

El régimen de importación por Courier y sus efectos tributarios para los responsables inscriptos: análisis crítico desde la perspectiva del derecho aduanero, tributario y empresarial

Por María Celeste Valenzuela^()*

ÍNDICE

- I. INTRODUCCIÓN
- II. EL RÉGIMEN DE LA IMPORTACIONES POR COURIER
- III. EL TRATAMIENTO TRIBUTARIO DEL RÉGIMEN DE COURIER EN EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO EN ARGENTINA
 - i.El IVA y el principio de neutralidad
 - ii.El crédito fiscal en las importaciones de Courier y la relevancia de la documentación respaldatoria
 - iii.El régimen Courier y las dificultades para el reconocimiento del crédito fiscal
 - iv.El IVA de importación en el DIS comercial: entre la carga económica y el reconocimiento del crédito fiscal
 - v.La tensión entre la simplificación administrativa y los principios estructurales del sistema tributario
 - vi.Impacto económico del régimen Courier sobre las pequeñas y medianas empresas.
- IV. EL TRATAMIENTO DE LAS IMPORTACIONES REALIZADAS MEDIANTE EL RÉGIMEN COURIER EN EL IMPUESTO A LAS GANANCIAS
 - i.La deducibilidad de las erogaciones vinculadas con las importaciones realizadas mediante el régimen Courier
 - ii.El valor probatorio de la documentación respaldatoria y su incidencia en la determinación de la ganancia neta.
 - iii.La necesidad de armonizar la normativa aduanera y la tributaria
- V. LA FUNCIÓN RECAUDATORIA DEL ESTADO Y LOS LÍMITES DE LOS DERECHOS FISCALES DEL CONTRIBUYENTE
 - i.La evolución reglamentaria del régimen y el predominio de una finalidad recaudatoria

^(*) María Celeste Valenzuela es abogada egresada de la Pontificia Universidad Católica Argentina (UCA). Posee una Diplomatura en Planificación Patrimonial y Fiscalidad Internacional por la Universidad del CEMA (UCEMA) y cursa estudios de posgrado en Derecho Empresarial en la Universidad de Belgrano (UB). Se desempeña en el ejercicio independiente de la profesión, con especial dedicación al derecho empresarial, tributario y societario, brindando asesoramiento a empresas y particulares en materia tributaria, contractual, societaria, laboral empresarial y de planificación patrimonial. Su perfil académico se orienta al estudio del derecho empresarial y tributario, con particular interés en las cuestiones jurídicas y fiscales vinculadas a la actividad económica y comercial.

- ii. La asimetría documental: entre la acreditación de la importación y el reconocimiento del crédito fiscal
- iii. El IVA no neutralizado: una cuestión pendiente
- VI. CONCLUSIÓN
- VII. BIBLIOGRAFÍA

I. INTRODUCCIÓN

La digitalización de la economía y la expansión del comercio exterior, principalmente electrónico, transformaron de manera significativa la forma en que consumidores y empresas adquieren bienes. Actualmente, la posibilidad de acceder a productos provenientes del exterior a través de aplicaciones y plataformas digitales dejó de ser una práctica excepcional para convertirse en una herramienta habitual a través de sistemas de logística internacional. En este contexto, la importación a través de Courier se consolidó como un mecanismo que facilita el ingreso al país de mercaderías, privilegiando la rapidez de la operatoria y la simplificación de los procedimientos aduaneros.

La sencillez de este sistema lo convierte en una herramienta de utilización frecuente tanto para consumidores finales como para empresas. El interrogante se plantea desde la perspectiva tributaria cuando el comprador reviste la condición de responsable inscripto en el impuesto al valor agregado. Mientras que la importación realizada a través del régimen general permite, bajo determinadas condiciones, el cómputo del crédito fiscal correspondiente al IVA abonado en la importación, la utilización del régimen Courier presenta particularidades operativas que pueden dificultar dicho reconocimiento, trasladando el impuesto al costo definitivo de la operación.

Esta situación no constituye una cuestión meramente técnica, ya que impacta directamente sobre el precio del producto importado. Bajo esta premisa, se produce un aumento en el costo para quienes desarrollan actividades económicas gravadas, afectando directamente el principio de la neutralidad del IVA, violentando uno de los principios estructurales del sistema tributario.

