaine*, n° 252, 2012, Agence française de développement, pp. 29-45.
- THÉOUA-N'DRI Pélagie, « Financement des budgets et pratique des dépenses fiscales dans l'espace UEMOA : Réflexion sur un couple contesté », 29 p.
- WOODROFFE Nicola, « les mains liées ? Comment les conditions des contrats pétroliers peuvent limiter la flexibilité des politiques climatiques des gouvernements », *Natural Resource Governance Institute*, 2021, 15 p.

JURISPRUDENCE

- Décision du conseil constitutionnel français n° 2011-165 QPC du 16 septembre 2011
- Tribunal néerlandais, 26 Mai 2021, *Le peuple contre Shell*
- Tribunal arbitral de la chambre de commerce internationale, 10 Septembre 2013, *Addax Petroleum contre Gabon*

TEXTES

I. Textes communautaires

- Traité du 10 Janvier 1994 instituant l'UEMOA
- Traité du 16 Mars 1994 instituant la CEMAC

- Directive n° 02/ 98/CM/UEMOA portant harmonisation des législations des Etats membres en matière de taxe sur la valeur ajoutée
- Directive n° 03/ 98/CM/UEMOA portant harmonisation des législations des Etats membres en matière de droits d'accises
- Directive n° 06/2001/CM/UEMOA portant harmonisation de la taxation des produits pétroliers au sein de l'UEMOA
- Directive n°01/2007/CM/UEMOA modifiant la directive n° 06/2001/CM/UEMOA portant harmonisation de la taxation des produits pétroliers au sein de l'UEMOA
- Directive n°06/2001/CM/UEMOA du 26 novembre 2001 portant Harmonisation de la taxation des produits pétroliers au sein de l'UEMOA
- Directive n°04/2005/CM/UEMOA portant procédures de passation, d'exécution et de règlement des marches publics et des délégations de service public
- Directive n° 01/2008/CM/UEMOA portant harmonisation des modalités de détermination du résultat imposable des personnes morales au sein de l'UEMOA
- Directive n° 08/2008/CM/UEMOA portant harmonisation des taux de l'impôt assis sur les bénéfices des personnes morales dans les Etats membres de l'UEMOA
- Directive n°01/2009/CM/UEMOA portant code de transparence dans la gestion des finances publiques au sein de l'UEMOA
- Directive n°01/2009/CM/UEMOA portant code de transparence dans la gestion des finances publiques au sein de l'UEMOA
- Directive n° 02/2010/CM/UEMOA portant harmonisation de la fiscalité applicable aux valeurs mobilières dans les Etats membres de L'UEMOA
- Directive n° 02/2010/CM/UEMOA portant harmonisation de la fiscalité applicable aux valeurs mobilières dans les Etats membres de l'UEMOA etc.
- Directive n° 02/2012/CM/UEMOA du 10 Mai 2012 portant modernisation et harmonisation des systèmes d'échange d'informations entre les administrations douanières et fiscales dans les Etats membres de l'UEMOA
- Directive n° 02/2015/CM/UEMOA du 02 Juillet 2015 relative à la lutte contre le blanchiment de capitaux et le financement du terrorisme dans les Etats membres de l'UEMOA

