

# **ASPECTOS IMPOSITIVOS DEL CODIGO DE MINERIA, EL REGIMEN DE EXPORTACIONES Y EL PLAN DE EMERGENCIA MINERO**

Jaime Aranibar del Alcazar

## **¡Error! Marcador no definido.1. INTRODUCCION**

El sector minero en la economía Boliviana es importante por su aporte al Producto Interno Bruto, al empleo y a la generación de divisas, por este motivo es fundamental la reactivación y modernización del mismo, tanto desde el punto de vista tecnológico como administrativo y legal.

Entre los grandes objetivos de la política económica del gobierno, se encuentra la reactivación del Sector Minero Metalúrgico Estatal, así como la búsqueda de las vías para el fomento del desarrollo de la minería privada. Con este fin se han formulado, en los últimos años, diferentes políticas que permitirán modernizar el sector.

Uno de los retos es la modernización del sistema impositivo del sector. En este marco el presente trabajo en su primera sección, tiene el propósito de profundizar el tema impositivo del sector minero, analizando los impactos que se generan a partir del actual Código de Minería, promulgado y elevado a rango de Ley el 11 de abril de 1991. Asimismo en su segunda parte, y con el objetivo de contar con una visión integral de la temática, se analizan los aspectos relacionados con el tratamiento de la devolución impositiva a las exportaciones de minerales y metales del sector, contenidos en el reglamento (D.S. No.23574 de julio de 1993) de la Ley de Desarrollo y Tratamiento Impositivo de las Exportaciones. Para finalizar en su tercera parte, se presenta un análisis de los tópicos relativos al tratamiento impositivo del Plan de Emergencia Minero de la actual gestión gubernamental.

## **¡Error! Marcador no definido.2. EL CODIGO DE MINERIA**

### **¡Error! Marcador no definido.2.1. El Impuesto a las Utilidades**

Una de las características más importantes del actual Código de Minería<sup>1</sup>, es aquella que se refiere a la ampliación del universo de contribuyentes, con la inclusión de todas las actividades de la minería (producción, refinación y comercialización), bajo un sistema de pago impositivo universal, que se aplica sobre las utilidades netas de una determinada gestión. Esta característica, permite dar una mayor ecuanimidad en el cobro y la distribución del impuesto a través de las diferentes etapas del proceso de producción y comercialización de minerales y metales.

El Impuesto a las utilidades, es igual al 30%, sobre la utilidad neta anual y es aplicable a todas las empresas constituidas o por constituirse que extraigan, produzcan, beneficien, refinan, fundan y/o comercialicen minerales y/o metales. El régimen norma a toda empresa minera nacional o extranjera que inicie actividades a partir de la promulgación del Código de Minería.<sup>2</sup>

---

<sup>1</sup> Ver impuesto a las utilidades Anexo 1.

<sup>2</sup> Ver Impuesto a las utilidades Anexo 2.

Las empresas que operan actualmente y que incorporen nuevas concesiones, automáticamente quedarán incorporadas al régimen impositivo sobre utilidades, el resto de las empresas estarán sujetas al actual régimen de regalías y deberán incorporarse al sistema, hasta octubre de 1999.<sup>3</sup>

Como se puede ver, el impuesto a las utilidades sustituirá paulatinamente al antiguo y poco práctico sistema de regalías mineras. En el período que demore la aplicación de este impuesto, se ha establecido que las empresas que permanezcan en el actual régimen de regalías, no podrán en ningún caso pagar un monto que sea inferior al 2.5% del valor de sus ventas netas.

## ¡Error! Marcador no definido.2.2. El Impuesto Complementario

La precaria situación económica por la que atraviesa la minería chica y cooperativas dedicadas a la extracción y producción de minerales, se debe esencialmente a una continua y sostenida disminución de la ley de cabezas, bajos niveles de producción, tecnología poco apropiada para la explotación y el alto costo financiero para financiar sus operaciones.

Estos factores, han ocasionado una significativa elevación de los costos de producción globales del sector.

Por otra parte, la baja cotización de los minerales y metales en el mercado internacional, así como la imposibilidad de acomodar oportunamente su producto en el mercado nacional e internacional, han incidido notablemente sobre el bajo precio pagado al explotador y/o productor, razón por la que el nivel de ingresos de estas empresas, muy difícilmente permite cubrir los costos de producción.

¡Error! Marcador no definido.

Es tan crítica la situación económica de las empresas que extraen minerales que el nivel de utilidades netas está generalmente por debajo del valor de sus ventas netas. Por esta razón y para que el Estado pueda contar con un ingreso impositivo mínimo por concepto de explotación de las concesiones mineras y/o de la producción de metales extraídos en territorio Nacional, se ha establecido un Impuesto Complementario, equivalente al 2.5% sobre el valor de las ventas netas que deberá ser pagado por una sola vez en la gestión.<sup>4</sup>

Las empresas que beneficien, fundan, refinan y/o comercialicen minerales y/o metales no están sujetas a este impuesto. Sin embargo, las mismas deberán actuar como agentes de retención de regalías si las empresas productoras que entregan el mineral están aún sujetas al régimen de regalías.<sup>5</sup>

### ¡Error! Marcador no definido.2.2.1. Procedimiento de la estimación y liquidación del impuesto a las utilidades

---

<sup>3</sup> Ver regalía tradicional Anexo 3.

<sup>4</sup> Ver Impuesto Complementario Anexo 2.

<sup>5</sup> Ver Impuesto Complementario Anexo 2.

Las empresas deberán presentar una estimación del monto anual a pagar por el impuesto a las utilidades. La estimación debe basarse en una proyección de los resultados esperados durante la gestión siguiente, tomando en cuenta el monto efectivo pagado en la gestión fiscal del año anterior. El pago se efectuará en el transcurso de la gestión en cuatro cuotas trimestrales iguales.<sup>6</sup>

Esta modalidad de pago da una mayor flexibilidad y permite programar más eficientemente los recursos económicos tanto por parte de la empresa como del Estado.

A continuación se desarrolla el procedimiento por el cual se realizan las liquidaciones entre el impuesto sobre la utilidad neta estimada y la utilidad neta contable, es decir, la que efectivamente se contabiliza en los balances a fin de gestión.