La imposibilidad de recuperar el IVA repercute sobre la estructura de costos de las empresas, especialmente de las pequeñas y medianas, que recurren frecuentemente a este régimen para adquirir insumos, repuestos, herramientas, equipamiento tecnológico o mercaderías de escaso volumen.

A esta problemática se le suma la dificultad que esta situación genera en la determinación del impuesto a las ganancias, porque la incorporación del IVA al costo de los bienes importados plantea interrogantes acerca de la correcta determinación del impuesto a las ganancias y de la documentación exigida para respaldar las deducciones fiscales.

Con este panorama inicial, el presente artículo tiene por objeto analizar el régimen jurídico aplicable a las importaciones realizadas mediante Courier, estudiar el tratamiento tributario previsto para los responsables inscriptos en el impuesto al valor agregado y evaluar si las limitaciones actualmente existentes

resultan compatibles con los principios de neutralidad, igualdad, capacidad contributiva y seguridad jurídica que priman en el sistema tributario argentino. Asimismo, se buscará identificar los problemas prácticos que enfrentan las empresas al utilizar este mecanismo.

II. EL RÉGIMEN DE IMPORTACIÓN POR COURIER

La globalización ha generado una expansión del comercio electrónico internacional, modificando de manera sustancial la forma de intercambio de bienes. El desarrollo de aplicaciones, plataformas digitales, la internacionalización de los mercados y la aparición de servicios logísticos especializados, permitieron que empresas y consumidores accedan a productos ubicados en cualquier parte del mundo, mediante operaciones sencillas y de rápida ejecución. Este fenómeno generó un incremento sostenido en el volumen de pequeños envíos internacionales, lo que obligó a la administración aduanera a diseñar procedimientos más ágiles que permitieran compatibilizar el control del Estado con la demanda del comercio electrónico.

En este contexto surge la necesidad de crear un régimen de importación destinado a facilitar el ingreso de mercaderías de reducido valor económico, evitando así las exigencias previstas para las importaciones comerciales tradicionales.

El Courier es la respuesta normativa a esta realidad en nuestro país, ya que, mediante un procedimiento simplificado, se permite el ingreso de determinadas mercaderías bajo condiciones específicas de valor, peso y cantidad, siendo el propio prestador del servicio, quien interviene como auxiliar en la gestión aduanera y en la coordinación logística de la operación. Así, el destinatario recibe la mercadería con una significativa reducción de tiempos, formalidades y costos sin resignar las facultades de control que le corresponden a la Aduana.

III. EL TRATAMIENTO TRIBUTARIO DEL RÉGIMEN DE COURIER EN EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO EN ARGENTINA

i. El IVA y el principio de neutralidad

En el comercio internacional, la aplicación del Impuesto al Valor Agregado presenta una particularidad derivada de la intervención de más de una jurisdicción fiscal. A diferencia de las operaciones que se desarrollan íntegramente dentro de un mismo territorio, en las operaciones internacionales es necesario determinar quién tiene la potestad para gravar el consumo. Por tal motivo, en operaciones transnacionales el IVA se estructura sobre el principio de destino, según el cual la imposición debe recaer en la jurisdicción donde se produce el consumo, con independencia del lugar en que haya sido generado.

De esta manera se procura que los bienes importados reciban un tratamiento tributario equivalente al de los bienes producidos en el mercado interno preservando así la neutralidad del IVA.

El IVA constituye uno de los tributos más importantes dentro del sistema argentino, representando a su vez una de las principales fuentes de financiamiento del Estado Nacional. Es un impuesto indirecto al consumo, que se va trasladando en todas las etapas del proceso económico: producción, distribución y comercialización de bienes y servicios, alcanzando también la importación definitiva de bienes.

La estructura técnica del impuesto está constituida por débitos y créditos fiscales, mediante los cuales, el contribuyente a través de la operatoria propia de su actividad, compensa las compras con las ventas, deduce el impuesto facturado en sus operaciones gravadas con aquel soportado en las adquisiciones de bienes. La finalidad de este proceso es que el gravamen recaiga únicamente sobre el consumidor final, evitando que quienes intervienen en las distintas etapas del proceso económico soporten de manera definitiva la carga tributaria.