II. Textes nationaux

- Constitution du Niger du 25 Novembre 2011 modifiée

- Constitution du Sénégal du 22 Janvier 2001 modifiée
- Constitution du Soudan du Sud du 09 Juillet 2011 modifiée
- Loi constitutionnelle n° 2016-10 du 05 Avril 2016 portant révision de la Constitution du Sénégal
- Loi 2021-32 du 9 Juillet 2021 portant création, organisation et attributions de la Commission de Régulation du Secteur de l'Energie
- Loi n° 91-21 du 16 Février 1991 portant création de la Société Nationale de Recouvrement
- Loi 2014-10 du 28 Février 2014 portant Code des douanes du Sénégal
- Loi 98-29 du 14 Avril 1998 relative au secteur de l'électricité
- Loi d'orientation n° 2022-08 du 19 avril 2022 relative au secteur parapublic, au suivi du portefeuille de l'Etat et au contrôle des personnes morales de droit privé bénéficiant du concours financier de la puissance publique
- Loi L/2014 n°034/AN du 23 Décembre 2014 portant code pétrolier de la République de Guinée
- Loi L/2014/N°034 /AN portant Code pétrolier de la République de Guinée
- Loi n° 2012-22 du 27 Décembre 2012 portant Code de transparence dans la gestion des finances publiques
- Loi n° 2018-29 DU 19 Décembre 2018 portant loi de finances pour l'année 2019
- Loi n° 2019-03 du 1^{er} Février 2019 portant Code pétrolier du Sénégal
- Loi n° 2019-13 du 08 juillet 2019 portant loi de finances rectificatives pour l'année 2019
- Loi n° 2020-33 du 22 décembre 2020 portant loi de finances pour l'année 2021
- Loi n° 2021-29 du 05 Juillet 2021 portant loi de finances rectificatives pour l'année 2021
- Loi n° 65-51 du 19 Juillet 1965 portant code des obligations de l'Administration modifiée
- Loi n° 98-05 du 08 Janvier 1998 portant Code pétrolier du Sénégal
- Loi n° 98-31 du 14 Avril 1998 relative aux activités d'importation, de raffinage, de stockage, de transport et de distribution des hydrocarbures
- Loi n°002/2019 du 16 Juillet 2019 portant réglementation du secteur des hydrocarbures en République Gabonaise
- Loi n°07-006 du 2 mai 2007 relative aux hydrocarbures (Tchad)
- Loi n°1975-51 du 3 Avril 1975 portant création du Conseil sénégalais des chargeurs

- Loi n°2012-31 du 31 Décembre 2012 portant Code général des impôts
- Loi n°2016-28 du 12 Octobre 2016 portant Code des hydrocarbures du Congo
- Loi n°2018-03 du 23 février 2018 relative à la lutte contre le blanchiment des capitaux et le financement de terrorisme
- Loi n°2018-10 du 30 Mars 2018 modifiant certaines dispositions du Code général des impôts
- Loi n°2019/008 du 25 Avril 2019 portant Code pétrolier du Cameroun
- Loi n°2019-04 du 1^{er} Février 2019 relative au contenu local dans le secteur des hydrocarbures
- Loi n°2021-42 du 20 Décembre 2021 portant loi de finances pour l'année 2022
- Loi n°2022-22 du 19 Décembre 2022 portant loi de finances pour l'année 2023
- Ordonnance n° 6024/MTP du 10 Octobre 1960 fixant le régime juridique et fiscal de la recherche, de l'exploitation et du transport des hydrocarbures
- Décret 2014-1212 du 22 Septembre 2014 portant code des marchés publics
- Décret n° 2011-170 du 3 février 2011 instituant une taxe parafiscale dénommée Prélèvement de Soutien au secteur de l'Energie
- Décret n° 2012-01 du 02 janvier 2012 modifiant l'article 3 du Code des marchés publics
- Décret n° 2020-2065 du 28 octobre 2020 fixant les modalités de participation des investisseurs sénégalais dans les entreprises intervenant dans les activités pétrolières et gazières et classement des activités de l'amont pétrolier et gazier dans les régimes exclusif, mixte et non exclusif
- Décret n° 2020-791 du 19 mars 2020 relatif au Registre des Bénéficiaires Effectifs
- Décret n° 2021-248 du 22 Février 2021 fixant les modalités d'alimentation et de fonctionnement du Fonds d'Appui au Développement du Contenu local (FADCL)
- Décret n° 2022-1858 du 12 octobre 2022 fixant les modalités d'application des dispositions fiscales intérieures au secteur pétrolier amont au Congo
- Décret n° 2022-2295 du 28 décembre 2022 portant Code des marchés publics
- Décret n° 64-261 du 24 Mars 1964 et n°64-363 du 20 Mai 1964 fixant les conditions d'application de l'ordonnance n° 6024
- Décret n°2017-2305 du 27 Décembre 2017 portant création et fixant les règles d'organisation et de fonctionnement de l'Institut National du Pétrole et du Gaz (INPG)
- Décret n°2019-1841 du 7 Novembre 2019 relatif aux attributions du Ministre du Pétrole et des Energies