Si el 30% de Utilidad Neta Contable (ver Gráfico No.1 área O,R,B,C) es mayor al 30% de la Utilidad Neta Estimada (área O,R,A,D), la empresa debe pagar la diferencia (D,A,B,C) en favor del fisco, el momento de la presentación de balance de fin de gestión.<sup>7</sup>

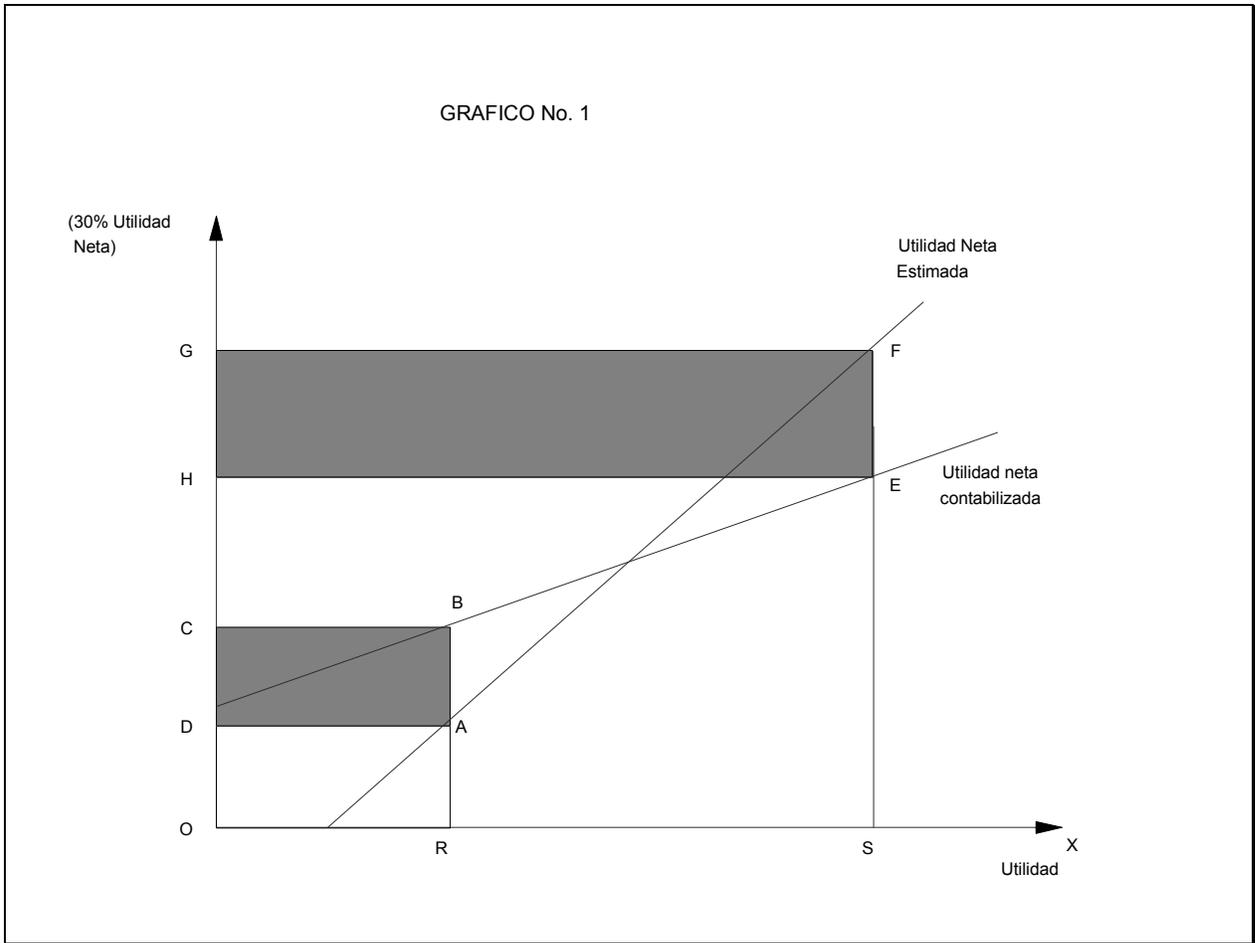
Si el 30% de la Utilidad Neta Estimada (Gráfico No.1 área O,S,F,G) es mayor al 30% de la Utilidad Neta Contable (área O,S,E,H), el Estado otorga a la empresa crédito Fiscal o reembolso en efectivo según elección de la misma por un monto, definido en el área H,E,F,G.<sup>8</sup>

---

<sup>6</sup> Ver Procedimiento cálculo liquidación Impuesto a las utilidades Anexo 2.

<sup>7</sup> Ver procedimiento liquidación Impuesto a las utilidades Anexo 2.

<sup>8</sup> Ver procedimiento liquidación Impuesto a las Utilidades Anexo 2.



### ¡Error! Marcador no definido. 2.2.2. Procedimiento de la liquidación del impuesto complementario

Este procedimiento toma en cuenta el Impuesto a la Utilidad Neta Contable, una vez liquidado el Impuesto sobre la Utilidad Neta Estimada, tal como se procedió en el acápite anterior.

Si el monto del 30% sobre de Utilidad Neta Contable, (Gráfico No. 2 área O,Z,L,M) es mayor al monto del 2.5% sobre las ventas netas (área O,Z,K,P), ningún pago ni reintegro será realizado por la empresa.<sup>9</sup>

En este punto, es importante explicitar la forma de distribución de la recaudación de ambos impuestos pues, en el fondo la creación de este sistema, constituye la manera de garantizar al Estado los ingresos sustitutivos a las regalías.

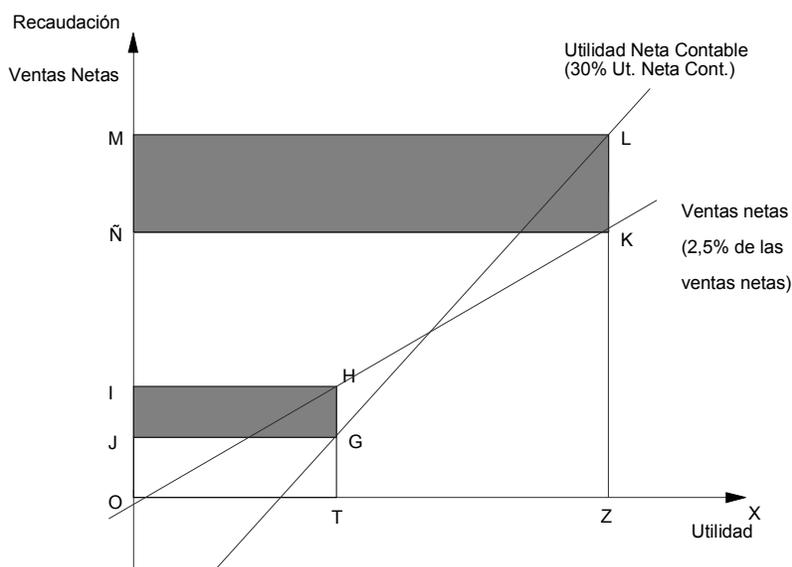
El producto de la recaudación del impuesto sobre la utilidad neta contable (Gráfico No.2 área O,Z,L,M) será destinado, en un monto equivalente al 2.5% del valor de las ventas netas en favor del departamento productor (área O,Z,K,Ñ), el saldo definido como el área

<sup>9</sup> Ver Procedimiento liquidación Impuesto Complementario Anexo 2.