Cuando este proceso funciona adecuadamente, el empresario no soporta económicamente el IVA abonado en sus compras, sino que puede compensarlo con el impuesto generado por sus ventas, a través del mencionado sistema de débitos y créditos fiscales.

Este diseño encuentra fundamento en el denominado principio de neutralidad, considerado por la doctrina como uno de los pilares esenciales del IVA. Conforme explica Dino Jarach¹, la neutralidad implica que el impuesto no debe alterar las decisiones económicas de los agentes ni incidir sobre la organización de las actividades productivas. En el mismo sentido, Héctor Villegas² sostiene que el IVA fue concebido como un tributo que debe mantenerse ajeno a la estructura de costos del empresario, quien actúa simplemente como sujeto obligado a recaudar y trasladar el impuesto al consumidor final.

El principio de neutralidad adquiere mayor importancia en el ámbito de comercio internacional, particularmente en el caso de los Courier. Ello explica que el IVA pagado al momento de importar bienes destinados a actividades gravadas no pueda recuperarse. De esta manera, el tributo deja de cumplir su función técnica y pasa a integrar el costo definitivo de la operación. Esta eventual consecuencia implica una modificación de los costos del contribuyente y puede afectar su competitividad en el mercado.

Esta es la problemática desde el punto de vista empresarial que plantea el régimen Courier, la eventual imposibilidad de computar el crédito fiscal altera el funcionamiento técnico del impuesto y compromete su neutralidad.

ii.El crédito fiscal en las importaciones de Courier y la relevancia de la documentación respaldatoria

En lo que respecta a las importaciones, el IVA equipara desde el punto de vista tributario a los bienes producidos en el país con los provenientes de

¹ Dino Jarach, *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*, Abeledo-Perrot, Tercera Edición. 1996, pág.790 y ss.

² Villegas, Héctor B. *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*, Depalma, 7ª. Edición, 2001, pág. 671 y ss.

importaciones del exterior. Desde esta perspectiva, la importación de cosas muebles establece un hecho imponible autónomo, gravándose el ingreso de mercaderías destinadas al consumo en el territorio nacional³.

Sin embargo, nuestra legislación prevé que, cuando el importador reviste la condición de responsable inscripto y los bienes se destinan al desarrollo de actividades gravadas, el IVA abonado con motivo de la importación pueda ser computado como crédito fiscal, evitando de esta manera, que se transforme en un costo definitivo de la operación.

Desde este punto de vista, el crédito fiscal representa una consecuencia de la estructura legal y práctica del impuesto, ya que su funcionamiento depende de la posibilidad de compensar el IVA soportado en las compras con el IVA generado en las ventas. En este sentido, Fenochietto⁴ sostiene que el crédito fiscal constituye un elemento esencial de la técnica de determinación del impuesto, cuya posibilidad de cómputo permite preservar la neutralidad propia del IVA.

Por otra parte, el funcionamiento de este tributo, no depende únicamente del efectivo pago del gravamen. La normativa vigente exige, además, que el contribuyente cuente con la documentación respaldatoria que permita acreditar la operación de compra o venta y el ingreso del impuesto al Fisco. Este requerimiento responde a razones de control y fiscalización, con la finalidad de evitar maniobras de evasión y garantizar la correcta determinación del tributo.

El formato descripto es el que se utiliza en las importaciones tradicionales, distinto es el sistema adoptado en las importaciones efectuadas por Courier. Aquí, la documentación adquiere mayor trascendencia, ya que el régimen Courier fue diseñado bajo parámetros de simplificación administrativa, con el objetivo de generar rapidez en el procedimiento y digitalización en los trámites.

Este formato simplificado plantea, para quien suscribe, un interrogante jurídico: ¿la documentación respaldatoria emitida en el marco del régimen Courier se considera suficiente para poder tomar el crédito fiscal en los términos exigidos por la Ley de IVA? La respuesta a esta pregunta, no puede obtenerse desde el análisis literal de la norma. Esto es así, porque el régimen Courier, tiene objetivos vinculados principalmente con la facilitación del comercio internacional para la realización de operaciones de menor cuantía.