- Décret n°2020-2061 du 27 Octobre 2020 fixant les modalités d'application de la loi n°2019-03 du 1^{er} février 2019 portant Code pétrolier
- Décret n°2020-924 du 3 Avril 2020 portant organisation du Ministère du Pétrole et des Energies
- Décret n°2021-248 du 22 Février 2021 fixant les modalités d'alimentation et de fonctionnement du Fonds d'Appui au Développement du Contenu local
- Décret n°2021-928 du 08 Juillet 2021 instituant un prélèvement au profit du Programme de modernisation de l'Administration
- Décret n°2022-1538 du 12 Août 2022 modifiant et complétant le décret n°2014-1212 du 22 Septembre 2014 portant code des marchés publics
- Décret n°98-337 du 21 avril 1998 fixant la composition et les règles de fonctionnement du Comité National des Hydrocarbures
- Décret n°98-810 du 06 Octobre 1998 complétant la loi n° 98-05 du 08 Janvier 1998 portant Code pétrolier
- Décret n° 2021-249 du 22 février 2021 modifiant le décret n° 2020-2065 du 28 octobre 2020 fixant les modalités de participation des investisseurs sénégalais dans les entreprises intervenant dans les activités pétrolières et gazières et classement des activités de l'amont pétrolier et gazier dans les régimes exclusif, mixte et non exclusif
- Décret n°2020-2047 du 21 Octobre 2020 portant organisation et fonctionnement du Comité national de suivi du Contenu local
- Contrat de recherche et de partage de production du 06 Juillet 2004 entre PETROSEN et *Hunt oil company* pour les blocs Rufisque *offshore* - Sangomar *offshore* et Sangomar *offshore* profond)
- Contrat de recherche et de partage de production du 17 Janvier 2012 entre PETROSEN et Petro-Tim *Limited* pour le bloc Cayar *offshore* profond
- Contrat de recherche et de partage de production du 17 Janvier 2012 entre PETROSEN et Petro-Tim *Limited* pour le bloc Saint Louis *offshore* profond
- Arrêté ministériel n°001598 du 05 Février 2021 portant formulaire de déclaration des bénéficiaires effectifs
- Arrêté ministériel n°030929 du 17 Septembre 2021 fixant les règles d'organisation et de fonctionnement du secrétariat technique du Comité national de suivi du contenu local
- Arrêté n° 023891 du 02 Octobre 2020 portant approbation de la cession de 20% des droits, obligations et intérêts détenus par Total E & P Sénégal *Limited*, résultant des

contrats de recherche et de partage de production d'hydrocarbures et des accords d'association relatifs aux blocs Ultra Profond, à la société Korea National Oil Corporation

- Arrêté n° 026164 du 18 Novembre 2020 portant approbation de la cession totale de droits, obligations et intérêts détenus par Capricorn Sénégal *Limited*, résultant du contrat de recherche et de partage d'hydrocarbures et de l'accord d'association relatifs aux blocs Rufisque *offshore*, Sangomar *offshore* et Sangomar *deep offshore*, à la société Woodside Energy Sénégal.
- Arrêté n° 7728 F du 16 Novembre 1958 réglementant en Afrique occidentale française les entrepôts d'huiles minérales
- Arrêté n°9675 F du 26 Novembre 1958 portant création du bureau des douanes Dakar-Pétroles
- Circulaire n°00001149 du 14 Juin 2021 portant obligation de déclaration des Bénéficiaires effectifs des entreprises extractives