Ñ,K,L,M, de conformidad con las disposiciones legales que establecen la coparticipación. Los impuestos nacionales serán distribuidos como Renta Nacional, al final de la gestión fiscal.<sup>10</sup>

En el caso de que el monto del 2.5% sobre las ventas netas (Gráfico No.2 área O,T,H,I) sea mayor al 30% del Impuesto sobre la Utilidad Neta (área O,T,G,J), la empresa deberá pagar la diferencia (área J,G,H,I) en favor del Estado, como Impuesto Complementario, en el plazo establecido para el pago de utilidades.

GRAFICO No. 2



De esta manera el Estado garantiza un ingreso por concepto de impuestos a la minería de por lo menos el 2.5% del Impuesto Complementario, incluso si la empresa estuviera en pérdida.

### ¡Error! Marcador no definido.2.3. El impuesto a las Utilidades en el Caso de Pérdidas de la Empresa

Si existiese una pérdida neta, la misma podrá ser deducida de las utilidades gravadas en los años inmediatos siguientes. Transcurridos cinco años después de aquel en que se produjo la pérdida, no podrá hacerse deducción alguna en ejercicios sucesivos de la pérdida que aún existe.<sup>11</sup>

<sup>10</sup> Ver Procedimiento liquidación Impuesto Complementario Anexo 2.

<sup>11</sup> Ver Procedimiento liquidación del Impuesto a las Utilidades Anexo 2.

¡Error! Marcador no definido.**2.4. El Régimen Impositivo que Norma a los Impuestos sobre el Valor Agregado (IVA), Impuesto a la Renta Presunta de Empresas (IRPE), y el Impuesto a las Transacciones (IT)**

En términos generales las empresas nacionales o extranjeras constituidas o por constituirse que extraigan, produzcan, beneficien, refinen, fundan y/o comercialicen minerales y/o metales, están obligadas al pago de los tributos establecidos en la Ley Tributaria No. 843. Sin embargo, existen algunas excepciones definidas en el Código de Minería y se refieren a la exención que tienen al pago del IRPE e IT las empresas que comercializan minerales y/o metales en el mercado interno.<sup>12</sup>

Finalmente, el Código establece que la exportación de productos manufacturados y los derivados de metales preciosos con valor agregado, no están sujetos al pago de impuestos sobre las utilidades, Complementario, IVA, IRPE e IT. La exención mencionada, es consistente con lo establecido en la Ley de Exportaciones que se analiza a continuación.

¡Error! Marcador no definido.**3. REGLAMENTO DE LA LEY DE DESARROLLO Y TRATAMIENTO IMPOSITIVO A LAS EXPORTACIONES**

¡Error! Marcador no definido.**3.1. Devolución del Impuesto al Valor Agregado (IVA)**

Conforme al principio que rige la Ley de Exportaciones cual es el de coadyuvar en la competitividad de nuestros bienes de comercialización externa, el capítulo referente a las exportaciones mineras, reglamenta la devolución de las cargas impositivas que pesan sobre la exportación de minerales y metales.

En este marco se establece que las empresas mineras exportadoras podrán solicitar la devolución del IVA conforme el siguiente procedimiento:

En primer lugar se deberá estimar el valor FOB de la Exportación a partir de la póliza de exportación de los minerales y metales previa conformidad del comprador en el país importador.

El límite del reintegro,<sup>13</sup> si no constaran los gastos de realización en póliza, deberá calcularse aplicando la alícuota sobre el 55% del valor de cotización de la exportación consignado en la póliza:

Valor FOB = Valor de la exportación en póliza x 55%

Devolución IVA solicitado = Valor FOB x 13%

Este cálculo estima de manera general para el sector minero que un 45% del valor de la exportación de minerales y metales, está constituida por gastos de realización no reintegrables.

---

<sup>12</sup> Ver impuestos IVA e IRPE Anexo 2.

<sup>13</sup> Ver devolución del IVA Anexo 4.

Por otro lado el cálculo de la devolución del IVA solicitado en el caso de una póliza en la que se diferencian los gastos de realización es:

Valor FOB = Valor de la exportación en póliza - gastos de realización

Devolución IVA solicitado = valor FOB x 13%

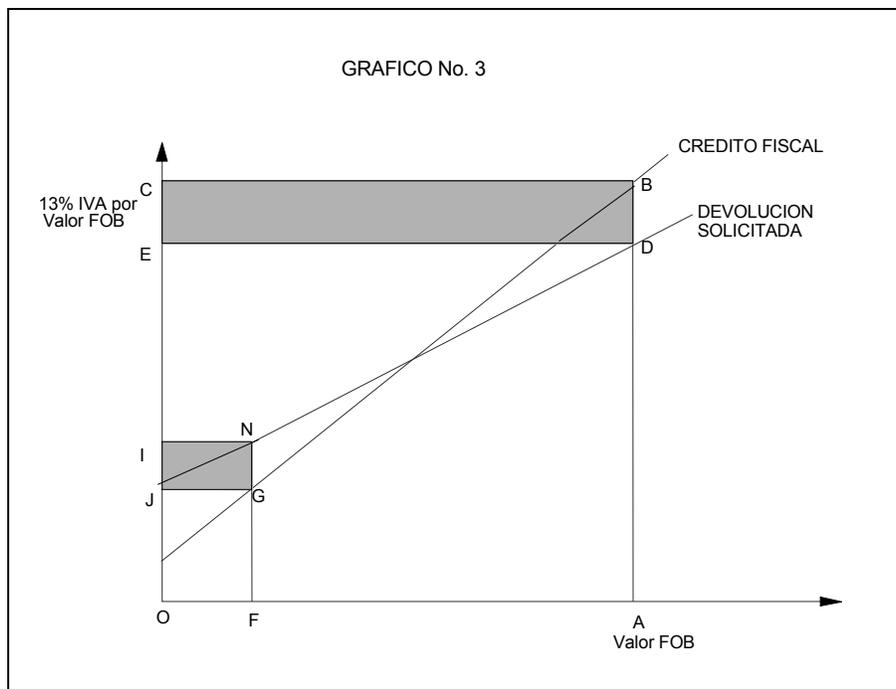
Una vez que se tiene estimado el monto de la devolución del IVA solicitado, podrá ser efectivo siempre que el monto a reintegrar no esté por encima del crédito fiscal que posee la empresa exportadora en sus transacciones domésticas.

El Gráfico No.3 ayuda a la comprensión de este procedimiento:

En el caso en que el crédito fiscal área O,A,B,C sea mayor a la devolución del IVA solicitado (área O,A,D,E), se procederá a la devolución total del monto solicitado.<sup>14</sup>

Si la devolución solicitada (área O,F,N,I) es superior al crédito fiscal (área O,F,G,J), se procederá solamente a la devolución de un monto igual al crédito fiscal área O,F,G,J.