La propia Resolución General ARCA N.º 5608/2024 sustituyó el régimen anterior con el propósito de modernizar y unificar las reglas aplicables a las importaciones y exportaciones simplificadas realizadas por Prestadores de Servicios Postales

³ El artículo 233 del Código Aduanero argentino -Ley 22.415- establece que la destinación de importación para consumo es aquella en virtud de la cual la mercadería importada puede permanecer por tiempo indeterminado dentro del territorio aduanero. Una vez oficializada, se pagan todos los tributos correspondientes y la mercadería se nacionaliza, se "libera a plaza" y puede circular o comercializarse libremente sin restricciones de tiempo ni controles de destino.

⁴ FENOCHIETTO, Ricardo, *El impuesto al valor agregado*, 2.ª ed., La Ley, Buenos Aires, 2007, cap. 11, "El crédito fiscal."

(Courier), profundizando la utilización de procedimientos electrónicos y declaraciones simplificadas.

El inconveniente se produce, cuando esa “simplificación” que aparece en el régimen de Courier, repercute sobre la posibilidad de acreditar el crédito fiscal en el IVA. Es aquí, donde aparece una tensión entre dos objetivos igualmente relevantes: por un lado, la eficiencia administrativa perseguida por el régimen aduanero y, por el otro, la necesidad de preservar la neutralidad del IVA. Es en este punto donde comienza el verdadero debate jurídico que motiva el presente trabajo.

iii.El régimen Courier y las dificultades para el reconocimiento del crédito fiscal

Con la implementación del régimen de Courier en nuestro país, el objetivo era simplificar los trámites de importación, reducir costos administrativos y agilizar el ingreso de mercaderías a nuestro territorio.

Desde el punto de vista aduanero, el régimen de Courier se consolidó como una herramienta muy eficaz para responder a las nuevas modalidades del comercio internacional. El hecho de haber digitalizado los procedimientos y reducido los tiempos facilitó el acceso de pequeñas y medianas empresas a proveedores ubicados en el exterior, antes de la vigencia de este régimen la importación de repuestos, materias primas y mercaderías estaba reservada para unos pocos, por lo cual constituyó una evolución dentro del comercio internacional aplicado a nuestro país.

Dicho eso, si la analizamos desde el punto de vista tributario, la cuestión se vuelve más compleja, ya que se plantea la dificultad de compatibilizar el régimen documental propio del Courier con las exigencias del cómputo del crédito fiscal impuestas en la ley del Impuesto al Valor Agregado.

Como se señaló anteriormente, la posibilidad de poder imputar el crédito fiscal no depende exclusivamente de que el contribuyente haya soportado económicamente el impuesto, sino también del cumplimiento de los requisitos formales exigidos por la norma. En este marco, a pesar de estar dentro de la cadena productiva, lo transforman en un costo definitivo.

En paralelo, el IVA fue concebido como un impuesto neutral para quienes desarrollan actividades comerciales gravadas, un impuesto que se traslada a través de la cadena productiva y de comercialización hasta llegar al consumidor final. Es por este motivo que cualquier limitación que transforme el impuesto soportado en un costo definitivo debe ser al menos objeto de análisis. En otras palabras, la cuestión no consiste únicamente en determinar si el contribuyente cuenta o no con determinado comprobante, sino en evaluar si las exigencias documentales son congruentes y proporcionales respecto a las normas tributarias. Desde este punto de vista, la problemática adquiere una dimensión distinta cuando el destinatario de la importación es una pequeña o mediana empresa. En la actualidad en nuestro país, las PyMEs son el motor de la economía, y recurren con frecuencia a la compra de insumos, componentes electrónicos, materias primas, herramientas especializadas, equipos

informáticos, repuestos y mercaderías cuyo valor económico no justifica la utilización del régimen general de importación. Para estos contribuyentes, la simplificación del proceso administrativo y logístico, transforma este procedimiento en una herramienta de competitividad en el mercado, y sin estas facilidades sería muy complejo su uso.

Esta cuestión, se vuelve más relevante si se tiene en cuenta, que el comercio internacional actual se caracteriza por una masiva utilización de las plataformas digitales y operaciones de reducido valor económico. En este contexto la importación mediante Courier, se convierte en una herramienta habitual dentro del funcionamiento comercial de numerosas empresas.

Sin embargo, a pesar de la celeridad y sencillez del proceso, no se puede dejar de tener en cuenta, el encarecimiento que genera en la actividad económica la imposibilidad de descarga del IVA.

