 **LA DÉFINITION DU SOUS-TRAITANT DANS LE**

**CODE MINIER GUINÉEN SOURCE DE CONFUSION POUR**

**LE BÉNÉFICE DES AVANTAGES**

**FISCAUX ET DOUANIERS**

# *Par Albert DIONE, Docteur en Droit à l’Université de la Sorbonne Paris I*

*Membre de l’Association Nationale des Avocats et élèves-Avocats Docteurs en Droit (ANAD)*

*7 mai 2020*

*Publié sur le Village de la Justice le 7 mai 2020*

La définition du sous-traitant dans le Code Minier Guinéen source de confusion pour la détermination des activités minières bénéficiant des avantages fiscaux et douaniers.

I. La double définition de la sous-traitance dans le Code minier[[1]](#footnote-1).

Les activités d’extraction minières sont rarement réalisées par une seule entreprise, de façon exclusive. Il est toujours nécessaire de faire appel à des entreprises sous-traitantes, que ce soient des entreprises de forage, d’exploitation, d’ingénierie ou de construction. Les entreprises font appel à des sous-traitants pour diverses activités liées notamment à la construction de galeries souterraines, des activités de formation, de transport, de manutention du minerai ainsi qu’à l’opération et l’entretien des machines lourdes.

L’article 9 du Code des investissements de la République Guinée permet aux entreprises désirant s’installer dans le pays de choisir librement leurs fournisseurs et prestataires de service ainsi que leurs partenaires.

De manière générale, la sous-traitance est le contrat par lequel une entreprise confie partiellement à une autre entreprise un travail. Le travail est exécuté par la seconde entreprise est pour le compte de la première selon ses besoins et exigences. En d’autres termes, la sous-traitance est le contrat par lequel une entreprise demande à une autre entreprise de réaliser tout ou partie des travaux que l’entreprise principale devait réaliser.

Cela permet à l’entreprise qui sous traite ses activités de mieux gérer ses ressources et ses coûts de production. Cependant, il existe une confusion (comme le cas dans le Code Minier guinéen) entre le contrat de sous-traitance et les techniques voisines tels que les contrats de fourniture de matériaux ou encore, de prestations de service ou de fourniture de main d’œuvre. Pour des raisons pratiques tenant au sujet de cet article, nous nous consacrerons uniquement au contrat de sous-traitance dans les conventions minière en Guinée.

Une distinction liée aux activités : pour rappel, le contrat de sous-traitance doit être distingué du contrat de fourniture car le fournisseur est une personne physique ou morale qui fabrique, transforme, ou importe des produits qu’elle vend à ses clients. Or, dans le contrat de sous-traitance, les travaux sont réalisés par le sous-traitant pour le compte exclusif du donneur d’ordre. Il participe à la réalisation de l’ouvrage. Il apparaît clairement, si l’on observe les relations contractuelles dans le secteur minier, que le contrat de sous-traitance se rattache à l’exécution du projet c’est-à-dire aux activités pendant les phases de recherche de construction et d’exploitation de la mine.

Une distinction quant au régime de responsabilité : l’entreprise, titulaire du Titre d’exploitation minière, qui emploie le Sous-traitant direct est solidairement responsable avec ce dernier du paiement de tous droits et taxes, et pénalités éventuellement y afférentes, dont ce Sous-traitant est redevable[[2]](#footnote-2). Le contrat de fourniture obéit le plus souvent aux règles classiques de la vente. Seule la responsabilité du fournisseur ou prestataire est engagée pour défaut de conformité de la chose fournie ou vendue.

La confusion dans le code minier de 2015 : le code minier Guinéen[[3]](#footnote-3) défini le sous-traitant comme étant la personne physique ou morale, distincte de la personne morale titulaire d’un Titre minier ou d’une Autorisation. Ce sous-traitant doit exécuter un travail pour le compte du titulaire du Titre minier ou de l’Autorisation. Il est donc sous la responsabilité du donneur d’ordre. Il effectue un travail qui s’inscrit dans le cadre des activités minières de celui-ci.