DOCUMENTS OFFICIELS

- Amnesty international, « Nigeria. Pétrole, pollution et pauvreté », 2009, 9 p.
- Aspects fondamentaux Bureau des Douanes Dakar Pétroles, fiche technique du bureau des douanes Dakar-pétroles
- CABRI, « Les industries extractives et leurs liens avec le reste de l'économie », Compte-rendu principal n° 1, 2016, 42 p.
- Document de travail du Partnership for action on Green Economy (PAGE) et du Ministère de l'environnement et du développement durable (Direction des financements verts et des partenariats) : Fonds et mécanismes de gestion des revenus pétroliers et gaziers à l'appui du développement durable : enseignements tirés des expériences de pays et leçons pour le Sénégal, 2018, 43 p.
- Etude de l'Open Society Initiative for Ouest Africa (OSIWA) & du Natural Resource Governance Institute (NRGI), « La gestion des revenus pétroliers et gaziers au Sénégal », 2021, 58 p.
- Etude de la Banque Mondiale sur le secteur des industries extractives, 2016, 165 p.
- Etude du FMI (Fonds monétaire international), « Régimes fiscaux des industries extractives : conception et application », 15 Août 2012, 91 p.

- Etudes du Centre Régional Africain pour le Développement Endogène et Communautaire sur les exonérations fiscales dans le secteur extractif au Cameroun, Août 2016, 68 p.
- FMI, « Régimes fiscaux des industries extractives : conception et application », 2012, 91 p.
- IDEA (Institute for Democracy and Electoral Assistance), Note d'information programme Afrique et Asie de l'Ouest, Juillet 2017, 4 p.
- Ministère des finances et du budget en partenariat avec l'OCDE, la BM et le Forum mondial sur la transparence et l'échange de renseignements à des fins fiscales, « Etude de cas : La lutte contre l'évasion et la fraude fiscales internationales au service de l'émergence du Sénégal », 2021, 12 p.
- Ministère des finances et du budget, Rapport d'évaluation budgétaire des dépenses fiscales, Edition 2020, 52 p.
- Note du secrétariat de la Conférence des Nations Unies sur le Développement et le commerce (CNUDC), « Transparence accrue sur les marchés de produits de base », 2020, 15 p.
- OCDE, « Fiscalité et développement : Principes pour améliorer la transparence et la gouvernance des incitations fiscales à l'investissement dans les pays en développement », 7 p.
- OCDE, « Renforcement des capacités en matière de BEPS et de prix de transfert », 2017, 4 p.
- OFNAC & PNUD, « Étude sur les vulnérabilités à la corruption dans le secteur extractif au Sénégal », Décembre 2021, 66 p.
- Programme du Forum intergouvernemental sur l'exploitation minière, les minéraux, les métaux et le développement durable (IGF) et de l'Organisation de coopération et de développement économique (OCDE) sur les stratégies de BEPS (érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices dans l'exploitation minière), Incitations fiscales dans l'industrie minière : limiter les risques pour les recettes, 2018, 58 p.
- Rapport annuel d'activité du Ministère des finances et du budget, Edition 2021, 110 p.
- Rapport annuel d'activités du ministère des finances et du budget, Edition 2020, 104 p.
- Rapport annuel d'activités du ministère des finances et du budget, Edition 2021, 110 p.