Por este motivo, la discusión jurídica debería ser de fondo y no de forma. El foco debería estar en la necesidad de interpretar las normas tributarias para poder amalgamarlas con los principios rectores del Impuesto al Valor Agregado. Esto implica analizar si la estructura legal actual, permite preservar o no el principio de neutralidad del tributo.

En definitiva, la cuestión analizada pone en evidencia, la existencia de una tensión entre dos objetivos: por un lado, la simplificación administrativa, de costos y la facilitación del comercio internacional; por el otro la preservación de los derechos tributarios de los contribuyentes y la vigencia del principio de neutralidad del IVA. Resolver este dilema constituye un verdadero desafío para el régimen vigente.

iv.El IVA de importación en el DIS comercial: entre la carga económica y el reconocimiento del crédito fiscal

La importación adquiere una dimensión particular cuando es realizada con finalidad comercial mediante el régimen de Destinación Simplificada de Prestadores de Servicios Postales (DIS-PSP/Courier), cuando el destinatario de las mercaderías reviste la condición de Responsable Inscripto en el IVA y afecta los bienes importados al desarrollo de operaciones gravadas. En este supuesto, la problemática no se agota en determinar la existencia y cuantía del tributo ingresado con motivo de la importación, sino que exige identificar quién interviene en la destinación aduanera, quién realiza el ingreso del tributo y, qué sujeto se encuentra jurídicamente habilitado para computarlo como crédito fiscal.

La Resolución General AFIP N.º 5608/2024, modificada posteriormente por la Resolución General ARCA N.º 5631/2025, habilitó a los Courier a oficializar solicitudes de importación para consumo en forma simplificada. La norma dispone expresamente que las mercaderías transportadas bajo este régimen queden sujetas a la totalidad de los tributos que gravan la importación para consumo, además de las percepciones que pudieran corresponder. En las operaciones comprendidas en el régimen, los tributos correspondientes a la

importación para consumo son liquidados en el marco de la destinación simplificada y su pago es realizado por el Courier interviniente.

Esta circunstancia adquiere especial relevancia porque la normativa del DIS no desconoce la operación comercial subyacente. Por el contrario, exige la declaración del valor de las mercaderías y contempla la presentación de la factura comercial. De esta manera, la simplificación aduanera no elimina la documentación relativa a la operación económica que da origen a la importación ni impide identificar al adquirente de las mercaderías.

Desde la perspectiva del Impuesto al Valor Agregado, esta circunstancia debe confrontarse con la estructura prevista por la propia ley. El artículo 1° de la Ley de IVA incluye expresamente entre los hechos imponible a las importaciones definitivas de cosas muebles, mientras que el artículo 5° establece que, en el caso de las importaciones, el hecho imponible se perfecciona cuando la importación adquiere carácter definitivo.

A su vez, el artículo 12 de la Ley de IVA contempla dentro del crédito fiscal el gravamen correspondiente a la importación definitiva de bienes, estableciendo que su cómputo procede en la medida en que las importaciones se vinculen con operaciones gravadas. La norma no condiciona expresamente el cómputo del crédito fiscal a la circunstancia de quién haya efectuado el pago del tributo, sino que lo vincula con el gravamen correspondiente a la importación definitiva y con su afectación a operaciones gravadas.

Esta regulación permite realizar una primera distinción conceptual, una cosa es determinar quién asume, dentro del procedimiento aduanero, las obligaciones vinculadas con la oficialización y el ingreso de los tributos, y otra es identificar quién adquiere las mercaderías, quién las incorpora a su actividad gravada y respecto de quién se proyectan los efectos económicos de la operación. No necesariamente quien satisface materialmente el IVA ante la Aduana es el mismo sujeto que reúne las condiciones para computarlo como crédito fiscal. En el DIS, ambas posiciones pueden no coincidir: el Courier interviene en la oficialización de la destinación y satisface el pago de los tributos conforme al procedimiento establecido, mientras que el destinatario puede ser el sujeto que adquiere las mercaderías y las afecta al desarrollo de una actividad gravada.