Es importante mencionar que la determinación de los gastos de realización, constituyen un componente del costo que al no ser generado en territorio nacional, puede ser minimizado de manera de incrementar la devolución del impuesto solicitado. Por lo tanto, es importante que las instancias de verificación testifiquen con precisión la autenticidad del origen y el destino de los mencionados gastos, de otra forma las devoluciones podrían introducir una forma de subvención indirecta, distorsionando el carácter de la neutralidad impositiva para el fomento de las exportaciones.



<sup>14</sup> Ver devolución del IVA Anexo 4.

### ¡Error! Marcador no definido. **3.2. Devolución al Impuesto sobre las Transacciones (IT)**

El reglamento en este punto es concreto, establece que el sector minero metalúrgico no será objeto de la devolución del IT.<sup>15</sup>

### ¡Error! Marcador no definido. **3.3. Devolución del Impuesto a los Consumos Específicos (ICE)**

En relación a la devolución del ICE, la misma se realizará por los insumos sujetos a este impuesto e incorporados en las mercancías exportadas, previa presentación de la nota fiscal y en proporción a los montos exportados. De manera que tendrá que existir una relación aceptable entre los montos exportados y la composición de insumos en el producto final exportable, para hacer efectivo el reintegro del ICE.<sup>16</sup>

¡Error! Marcador no definido.

### **3.4. Devolución de los Derechos Arancelarios**

Los exportadores de minerales y metales podrán solicitar el reintegro del Gravamen Arancelario Consolidado (GAC), contenido en el precio de los insumos, mercancías, bienes de capital, servicios y productos importados directamente, o por aquellos que se adquirieron, siendo importados, en el mercado interno y que fueron utilizados en la elaboración del producto exportado (o imputado al costo de los bienes exportados en el caso de las mercancías, bienes de capital y servicios importados).

Para efectuar la devolución del GAC se procede de manera similar al cálculo de la devolución del IVA con algunas diferencias. En primer lugar al igual que en el caso de la devolución al IVA, se deberá estimar el valor FOB de la exportación a partir de la póliza de exportación de los minerales y metales previa conformidad del comprador en el país importador.

El límite del reintegro, si no constaran los gastos de realización en póliza, se calculará aplicando la alícuota del 5% sobre el 55% del valor de cotización de la exportación consignado en la póliza. Es decir, en términos generales se estima que el 5% del valor FOB del bien exportado está compuesto por los aranceles pagados y contenidos en el precio de los insumos, mercancías, bienes de capital, etc.<sup>17</sup>

En relación a los gastos de realización anteriormente mencionados se estima, de manera general para el sector minero, que un 45% del valor de la exportación de minerales y metales está constituida por gastos de realización no reintegrables.

---

<sup>15</sup> Ver devolución del Impuesto a las Transacciones Anexo 4.

<sup>16</sup> Ver devolución del Impuesto a los Consumos Específicos Anexo 4.

<sup>17</sup> Ver devolución de los Derechos Arancelarios Anexo 4.

Así el cálculo de la devolución del GAC solicitado, en el caso de una póliza en la que no se hacen explícitos los gastos de realización es:

Valor FOB = Valor de la exportación en póliza x 55%  
Devolución GAC solicitado = Valor FOB x 5%

y el cálculo de la devolución del GAC solicitado, en el caso de una póliza en la que se diferencian los gastos de realización es:

Valor FOB = Valor de la exportación en póliza - gastos de realización  
Devolución GAC solicitado = valor FOB x 5%

Una vez que se tiene estimado el monto de la devolución del GAC solicitado, el Estado debe certificar que el reintegro no está por encima del CREDITO FISCAL ARANCELARIO que posee la empresa exportadora, si así fuese, no será procedente el reintegro solicitado en exceso.<sup>18</sup>

El crédito fiscal por aranceles es generado por la empresa minera en sus transacciones por importaciones directas o compras de insumos, bienes de capital, servicios, etc. a terceros en el mercado interno o externo y por los cuales pagó directa o indirectamente un arancel de importación, generando de esta manera un crédito fiscal.

Finalmente, es importante mencionar algunas deficiencias que actualmente se presentan en torno al reintegro del Gravamen Arancelario Consolidado GAC.

En primer lugar la Dirección General de Impuestos Internos (DGII) para emitir el Certificado de Devolución de Impuestos (CEDEIM) demora en promedio unos 90 días de efectuada la solicitud, ello porque la institución efectúa una fiscalización y verificación de los impuestos a reintegrar. Esta demora afecta al exportador que adicionalmente debe presentar una boleta de garantía por el monto total de la devolución.

Estos retrasos limitan la liquidez de los exportadores, quienes una vez que reciben los certificados ya no utilizan los mismos para el pago de vencimientos de futuros impuestos, porque los certificados son realizados en el mercado, perdiendo su tenedor entre el dos y cuatro por ciento de su valor inicial.

¡Error! Marcador no definido.4.  
**1993/1997**

## **PLAN DE EMERGENCIA MINERO GESTION**

En el presente acápite se realiza un resumen evaluativo del Plan de Emergencia en lo que toca a los aspectos impositivos.

¡Error! Marcador no definido.4.1. **El Pago del Impuesto al Valor Agregado**

---

<sup>18</sup> Ver devolución de los Derechos Arancelarios Anexo 4.

El Código de Minería vigente, establece que las empresas comercializadoras de minerales o metales en el mercado interno están exentas del pago del IRPE e IT, sin embargo, no aclara explícitamente si la exención se hace extensible al caso del IVA, aunque se puede inferir a partir del Art. No. 120 del Código que estas empresas deben pagar el IVA.

En la práctica, siendo el IT un impuesto ligado al IVA, algunas empresas optaron por no pagar el IVA amparadas en la exención del IT. Este aspecto es aclarado por el Plan de Emergencia Minero, pues explícita en el Art No.30 que los comercializadores y procesadores de minerales y metales están también obligados al cumplimiento de pago del IVA, por todas sus transacciones de minerales y metales en el mercado interno.<sup>19</sup>

#### ¡Error! Marcador no definido.4.2. **La Emisión de Facturas de Venta en el Mercado Interno**

El Plan de Emergencia Minero, determina que todas las empresas que produzcan, beneficien, refinen, fundan y comercialicen minerales y/o metales, deberán extender facturas por sus ventas en el mercado interno, incluyendo a los concesionarios de yacimientos de oro, piedras preciosas, semipreciosas, cristales de roca, minerales raros, etc.

Indudablemente esta política está amparada por la Ley 843 que determina que toda actividad económica que genere valor agregado está obligada a extender notas fiscales. Sin embargo, es un hecho que un alto porcentaje de empresas mineras chicas y cooperativas no están registradas como contribuyentes ante la Dirección de Impuestos Internos, las cuales además no tienen posibilidad de contar con un sistema contable y menos de poder emitir facturas.