- Rapport d'ActionAid intitulé « Conventions fiscales, conventions inégales » publié en 2016, 36 p.
- Rapport de l'ITIE 2020, 198 p.
- Rapport de l'ITIE 2021, 193 p.
- Rapport de l'OCDE sur la corruption transnationale : Une analyse de l'infraction de corruption d'agents publics étrangers, 2014, 51 p.
- Rapport de l'ONUDI sur les investisseurs en Afrique, 2011, 246 p.
- Rapport du FMI n°15/348 sur la fiscalité minière et pétrolière du Mali (Diagnostic), Décembre 2015, 80 p.
- Rapport du FMI sur l'Arabie Saoudite, n°19/291, 2019, 38 p.
- Rapport du FMI, de l'OCDE, des Nations Unies et de la Banque Mondiale au groupe de travail du G20 sur le développement, « Options pour une utilisation efficace et efficiente des incitations fiscales à l'investissement dans les pays à faible revenu », 2015, 53 p.
- Rapport ITIE 2020, Décembre 2020, 197 p.
- Rapport OXFAM, « Le brut analysé dans le détail : Audits publics des coûts des projets pétroliers et gaziers en vue d'optimiser la collecte de recettes », 2018, 81 p.
- Rapport OXFAM, « L'ARGENT DU PÉTROLE : Le jeu trouble des Pays-Bas en Ouganda : lumière sur une convention fiscale qui prive le pays d'une juste part de ses revenus pétroliers », 1^{er} Octobre 2020, 38 p.
- Rapport public de la Cour des comptes, 2012, 296 p.
- Rapport spécial du CESA (Centre d'Etudes Stratégiques de l'Afrique) n°3 sur l'anatomie de la malédiction des ressources naturelles en Afrique, Mai 2015, 160 p.
- Référé de la cour des comptes française sur les conventions fiscales internationales, Mai 2019, 5 p.
- Revue trimestrielle des douanes sénégalaises, n°58, Octobre 2021, 96 p.

Webographie

<http://apf.francophonie.org/>

<http://www.caribbean-atlas.com/fr/>

<https://afrique.latribune.fr/>

<https://atlasocio.com/>

<https://donnees.banquemondiale.org/>

<https://itie.sn/>
<https://journals.openedition.org/>
<https://organismes.org/>
<https://resourcegovernance.org/>
<https://www.abidjan.net/>
<https://www.africa-press.net/senegal/>
<https://www.ansd.sn/index.php>
<https://www.cairn.info/>
<https://www.douanes.sn/>
<https://www.echos-judiciaires.com/>
<https://www.eia.gov/>
<https://www.financialafrik.com/>
<https://www.france24.com/fr/>
<https://www.glossaire-international.com/>
<https://www.ifri.org/>
<https://www.imf.org/en/Home>
<https://www.ipar.sn/>
<https://www.jeuneafrique.com/>
<https://www.legifrance.gouv.fr/>
<https://www.lemonde.fr/afrique/>
<https://www.lenouveaugabon.com/fr>
<https://www.oecd.org/fr/>
<https://www.oecd-ilibrary.org/fr>
<https://www.oxfamfrance.org/>
<https://www.persee.fr/>

TABLE DES MATIERES

DEDICACES	I
REMERCIEMENTS.....	II
LISTE DES SIGLES ET ABREVIATIONS.....	III
SOMMAIRE	VI
INTRODUCTION GENERALE	1
PREMIERE PARTIE : L'ATTRACTIVITE DU REGIME FISCAL	12
CHAPITRE 1 : LA MULTIPLICITE DES ELEMENTS D'IMPOSITION APPLICABLES AUX OPERATIONS PETROLIERES	13
Section 1 : L'existence de prélèvements issus du droit commun	13
Paragraphe 1 : La fiscalité intérieure.....	13
A°) Les impôts d'Etat.....	13
B°) Les impôts locaux	15
Paragraphe 2 : La fiscalité de porte	16
A°) La particularité du dédouanement des produits pétroliers.....	16
B°) Les prélèvements appliqués aux produits pétroliers au cordon douanier	18
Section 2 : Les prélèvements issus de la législation spécifique	22
Paragraphe 1 : L'introduction de nouveaux types de prélèvements	22
A°) Les bonus.....	23
B°) Les frais d'instruction de dossier	24
Paragraphe 2 : La reconfiguration des éléments fiscaux préexistants.....	25
A°) La réorganisation des taux applicables à certains prélèvements	25
B°) Les précisions apportées au partage de la production	27
CHAPITRE 2 : LA DIVERSITE DES MECANISMES PROPICES A LA MAXIMISATION DES RECETTES PETROLIERES.....	29
Section 1 : L'amélioration du contrôle des coûts pétroliers	29
Paragraphe 1 : L'existence d'un dispositif institutionnel.....	29
A°) L'implication de certains ministères	29
B°) La contribution de la société des pétroles du Sénégal	31
Paragraphe 2 : Le renforcement des capacités du personnel administratif	33
A°) La mise en place d'initiatives pour l'amélioration des compétences des agents	33