Esta cuestión no resulta pacífica. Una interpretación alternativa parte de la premisa de que, aun cuando el procedimiento aduanero atribuya al Courier la oficialización de la destinación simplificada y el ingreso de los tributos, el destinatario Responsable Inscripto continúa siendo el adquirente de las mercaderías y quien soporta económicamente el tributo en el marco de una operación vinculada con su actividad gravada. Desde esta perspectiva, el IVA abonado con motivo de la importación podría integrar el crédito fiscal del adquirente, siempre que se encuentre debidamente documentado y se cumplan los restantes requisitos establecidos por la ley de IVA.

Esta posición ha sido sostenida en el ámbito especializado del comercio exterior, donde se ha considerado que los Responsables Inscriptos podrían computar el IVA correspondiente a operaciones comerciales realizadas mediante Courier. De

acuerdo a esta interpretación, la circunstancia de que el Courier intervenga en la operatoria aduanera y satisfaga el pago del tributo no resultaría, por sí sola, suficiente para excluir al adquirente del crédito fiscal.

Sin embargo, esta posición no coincide con el criterio adoptado por ARCA respecto de las importaciones realizadas mediante Courier. En la consulta identificada como ID 2839148, el organismo sostuvo que el destinatario no puede computar como crédito fiscal el IVA correspondiente a la importación realizada mediante este régimen, sobre la base de considerar que el Courier actúa como importador por cuenta propia. De este modo, mientras la interpretación alternativa pone el acento en la condición del destinatario como adquirente, en la vinculación de los bienes con operaciones gravadas y en la efectiva incidencia económica del impuesto, el criterio administrativo desplaza el eje hacia la determinación del sujeto que reviste jurídicamente la condición de importador a los efectos del cómputo del crédito fiscal.

Ante esta situación aparece el principal punto de tensión. Por un lado, la normativa aduanera mantiene al DIS dentro de las importaciones para consumo sujetas a los tributos generales. Por su parte, la Ley de IVA contempla expresamente el gravamen correspondiente a las importaciones definitivas. Por otro lado, existe una interpretación según la cual el crédito fiscal podría ser computado por el Responsable Inscripto destinatario de la mercadería, frente al criterio administrativo de ARCA que, con fundamento en la particular configuración del régimen, niega al destinatario dicho cómputo.

En definitiva, la cuestión no se resuelve mediante la constatación de que el Responsable Inscripto haya soportado económicamente el impuesto. Tampoco resulta suficiente afirmar que el Courier haya ingresado el tributo ante la Aduana. Lo que debe determinarse es qué relación jurídica existe entre la destinación simplificada, el sujeto que interviene como importador a los efectos aduaneros, el adquirente de las mercaderías y el derecho al crédito fiscal contemplado por el artículo 12 de la Ley de IVA.

Esta distinción, permite diferenciar el IVA correspondiente a los servicios prestados por el Courier del IVA que grava la importación de las mercaderías. El primero deriva de una prestación de servicios realizada por el operador y su eventual cómputo como crédito fiscal debe analizarse conforme a las reglas generales aplicables a las prestaciones de servicios. El segundo, en cambio, tiene su origen en la importación definitiva y se encuentra vinculado con la destinación aduanera de los bienes. Por ello, el hecho de que el Courier emita una factura por sus servicios, o incluya dentro de la documentación entregada al cliente los importes correspondientes a los tributos abonados, no transforma automáticamente el IVA de importación en un impuesto facturado por la prestación del servicio.

Desde esta perspectiva, la factura emitida por el Courier debe ser analizada de acuerdo con la naturaleza jurídica de cada concepto que contiene. La existencia de una factura que individualice el IVA abonado con motivo de la importación constituye, para la interpretación que admite el cómputo del crédito por parte del destinatario, un elemento relevante para acreditar la existencia y cuantía del

gravamen soportado. Sin embargo, por sí sola no resuelve la cuestión jurídica relativa a quién corresponde el crédito fiscal. En efecto, el criterio administrativo de ARCA parte de una premisa diferente: considera que la intervención del Courier como importador por cuenta propia impide atribuir al destinatario el crédito fiscal correspondiente al IVA de importación.