Si se considera que el porcentaje por concepto de impuesto al valor agregado, implícito en el valor final de la factura, no hace más que encarecer el precio final del mineral, los compradores preferirán adquirir el mineral en cantidades menores de pequeñas empresas que no extienden facturas. Por esta razón los vendedores evitarán emitir facturas para acomodar sus minerales en el mercado interno, situación que limitará en gran medida, el cumplimiento del objetivo de generalizar la emisión de facturas.

Un estudio recientemente realizado por UDAPE<sup>20</sup>, en el que se toma en cuenta el valor total de la producción minera mediana y Estatal, ha demostrado que, existe un nivel de evasión, - definido por la tasa del IVA que potencialmente debería pagar el sector y el IVA efectivamente pagado por este - que para 1988 alcanzó un nivel del 2.7%, en 1989 un 12.7% y para 1990 un 4.4%. Los resultados denotan la necesidad que existe de normalizar y generalizar la aplicación del IVA a la totalidad del universo del sector minero, así como reforzar los sistemas de control y fiscalización.

#### ¡Error! Marcador no definido.4.3. **La Autofacturación**

---

<sup>19</sup> Ver Impuesto al Valor Agregado Anexo 5.

<sup>20</sup> Ver: "Estimación de la Evasión en el Impuesto al Valor Agregado", 1994.

El Plan de Emergencia, con el fin de equilibrar el efecto de la imposibilidad real de emisión de facturas por parte de las empresas mineras chicas y las cooperativas establece, en su Art No. 28, que los compradores podrán autofacturar por la compra de minerales o metales de aquellas personas naturales que no tengan RUC.<sup>21</sup>

Sin embargo, se puede afirmar que el efecto del impuesto se trasladará finalmente al productor, pues el comprador autofacturará pagando al productor un precio menor, en un porcentaje, que compense el impuesto que está obligado a pagar. Existen innumerables maneras por las que los comercializadores justifican la disminución del precio pagado al productor, partiendo de la Ley del mineral, el contenido de impurezas, etc. En última instancia, los productores aceptarán bajar el precio de sus minerales a fin de acomodarlos en el mercado.

Autofacturar diferenciando el precio pagado al productor respecto del IVA, es decir que la autofactura muestre de manera abierta y por separado ambos conceptos, ayudará en gran medida a evitar la traslación del impuesto a los productores.

Adicionalmente, la viabilidad del sistema de autofacturación radica en que los compradores para utilizar la factura como crédito fiscal, deben depositar en forma previa el valor del monto correspondiente al IVA en las cuentas de la DGII.<sup>22</sup>

Esta modalidad, no solo limita la liquidez de las empresas sino que tiene un costo de oportunidad, cual es el de mantener el dinero en un depósito sin ningún tipo de rentabilidad, a una tasa de inflación baja pero que en términos reales para montos de depósito elevados puede ser bastante significativo, la situación se agrava más aún, si para cubrir el depósito se recurre a un préstamo bancario. A esto se debe añadir el tiempo que demora la liquidación impositiva y si el contribuyente no esta en mora, pues ello determina el pago de intereses y multas adicionales bastante elevadas.

¡Error! Marcador no definido.5.

## CONCLUSIONES

Las modificaciones de los aspectos impositivos al actual Código de Minería deben ser vistos desde un punto de vista global y permanente, de manera de lograr una mayor atracción e inversión de capitales privados, al mismo tiempo de no afectar significativamente sobre los recursos del Tesoro General de la Nación. En este marco, la eliminación paulatina del sistema de regalías por el impuesto a las utilidades permite alcanzar los objetivos de equilibrio fiscal, sin embargo, todavía parece no estar acorde con las expectativas del sector privado esencialmente por el nivel de la tasa (30% sobre las utilidades netas), aunque el mismo es considerado adecuado en otros países.

Existen algunas alternativas que permitirían dar solución a la actual situación. Una de ellas es la de disminuir el nivel de la actual tasa impositiva, en un porcentaje que debe ser definido técnicamente entre el Estado y la representación privada del sector, con la alternativa de mantener el procedimiento de liquidación del impuesto descrito en este

---

<sup>21</sup> Ver Impuestos IVA e IT Anexo 5.

<sup>22</sup> Ver Impuestos IVA e IT Anexo 5.

trabajo. Este ajuste, afectaría a los recursos del Tesoro General de la Nación temporalmente, pues se espera una reactivación de la minería, tanto por los contratos de explotación rubricados entre la COMIBOL y empresas extranjeras, reinversiones programadas por las empresas nacionales privadas, así como por los cambios en la demanda de minerales y aumentos paulatinos en la cotización de los principales minerales exportables.

Una alternativa que puede resultar interesante al inversor privado, así como para a la atracción de capitales, es la que se refiere al pago de un impuesto del 25% sobre el flujo de caja. Este sistema para su liquidación deduce del Ingreso Bruto las inversiones realizadas, las pérdidas de la gestión anterior, así como las amortizaciones e intereses pagados por los préstamos contraídos. Efectuadas las deducciones que se mencionan el procedimiento de liquidación del impuesto sería el mismo al descrito en este trabajo. Sin embargo, no es posible adelantar nada en cuanto a su impacto fiscal, siendo previsible que las mejoras en las condiciones económicas, en el contexto del mercado mundial y los contratos suscritos, afecten positivamente en un corto plazo el nivel de recaudaciones. Un aspecto que deberá ser considerado, es el que se refiere a que este tipo de impuesto no es acreditable en sistemas impositivos de otros países, aspecto que afectará en la decisión de invertir por parte de los inversores extranjeros.

En cuanto al Impuesto Complementario, como se analizó, constituye un ingreso mínimo para el Estado a manera de garantizar la redistribución de recursos a los departamentos productores, que debe ser pagado aunque las empresas se encuentren en situación deficitaria. Dadas las condiciones económicas por las que atraviesa la minería privada mediana y chica este impuesto podría ser efectivo sólo en el caso en el que, las empresas se encuentren en situación de superávit, siempre y cuando el Tesoro General de la Nación estime los recursos necesarios para garantizar una compensación de los ingresos que dejaría de percibir por este concepto.

En relación al tratamiento impositivo de la devolución del Impuesto al Valor Agregado, el Impuesto a los Consumos Específicos y el reintegro del Gravamen Arancelario Consolidado (GAC)<sup>23</sup>, UDAPE ha realizado una evaluación de los niveles porcentuales del reintegro al valor FOB de la exportación de minerales, observándose que existen ligeras diferencias respecto al promedio de la alícuota del 55% del valor de la cotización consignado en las pólizas de exportación. Este fenómeno se da fundamentalmente por las diferentes cotizaciones por tipo de mineral y la Ley del concentrado, por ello se puede decir que el reintegro arancelario al sector minero, cumple con el principio de neutralidad impositiva para el fomento a las exportaciones. Asimismo, se puede esperar, que en el global de las exportaciones de minerales, las diferencias por encima y por debajo de la alícuota son compensadas de manera que el reintegro no afecta significativamente a los recursos Estatales; sin embargo, es aconsejable que la Secretaría de Minería y Metalurgia realice anualmente una revisión y actualización de la mencionada alícuota debido a las variaciones anuales que se registran en las cotizaciones de los minerales y la continua disminución de la ley de cabezas de algunos minerales.