B°) La contribution des titulaires de contrat pétrolier dans la formation professionnelle des sénégalais	35
Section 2 : L'amélioration de la protection de la base imposable.....	37
Paragraphe 1 : L'établissement d'un cadre juridique propice.....	37
A°) La réécriture de certaines dispositions du Code général des impôts	37
B°) La promotion du contenu local à travers l'adoption d'une loi y afférente	41
Paragraphe 2 : Le renforcement des mécanismes de transparence	42
A°) Une exigence prévue par les textes	43
B°) L'adhésion du Sénégal aux initiatives internationales de transparence.....	45
DEUXIEME PARTIE : LA PERFECTIBILITE DU REGIME FISCAL.....	48
CHAPITRE 1 : LES ENTORSES A LA PERFORMANCE DU REGIME FISCAL	49
Section 1 : Les limites rattachées à la fiscalité pétrolière	49
Paragraphe 1 : L'imprécision de de certaines dispositions législatives.....	49
A°) Une analyse critique de la nouvelle disposition relative à la taxation des transferts indirects de titres miniers	49
B°) La limitation du loyer superficiaire à la phase d'exploitation	51
Paragraphe 2 : Les lacunes matérielles du dispositif fiscal	53
A°) Le recours massif aux exonérations fiscales et douanières	53
B°) La reconnaissance de la clause de stabilisation du régime fiscal	56
Section 2 : Les limites détachées de la fiscalité pétrolière.....	58
Paragraphe 1 : L'existence de situations propices à certains dysfonctionnements.....	58
A°) La nouvelle procédure d'attribution des marchés dans le domaine des hydrocarbures	59
B°) L'inexistence d'un contrat type de partage de production.....	61
Paragraphe 2 : Les limites au fonctionnement optimal des institutions fiscales	63
A°) Une coordination insuffisante des entités publiques impliquées dans l'activité pétrolière	63
B°) L'implication embryonnaire du parlement dans les négociations contractuelles	65
CHAPITRE 2 : LES PERSPECTIVES D'UNE FISCALITE PETROLIERE PERFORMANTE.....	68
Section 1 : L'impératif du renforcement des mécanismes d'endiguement de l'évasion fiscale... ..	68
Paragraphe 1 : La lutte contre la fraude fiscale	68
A°) Le risque de dévoiement des conventions fiscales	69
B°) La manipulation des prix de transfert	69
Paragraphe 2 : La lutte contre les stratégies d'optimisation fiscale.....	74

A°) L'adaptation des textes aux exigences de clarté et de simplicité	74
B°) La concordance entre les contrats pétroliers et les législations en vigueur	75
Section 2 : L'amélioration du dispositif existant	77
Paragraphe 1 : L'établissement d'un environnement institutionnel solide	77
A°) La modernisation continue des administrations fiscales et douanières	77
B°) La réduction du risque de fragmentation institutionnelle	79
Paragraphe 2 : La prise en compte de certaines dynamiques fiscales.....	81
A°) L'introduction de la fiscalité de l'environnement	81
B°) Pour une harmonisation africaine des règles fiscales pétrolières	83
CONCLUSION.....	86
BIBLIOGRAPHIE	88
TABLE DES MATIERES	102