Esta cuestión toma una dimensión particular cuando se compara esta situación con la de un Responsable Inscripto que realiza una importación directamente. En ambos casos existe una adquisición de bienes provenientes del exterior, una importación para consumo, un ingreso del IVA y una afectación de las mercaderías a una actividad gravada. En la importación tramitada por el régimen general, la identificación del importador, la destinación aduanera, el ingreso del IVA y la documentación respaldatoria del crédito fiscal se encuentran concentrados en un mismo sujeto. En el DIS, en cambio, el procedimiento simplificado introduce una disociación entre el sujeto que adquiere económicamente las mercaderías y el sujeto que interviene en la oficialización y pago de los tributos. Esta particularidad es la que da origen a la controversia acerca de la atribución del crédito fiscal.

En consecuencia, el DIS comercial permite observar una posible asimetría entre la operación económica y su tratamiento fiscal. La utilización de un procedimiento simplificado puede determinar que un Responsable Inscripto que incorpora los bienes a su actividad económica soporte económicamente el mismo impuesto que recaería sobre una importación realizada por el régimen general, pero encuentre dificultades, o directamente vea rechazado, el reconocimiento del crédito fiscal asociado a ese impuesto.

En este sentido, la Resolución General N.º 5608/2024 fue dictada con la finalidad de modernizar y simplificar la operatoria de comercio exterior, mientras que sus modificaciones posteriores procuraron profundizar la simplificación y reducción de cargas y costos asociados al régimen. La simplificación de este procedimiento constituye la finalidad que justifica la existencia del mecanismo, pero no necesariamente puede extenderse hasta producir consecuencias tributarias sustanciales que no surjan expresamente de la legislación que regula el impuesto.

En definitiva, el DIS comercial presenta una tensión entre la modalidad simplificada de instrumentación de la importación y la estructura del IVA. La normativa aduanera reconoce la existencia de una importación para consumo, mantiene la aplicación de los tributos generales y establece mecanismos para su declaración y pago. La Ley de IVA, por su parte, contempla la importación definitiva como hecho imponible. Frente a ello, la existencia de una posición doctrinaria que admite el cómputo del crédito por parte del Responsable Inscripto destinatario y el criterio administrativo que lo niega ponen de manifiesto una controversia que no puede agotarse en la mera existencia o inexistencia de documentación.

El punto central de la cuestión consiste en determinar si la participación del Courier en el ingreso del tributo constituye una razón jurídicamente suficiente para excluir al Responsable Inscripto adquirente del cómputo de un gravamen

que la Ley de IVA contempla dentro de la mecánica del crédito fiscal correspondiente a las importaciones definitivas, o si, por el contrario, la condición del destinatario adquirente de los bienes, la efectiva incidencia económica del impuesto, su vinculación con operaciones gravadas y la existencia de documentación respaldatoria resultan suficientes para sustentar su cómputo.

La respuesta a esta cuestión exige confrontar el criterio administrativo vigente con las disposiciones de la Ley de IVA y con los principios que rigen la imposición al consumo. En particular, será necesario analizar si la exclusión del crédito fiscal deriva directamente de una previsión legal o si constituye una consecuencia atribuida por vía interpretativa a del régimen simplificado, cuestión que será retomada posteriormente desde la perspectiva de los principios de razonabilidad, seguridad jurídica, así como de los límites de la potestad reglamentaria de la Administración.

v. La tensión entre la simplificación administrativa y los principios estructurales del sistema tributario

El sistema de importación de Courier, es una manifestación del proceso de modernización de nuestro sistema aduanero que confluye con la incorporación de las nuevas dinámicas de comercio internacional a nuestro ordenamiento jurídico.

Desde este punto de vista, la simplificación administrativa constituye una mejora a la política pública. La expansión del comercio electrónico, la internacionalización de las cadenas de suministro y la necesidad de favorecer la competitividad de las empresas, favorecen la adopción de procedimientos que permitan agilizar el intercambio de bienes sin resignar la fiscalización de la aduana.

Sin embargo, la simplificación de los procedimientos no puede analizarse de manera aislada respecto de los principios que estructuran el sistema tributario. Toda implementación de facilitación administrativa debe coexistir con las garantías que el ordenamiento jurídico reconoce a los contribuyentes, procurando que la disminución de formalidades no genere consecuencias que alteren el funcionamiento de los tributos ni afecte el ejercicio de los derechos.