---

<sup>23</sup> Ver "costos de realización de minerales metálicos y no metálicos".

## ANEXO 1

## CODIGO DE MINERIA GESTION 89/93

IMP. A LAS UTILIDADES.	ANTICIPO DEL IMP. A LAS UTILIDADES	PROCEDIMIENTO	IMPUESTO IVA	IMP. IRPE E IT
<p>Art.118 Aplicable a todas las empr. constituídas o por constituirse que extraigan, produzcan, beneficien, refinan, fundan y/o comercialicen minerales o metales.</p> <p>Art. 118 inciso b) Imp. del 30% a la Utilidad Neta.</p> <p>Art. Transitorio El régimen es aplicable a toda empresa minera que inicie actividades a partir de la promulgación del Código Minero. Las empresas que incorporen nuevas concesiones a las que ya tienen registradas, quedarán de hecho incorporadas al régimen impositivo minero. El resto de empresas deberá incorporarse, irreversiblemente no más tarde del 1ro. de octubre de 1999.</p> <p>Entre tanto, las empresas estarán sujetas al actual régimen de regalías, no pudiendo en ningún caso pagar un monto que sea inferior al 2.5% el valor de sus ventas netas.</p>	<p>Art.118 Aplicable a todas las empr. constituídas O por constituirse que extraigan, Produzcan, beneficien, refinan, fundan Y/o comercialicen minerales o metales.</p> <p>Art. 118 inciso a) Anticipo sobre las utilidades netas, Netas. Pago que se realizará a tiempo De exportar, o al realizarse la venta dentro del país</p> <p>Art.119 inciso b) El anticipo del impuesto sobre las utilidades, no constituye gasto deducible para determinar la Utilidad neta anual de la empresa.</p> <p>Art.120 La totalidad de la recaudación en favor del Departamento productor.</p>	<p>Art.119 inciso b) Si anticipo total pagado &lt; Imp. a la Utilidad La Emp. paga la diferencia.</p> <p>Art. 120 El producto de la recaudación del saldo del Imp. del 30% sobre Util, en su caso, de las regalías, será distribuido como renta nacional, (Coparticipación)</p> <p>Art.119 inciso b) Si anticipo total pagado &gt; Imp. a la Utilidad, el Estado otorga crédito Fiscal, aplicable a la utilidad de gest. futuras. No sirve para pago del anticipo del Imp.Uti. de gestiones futuras.</p> <p>Art.119 inciso c) Si existe una pérdida neta la misma podrá ser deducida de las util. Netas de las cinco gestiones Sigüientes y no podrá ser deducible del Anticipo del Imp. Util.</p> <p>Art.119 inciso d) Las empresas que beneficien, fundan, refinan y/o comercialicen miner.de terceros, deducirán del anticipo del imp. a las util. el monto que por este mismo concepto o por regalía hubiese sido cancelado en la etapa anterior por la empresa o productor que entrega mineral pudiendo actuar como agentes de retenc.</p>	<p>Art.120 Las emp. mineras contempladas en el Art.118 , están obligadas al pago de los tributos establecidos en la Ley 843.</p> <p>Art.120 La exportación de productos manufacturados y los derivados de metales preciosos con valor agregado no están sujetos al pago de impuestos indirectos, directos ni regalías.</p>	<p>Art.120 Las emp. que comercializan minerales o metales en el mercado interno están exentas del pago al IRPE e IT.</p>

**ANEXO 2**

**REGIMEN IMPOSITIVO GESTION 89/93  
ACTUALIZACION DEL CODIGO DE MINERIA LEY N0 1297 SUSTITUTIVA DE LOS ART's 118, 119 Y 120**

**REGLAMENTO AL IMPUESTO DE LAS UTILIDADES MINERAS D.S. 23059**

IMPUESTO A LAS UTILIDADES	IMPUESTO COMPLEMENTARIO	PROCEDIMIENTO	IMPUESTOS	IMP. IRPE E IT
<p>Art.118 Aplicable a todas las empresas constituidas o por constituirse que extraigan, produzcan, beneficien, refinan, fundan y/o comercialicen minerales o metales.</p> <p>Art. 118 inciso a) Imp. del 30% a la Utilidad Neta</p>	<p>Art.118 y Art. 29 Reg. Imp. Uti. D.S No 23059 Aplicable a todas las empresas constituidas o por constituirse que extraigan y produzcan minerales o metales. Las Empresas pagarán este tributo por una sola vez.</p> <p>Art.118 inciso a) Imp. Complementario equivalente al 2.5% de las ventas netas.</p> <p>Art.120 inciso e) y Art 29 Reg. de Imp. a las uti. D.S. No. 23059. Las emp. que beneficien, fundan, refinan y/o Comercialicen minerales no estarán sujetas a este impuesto. Sin embargo, deberán actuar como agentes de retención de regalías si las emp. productoras que entregan el mineral están aún sujetas al régimen de regalías</p>	<p>Art.119 inciso a) Las emp. presentarán la estimación Del monto anual a pagar por el Imp. a las Utilidades. La estimación será una proyección de los resultados de la gestión anterior. El monto será pagado durante la gestión en cuatro trimestres.</p> <p>Art 119 inciso c) y Art 27 Reg.Imp.Uti. D.S. No 23059. Si el monto total pagado por estima s/ Uti.Neta &lt;30% de la Uti. Neta anual contab. las emp. deberán pagar la diferencia el momento present. de Balance.</p> <p>Art 119 inciso c) y Art 27 Reg. Imp. Uti. D.S. N0 23059 Si monto total pagado por est. sobre Uti. Neta&gt;30% de la Uti. Neta anual contab. El estado otorga crédito fiscal o reembolso en efectivo a elección del contribuyente.</p>	<p>Art.120 Las empresas están obligadas al pago de los tributos establecidos en la Ley 843.</p> <p>Art.120 La exp. de productos manufacturados y los derivados de metales preciosos con valor agregado no están sujetos al pago de imp. indirectos, directos ni regalías.</p>	<p>Art.120 Las emp. que comercializan minerales o metales en el mercado interno están exentas del pago al IRPE e IT.</p>

**ANEXO 2**  
**REGIMEN IMPOSITIVO GESTIÓN 89/93**  
**ACTUALIZACIÓN DEL CÓDIGO DE MINERÍA LEY No. 1297 SUSTITUTIVA DE LOS ART's 118,119 Y 120 (Cont).**