Cette définition est reprise à l’article 181-I qui définit le sous-traitant direct ; cet article fait référence à l’article premier dudit code. A ce niveau, l’article précité ajoute une précision qui sème la confusion sur la définition du sous-traitant. En effet, l’article mentionne que le sous-traitant directe livre directement des biens ou fournie directement des services aux titulaires d’un Titre minier. Le terme « *direct* » est ajouté tout simplement parce que le sous-traitant peut sous-traiter lui aussi les travaux qui lui ont été confiés créant ainsi une sous-traitance indirecte. Le nouveau code minier exclus de cette définition les sous-traitants des sous-traitants directs ; c’est-à-dire les sous-traitants indirects du titulaire du Titre minier.

De cette seconde définition (de l’article 181-I) basée sur l’objet du contrat de sous-traitance on comprend que l’activité du sous-traitant se limite à la livraison de biens ou prestation de service. La remarque est que cette activité se rapproche de la fourniture de biens ou prestation de service. Or, comme nous l’avons souligné, la sous-traitance est l’opération par laquelle le donneur d’ordre confie à une autre personne appelée sous-traitant, l’exécution de tout ou partie des travaux. En revanche, le contrat de fourniture n’est qu’un contrat de vente simple, même si le fabriquant produit des éléments sur commande, spécifiquement pour le chantier il ne participe pas à l’exploitation de la mine ni à la construction ni à l’entretien des machines.

Dès lors, La location de matériel ni la fourniture de carburant ni la location de véhicule ne constituent un contrat de sous-traitance pour les activités minières.

D’ailleurs, la 3ème Chambre civile de la Cour de Cassation française a jugé le 23 janvier 2002[[4]](#footnote-4) qu’était légalement justifiée la décision qui déclarait irrecevable l’action en paiement dirigée contre le maître de l’ouvrage par la société chargée par un locateur d’ouvrage de l’échafaudage d’un bâtiment. Dans cette affaire le juge du fonds avait relevé que les documents contractuels établis par cette société portaient uniquement sur la location de matériel avec main-d’œuvre pour la pose, la dépose et le transport, mais qu’aucun document n’établissait que cette société ait participé directement à l’acte de construire qui était l’objet du marché principal, notamment par apport de conception, d’industrie ou de matière. Sa participation se bornait à mettre à la disposition du locateur d’ouvrage le matériel adapté dont il avait besoin pour mener à bien sa tâche. Les caractères de la sous-traitance ne se trouvaient pas réunis.

Or, à la lecture de l’article 181.I alinéa 1 du Code minier guinéen, le sous-traitant directe du titulaire d’un Titre minier est le fournisseur de bien et service de ce dernier. Cette définition bouleverse la notion de sous-traitance jusque-là admise.

Cependant, l’alinéa 2 de l’article 181.I donne la liste des activités entrant dans le cadre de la sous-traitance : « *L’activité de ces Sous-traitants directs doit être strictement limitée à une activité de recherche, de construction d’installations minières, ou à une activité d’extraction* ». La limitation ainsi effectuée exclue l’activité de livraison et de prestation de service, qui n’entre pas dans le cadre des activités de sous-traitance. Cet alinéa entre en contradiction avec l’alinéa 1 dudit article.

Remarque : aux termes de l’alinéa 1 de l’article 181-I du Code minier, doit-on considérer, l’entreprise qui fournit uniquement des véhicules destinés au transport des produits miniers, à une entreprise titulaire d’un Titre minier, comme le sous-traitant directe de cette dernière ? On serait tenté de répondre par l’affirmative si l’alinéa 2 n’existait pas et que la référence à l’article premier n’avait pas été faite. Donc, on ne peut considérer une entreprise fournissant uniquement des véhicules destinés au transport de produit miniers, comme un sous-traitant de l’entreprise principale.

Dès lors, la fourniture d’un produit individualisé, comme le carburant, le fioul lourd ou des véhicules, nécessaire au fonctionnement des engins d’extraction ou au transport des minerais ne saurait être considéré au sens de l’article premier et de l’alinéa 2 de l’article 181.I du code minier, comme étant une activité de sous-traitance.