IMPUESTO A LAS UTILIDADES	IMPUESTO COMPLEMENTARIO	PROCEDIMIENTO	IMPUESTOS	IMP. IRPE E IT
<p>Art. Transitorio Cod. Min.  El régimen es aplicable a toda empresa minera que inicie actividades a partir de la promulgación del Código Minero. Las empresas que incorporen nuevas concesiones a las que ya tienen registradas, quedarán de hecho incorporadas al régimen impositivo minero. El resto de empresas deberá incorporarse, irreversiblemente no más tarde del 1ro. de octubre de 1999.</p> <p>Entre tanto, las empresas estarán sujetas al actual régimen de regalías, no pudiendo en ningún caso pagar un monto que sea inferior al 2.5% del valor de sus ventas netas.</p> <p>Art. 34 Reg. Imp. a las Uti. D.S. N0 23059  Los departamentos productores recibirán del TGN, en la gestión fiscal, un monto equivalente al 2.5% del valor de las ventas netas efectuadas por la empresa, independientemente del monto recaudado por concepto del impuesto a las utilidades y/o del impuesto complementario.</p>		<p>Art. 119 inciso c)  Si existe una pérdida neta la misma Podrá ser deducida de las util. Gravadas en los años inmediatos siguientes.  Transcurridos 5 años  De aquél en que se produjo la pérdida, no podrá hacerse deducción  Alguna en ejercicios sucesivos  Del quebranto que aún existe</p> <p>Art 119 inciso d) y Art 31 Reg.de Imp. a Uti. D.S. N0 23059. Cuando Imp.    Uti. Netas&lt; 2.5% del Valor de las ventas netas. La emp. pagará la diferencia como Imp. complement. en el plazo estab. para pago de Util.</p> <p>Art 119 inciso d) y Art 31 Reg. de Imp. a Uti. D.S. No 23059  Cuando Imp.Uti. Netas&gt;2.5% del Valor de las ventas netas no corresp. ningún pago ni reintegro.</p> <p>Art 120  El producto de la recaud. del Imp. estimado sobre util. netas será destinado en un monto equivalente al 2.5% del valor de las ventas netas, en favor del Dpto. productor. El saldo de conformidad con las disposiciones legales que establecen la coparticip. en los imp. nacionales, será distribuido como renta nacional, al final de la gestión fiscal.</p>		

ANEXO 3

DECRETO SUPREMO N0.21060 DEL 29 DE AGOSTO 1985 DEL 29 DE AGOSTO 1985  
DE LAS REGALIAS

REGALIA TRADICIONAL		
<p>Art 51 Incisos a) y b) La regalia se aplicará sobre la Utilidad Presunta, la Utilidad Presunta o monto imponible estará constituida por la cotización oficial de los minerales menos los costos de realización y el costo presunto de operación minera.</p> <p>Art 51 inciso c) La regalia consiste en el 53% de la Utilidad Presunta para el Estaño, Wolfram, Antimonio, Plata y Bismuto y del 20% para el Plomo y Zinc.</p> <p>Art 51 inciso d) Se mantiene asimismo, los porcentajes de distribución establecidos en el D.S. 17248 del 5/3/80 en favor del TGN, El Fondo Nacional de Exploración minera y las Corporaciones de Desarrollo de los Departamentos productores.</p>	<p>Se asume la coexistencia de los dos tipos diferenciados de regalías, los cuales subsistirán hasta 1999:</p>	<p>Establece un "piso mínimo" que no podrá ser menor al 2.5% del valor neto de ventas del mineral, asimismo establece un "techo máximo" cuyo monto equivalente, no podrá ser mayor a la regalia tradicional.</p>

**ANEXO 4**

**REGIMEN IMPOSITIVO PARA LAS EXPORTACIONES MINERO METALURGICAS  
 REGLAMENTO DE LA LEY DE DESARROLLO Y TRATAMIENTO IMPOSITIVO DE LAS EXPORTACIONES  
 D.S. 23574 Del mes de Julio de 1993**

DEVOLUCION DEL IMPUESTO IVA	DEVOLUCION DEL I T	DEVOLUCION DEL ICE	DEV. DE LOS DERECHOS ARANCELARIOS
<p>Art 21 Las empresas mineras exportadoras podrán solicitar la devolución respectiva, solamente cuando el "crédito fiscal" &gt; "débito fiscal pudiendo ser objeto de reintegro hasta el valor que resulte de aplicar la alícuota sobre el valor de cotización oficial del mineral, deducidos los gastos de realización declarados en la póliza de exportación.</p> <p>El límite de reintegro, si no constaran en los gastos de realización en la póliza, se calculará aplicando la alícuota sobre el 55% del valor de cotización de la exportación consignado en la póliza.</p> <p>Art 22 Cuando monto de la devolución solicitada &lt; al Crédito Fiscal se procederá a la devolución total del monto solicitado.</p> <p>Art 23 Cuando monto de la devolución solicitada &gt; al Crédito Fiscal se procederá solamente a la devolución de un monto igual al crédito fiscal.</p>	<p>Art 24 El sector minero metalúrgico no será objeto de la devolución del impuesto a las transacciones.</p>	<p>Art 25 Se realizará la devolución del ICE por los insumos sujetos a este Impuesto e incorporados en las Mercancías exportadas, previa Presentación de la nota fiscal y en Proporción a los montos exportados.</p>	<p>Art 26 Los export. podrán solicitar el reintegro del Gravamen Arancelario Consolidado GAC, contenido en el precio de los insumos importados directamente, o por aquellos que se adquirieron, siendo importados, en el mercado interno y que fueron utilizados en la elaboración del producto exportado.</p> <p>Art 27 Los exportadores de minerales y metales podrán solicitar la devolución del GAC por sus importaciones directas y compras a terceros en el mercado interno, efectivamente pagados por ellos en la importación de mercaderías, bienes de capital y servicios, incorporados en el costo de las mercaderías exportadas.</p> <p>La devolución también se efectuará cuando el exportador adquiera en el mercado interno, productos importados que sea incorporados en mercancías de exportación.</p> <p>Los aranceles constituirán un crédito fiscal.</p> <p>El monto máximo que los exportadores podrán solicitar como devolución será el resultante de aplicar la alícuota del 5% sobre el valor FOB de exportación, siempre y cuando este límite no supere el monto del crédito fiscal acumulado por los aranceles pagados.</p> <p>Los exportadores podrán solicitar la devolución del GAC, en el caso de la exportación de minerales y metales, hasta el valor export. de minerales y metales, hasta el valor que resulte de aplicar la alícuota de 5% sobre el valor de cotización oficial del mineral, deducidos los gastos de realización declarados en la póliza de exportación.</p> <p>El límite del reintegro se calculará, de no constar en la póliza los gastos de realización, aplicando la alícuota sobre el 55% del valor de cotización de la exportación consignado en la póliza respectiva.</p>



**ANEXO 5**

**PLAN DE EMERGENCIA MINERO GESTION 93/97 D.S. N0.23670  
ACTUALIZACION DEL CODIGO DE MINERIA LEY N0 1297 SUSTITUTIVA DE LOS ART's 118, 119 Y 120  
Y REGLAMENTO AL IMPUESTO DE LAS UTILIDADES MINERAS D.S. 23059**

IMP. A LAS UTILIDADES.	IMPUESTO COMPLEMENTARIO	PROCEDIMIENTO	IMPUESTOS IVA, IRPE E IT
<p>Art.118 Aplicable a todas las emp. constituidas o por constituirse que extraigan, produzcan, beneficien, refinen, fundan y/o comercialicen minerales o metales.</p> <p>Art. 118 inciso a) Cod.Min. Imp. del 30% a la Utilidad Neta.</p> <p>Art. Transitorio Cod.Min. El régimen es aplicable a toda emp.minera que inicie actividades a partir de la promulgación del Código Minero. Las emp. que incorporen nuevas concesiones a las que ya tienen registradas, quedarán de hecho incorporadas al régimen impositivo minero. El resto de emp. deberá incorporarse no más tarde del 1ro. de oct. de 1999.</p> <p>Entre tanto, las empresas estarán sujetas al actual régimen de regalías, no pudiendo en ningún caso pagar un monto que sea inferior al 2.5% del valor de sus ventas netas.</p> <p>Art. 34 Reg. Imp. a las Uti. D.S. N0 23059. Los depart.prod. recibirán del TGNeN la gestión fiscal, un monto equiv. al 2.5% del valor de las ventas netas efectuadas por la emp., independientemente del monto recaudado por concepto del impuesto a las utilidades y/o del impuesto complementario.</p>	<p>Art.118 y Art. 29 Reg. Imp. util. D.S. No. 23059 Aplicable a todas las emp. constituidas o por constituirse que extraigan y produzcan minerales o metales. Las empresas pagarán este tributo por una sola vez.</p> <p>Art.118 inciso b) Cod Min. Imp. complementario igual al 2.5% de las ventas netas.</p> <p>Art. 120 inciso e) y Art 29 Reg. de Imp. a las Uti. D.S.No 23059 Las emp. que beneficien, fundan, refinen y/o comercialicen minerales no estarán sujetas a este impuesto. Sin embargo, deberán actuar como agentes de retención de regalías si las empresas productoras que entregan el mineral están aún sujetas al régimen de regalías.</p> <p>Art.120 Cod. Min. Un monto equivalente al 2.5% del valor de las ventas netas será destinado en favor del departamento productor.</p>	<p>Art.119 inciso a) Las emp. presentarán la estimación de monto anual a pagar por el Imp. a las Utilidades. La estimación será una proyección de los resultados de la gestión anterior. El monto será pagado durante la gestión en cuatro trimestres.</p> <p>Art 119 inciso c) y Art 27 Reg.Imp.Uti. D.S No. 23059 Si el monto total pagado por estimado sobre Uti. Neta &lt; 30% de la Uti. neta anual contabilizada las emp. deberán pagar la dif. el momento de presentación del Balance.</p> <p>Art 119 inciso c) y Art 27 Reg.Imp.Uti.D.S. No. 23059 Si el monto total pagado por estimado sobre Uti. Neta &gt; 30% de la Uti. neta anual contabilizada El estado otorga crédito fiscal o reembolso en Efectivo a elección del contribuyente.</p> <p>Art 119 inciso d) y Art 31 Reg.Imp.Uti.D.S. No. 23059 Cuando Imp. Uti. Netas&lt; 2.5% del valor de las ventas netas. La emp. pagará la diferencia como Imp. Complementario en el plazo establecido para pago De Utilidades.</p> <p>Art 120 El producto de la recaudación del imp. estimado Sobre utilidades netas será destinado, en un monto Equivalente al 2.5% del valor de las ventas netas, En favor del departamento productor. El saldo, de conformidad con las disposiciones Legales que establecen la coparticipación en los Impuestos nacionales, será distribuido como renta Nacional al final de la gestión fiscal, una vez Establecida la utilidad neta contabilizada y Determinado el pago del imp. complementario.</p>	<p>Art. 30 Plan Emerg. Las empresas que comercializan y procesan minerales o metales en el mercado interno están obligadas al pago del IVA.</p> <p>Art.120 Cod. Min. La exportación de productos manufacturados y los derivados de metales preciosos con valor agregado no están sujetos al pago de impuestos indirectos, directos ni regalías.</p> <p>Art.27 Plan Emerg. Los sujetos pasivos del Regimen Imp.Minero Art. 118 emitirán facturas por sus ventas en el mercado interno de metales y minerales, se incluye a los concesionarios de yacimientos de oro, piedras preciosas, semipreciosas, cristales de roca, minerales raros, reactivos y otros.</p> <p>Art. 27 Plan Emerg. Las transacciones de minerales y metales realizadas en el mercado interno, generarán los débitos y créditos fiscales.</p> <p>Art. 27 Plan de Emerg. El pago del IVA por el comprador de minerales y metales en el mercado interno podrá realizarse mediante CENOCREN's (Certificado de Crédito Fiscal Negociable) o títulos o valores equival.</p> <p>Art. 28 Plan de Emerg. Los compradores podrán "autofacturar" por la compra de minerales o metales de aquellas personas naturales que no tengan RUC. A este efecto el comprador emitirá la correspondiente Autofactura con inclusión del IVA. Para la utilización de esta factura o nota fiscal como crédito fiscal, el comprador deberá depositar, en forma previa y dentro los plazos legales, el importe del IVA en las cuentas de la DGI.</p>

¡Error! Marcador no definido.**BIBLIOGRAFIA**

ARANIBAR, J.; ZAMBRANA, H. 1994. Costos de realización de minerales metálicos y no metálicos de exportación. La Paz, Bolivia: UDAPE. Mimeo.

¡Error! Marcador no definido.

COSSIO MUÑOZ REYES, F. 1994 Estimación de la evasión en el Impuesto al Valor Agregado. La Paz, Bolivia: UDAPE. Mimeo.

CAMARA NACIONAL DE EXPORTACIONES. 1993. Reglamento de la Ley de Desarrollo y Tratamiento Impositivo de las Exportaciones D.S. No. 23574. Boletín no. 65

GOTTRET BALDIVIESO, A.; VALLE QUEVEDO, L. F. 1991. Código de Minería. La Paz, Bolivia: Juventud.

GACETA OFICIAL DE BOLIVIA. 1993. Plan de Emergencia Minero. Noviembre.

\_\_\_\_\_. 1992, Impuesto a las Utilidades D.S. No. 23059. Febrero

\_\_\_\_\_. 1985. Nueva Política Económica. Decreto No.21060. Agosto.

\_\_\_\_\_. 1991 Ley complementaria al Código de Minería, Ley No. 1297. Noviembre.