La question peut se poser dans le cadre d’un contrat de fourniture de biens lorsque les activités ne sont pas clairement définies dans le contrat. Dès lors, nous invitons les entreprises sous-traitantes à bien définir leurs activités dans le contrat de sous-traitance pour ne pas tomber dans la confusion de l’article 181.I alinéa 1.

Les circonstances de fait restent bien entendu déterminantes, mais on notera que les appréciations de ce qu’il faut entendre par sous-traitant direct au sens du Code minier[[5]](#footnote-5) exclu toute activité de fourniture de biens ou de services. Or, une mauvaise interprétation de l’alinéa 1 du même article peut être source de difficulté pour la détermination des activités sous-traitées pouvant bénéficier des exonérations de taxe à l’importation et d’avantages fiscaux.

II. Les activités sous-traitées donnant accès aux avantages fiscaux et douaniers.

Le code minier Guinéen permet, sous certaines conditions, au sous-traitant direct du titulaire de Titre minier, de bénéficier des exonérations de taxes à l’importation ; s’il en fait la demande et s’il se conforme à la « *liste minière* » et s’il obtient l’agrément du Ministre en charge du budget et de celui en charge des finances.

Il est établi dans le code minier, à l’article 167, une catégorisation des marchandises figurant sur une liste, dite « *liste minière* » (article 166), proposer par le demandeur de l’exonération et soumise à l’agrément du Ministre en charge du budget et le ministre en charge des finances. La liste doit contenir uniquement les marchandises énumérées à l’article 167. Ces marchandises sont en générales des équipements, matériels, machines, matières premières et consommables pour lesquels le sous-traitant direct demande à bénéficier de l’exonération des droits et taxes à l’importation durant les phases de recherche, de construction et d’exploitation. Contrairement à l’ancien Code minier de 1995 qui avait divisé ces biens énumérés un peu plus haut en quatre catégories, le nouveau Code de 2015 (en vigueur) a divisé ces biens en trois catégories :

 Première catégorie : les équipements, matériels, gros outillages, engins et véhicules figurant sur le registre des immobilisations des sociétés concernées, à l’exclusion des véhicules de tourisme ;

 Deuxième catégorie : les consommables destinés à l’extraction et à la concentration des substances minières brutes, y compris le fioul lourd à l’exclusion des carburants, lubrifiants courants et autres produits pétroliers ;

 *Troisième catégorie* : les consommables destinés à la transformation sur place des substances minières en produits semi-finis ou finis, y compris le fioul lourd et les lubrifiants spécifiques, à l’exclusion des carburants, lubrifiants courants et autres produits pétroliers.

L’importation des équipements, matériels, machines, matières premières et consommables visés dans la liste minière est exonérée de droit de douane.

Toutefois, cette exonération souffre d’une exception en ce qui concerne les matériaux et pièces de rechange des véhicules utilitaires, nécessaires au fonctionnement des matériels et équipements professionnels figurant sur la liste minière ; certaines taxes sont dues il s’agit de :

 la Redevance de Traitement des liquidations ;

 la Taxe d’Enregistrement ;

 le Prélèvement Communautaire et les Centime Additionnels.

De même, ne sont pas exonérés de TVA les importations de biens qui sont exclus du droit à déduction, quand bien même ces biens figureraient sur la liste minière dûment agréée. Il s’agit :

 de l’Impôt Minimum Forfaitaire (IMF) ;

 la Contribution des Patentes ;

 la Formation Professionnelle ;

 la Contribution Foncière Unique (CFU) ;

 la Taxe d’Apprentissage.

Durant la phase de recherche, le sous-traitant bénéficie du régime de l’Admission Temporaire pour l’importation des équipements, matériels, machines, matières premières et consommables figurant dans sa liste minière. A la fin de la phase de recherche, les biens ayant bénéficié du régime de l’Admission Temporaire sont réexpédiés ou vendus sur le territoire Guinéen dans cette hypothèse, les droits et taxes sont liquidés. De même que pendant la phase de construction le sous-traitant directe bénéficie du régime de l’Admission Temporaire pour l’importation des biens visés à la première catégorie.

En ce qui concerne les produits pétroliers, les importations du sous-traitant ne bénéficient d’aucune exonération. Toutefois, les importations de fioul lourd destiné à l’extraction et à la concentration des substances minières brutes et à la transformation sur place des substances minières en produits semi-finis ou finis sont exonérées de TVA et de droits de douanes.

Les sous-traitants directs acquittent, pendant la phase d’exploitation, les droits de douane au taux unique de 5% : pour l’importation des biens visés à la première catégorie et à la troisième catégorie. Ces biens importés sont destinés aux équipements servant à la transformation sur place des produits miniers, en produits finis et semi-finis. Il est aussi prévu un taux unique de 6,5% pour l’importation des équipements destinés à l’extraction et à la concentration des substances minières brutes. Il faut noter que le sous-traitant direct bénéficie pendant la phase d’exploitation et durant 3 ans d’une exonération de l’Impôt Minimum Forfaitaire (IMF) et d’une Contribution Foncière Unique au taux de 10%.

A la lecture des dispositions du nouveau Code minier Guinéen, il apparaît clairement que les carburants, lubrifiants et les autres produits pétroliers, à l’exception du fioul lourd, ne sont pas exonérés de droit de douane durant la phase d’exploitation.

Pour rappel, l’ancien code minier de 1995 abrogé, prévoyait en son article 157.2 (phase d’exploitation) que : Les carburants, lubrifiants et autres produits pétroliers importés, appartenant à la quatrième catégorie (c’est-à-dire les carburants, lubrifiants et autres produits pétroliers n’entrant pas dans la transformation du minerai en produits finis ou semi-finis), sont acquis selon la structure des prix applicables au secteur minier.

Cette disposition n’a pas été expressément reprise par le nouveau Code minier de 2015, qui se borne tout simplement à exclure ces produits du champ d’exonération, durant la phase d’exploitation alors que durant la phase de recherche et de construction ils bénéficient du remboursement de la TVA, dans les limites des quotas annuels[[6]](#footnote-6).

Pour comprendre l’exclusion de ces produits du champ d’exonération, il faut analyser leur destination. En effet, ces produits peuvent être destinés au fonctionnement et à l’entretien des véhicules appartenant aux travailleurs ou aux salariés des entreprises titulaires des Titres miniers. Ce qui fait qu’ils ne sont pas utilisés pour les activités minières. Ils n’entrent pas dans la transformation du minerai en produits finis ou semi-finis.

Le problème est complexe du fait de la catégorisation des biens importés durant les trois phases énumérées dans le Code de 2015. Si l’on analyse les biens énumérés dans la deuxième et troisième catégorie on se rend compte que la notion de biens consommables (biens pouvant avoir des destinations multiples) peut poser des difficultés dans la mesure où cette catégorie peut composer des produits qui pourrait être qualifiés de carburants ou lubrifiants ; d’autant plus que le Code minier de 2015 ne définit pas le bien consommable et n’indique pas la destination comme le cas sous l’ancien Code.

Par ailleurs, comme nous le disions un peu plus haut, le nouveau Code n’a pas repris la quatrième catégorie listée dans l’ancien code qui confère une destination à ces produits. Le silence du nouveau code quant à la destination de ces produits peut être source de difficultés pour les entreprises sous-traitantes.

Il appartient donc aux entreprises sous-traitantes désirant s’installer en Guinée de bien distinguer les biens à importer et leurs destinations au moment de l’élaboration de la liste minière pour ne pas se retrouver dans une situation où leurs importations seraient taxées.

1. Article 1 et article 181-I. [↑](#footnote-ref-1)
2. Article 181.III dernier alinéa du Code Minier. [↑](#footnote-ref-2)
3. Article 1 du Code minier. [↑](#footnote-ref-3)
4. BICC n°553 du 1er avril 2001 n°307. [↑](#footnote-ref-4)
5. Article 181-I alinéa 2. [↑](#footnote-ref-5)
6. Article 171-I du Code minier. [↑](#footnote-ref-6)