En lo que al Impuesto al Valor Agregado respecta, como se desarrolló en los apartados precedentes, el sistema del Crédito Fiscal constituye uno de los elementos esenciales del impuesto y representa la principal herramienta destinada a preservar su neutralidad. En consecuencia, cualquier situación que genere incertidumbre respecto de la posibilidad de ejercer ese derecho merece ser analizada desde la óptica de los principios del sistema tributario. Las importaciones realizadas mediante Courier reflejan justamente esta tensión. Por un lado, la simplificación de los procesos aduaneros y administrativos. Por el otro la documentación emitida en el marco de este procedimiento que genera interrogantes sobre la posibilidad de computar el crédito fiscal del IVA, generando incertidumbre que trasciende el plano formal y repercute en la actividad económica de las empresas que comercializan los productos importados.

Desde el punto de vista jurídico, esta situación nos obliga a replantear el alcance que deben tener las formas dentro del sistema tributario. Si bien, resulta indiscutible y necesario el formalismo dentro de la administración para evitar evasión impositiva y garantizar la correcta percepción de tributos. Estas facultades deben respetar los límites impuestos por los principios de proporcionalidad y razonabilidad evitando que el excesivo formalismo desnaturalice los derechos reconocidos por la propia ley.

El principio de proporcionalidad, desarrollado ampliamente por la doctrina administrativa y aplicado por nuestros tribunales, es una garantía que exige que toda medida del Estado resulte adecuada para alcanzar el fin perseguido y que sea proporcional respecto de los efectos que produce sobre los contribuyentes. Aplicado al régimen Courier, implicaría que las exigencias de forma destinadas a garantizar el control fiscal, deben guardar correlación con el fin perseguido, garantizando la posibilidad de percibir el tributo.

El principio de razonabilidad, por su parte, exige que los actos del Estado mantengan una proporción justa entre los medios empleados y los fines perseguidos. Este límite a la discrecionalidad estatal evita la arbitrariedad y asegura que cualquier restricción a los derechos de los ciudadanos sea estrictamente necesaria. En tal sentido, si el objetivo del Courier consiste en simplificar procedimientos, se vuelve contradictorio que esta misma simplificación genere incertidumbre respecto del tratamiento tributario de las operaciones realizadas por contribuyentes que, en definitiva, actúan dentro del marco de la ley.

En el mismo sentido, la seguridad jurídica adquiere una importancia fundamental dentro del análisis de este régimen. Los contribuyentes, necesitan reglas claras, previsibles y estables que les permitan conocer las consecuencias tributarias de sus decisiones. La incertidumbre sobre la documentación necesaria para tomar el crédito fiscal que ya fue abonado, puede afectar esta previsibilidad, introduciendo un factor incompatible con la finalidad buscada de simplificar administrativa y logísticamente este procedimiento.

En definitiva, el objetivo perseguido sería poder armonizar la simplificación administrativa y los principios del derecho tributario. El debate jurídico no debería limitarse a una mera cuestión de formalismo, sino a la búsqueda de la armonía entre la facilitación del comercio internacional con los principios rectores del IVA. Lejos de representar objetivos incompatibles, ambos intereses deben coexistir en un sistema en búsqueda de la eficiencia administrativa, pudiendo conciliar razonabilidad, proporcionalidad, neutralidad y seguridad jurídica. Logrando este equilibrio, el régimen Courier cumpliría su función facilitadora sin alterar los derechos tributarios ni los costos de la empresa.

vi. Impacto económico del régimen Courier sobre las pequeñas y medianas empresas.

Como se dijo, las PyMEs representan el principal motor de la economía de nuestro país abarcando desde el comercio local hasta la industria regional. Son

las principales generadoras de empleo, productoras de bienes y prestadoras de servicios, lo cual las convierte en actores fundamentales del desarrollo económico del país. En la práctica, la capacidad de insertarse en los mercados internacionales, se ve limitada por cuestiones financieras, administrativas y logísticas que dificultan el acceso a proveedores extranjeros y a tecnologías de última generación.

En este contexto, la posibilidad de importar bienes de reducido valor económico mediante costos y procedimientos simplificados permite a diversas empresas a acceder insumos, repuestos, muestras comerciales, equipamiento tecnológico y componentes especializados sin afrontar la complejidad administrativa y los costos propios de una importación tramitada por el régimen general.

Estas ventajas operativas, se ven atenuadas cuando surgen incertidumbres sobre el tratamiento tributario de estas operaciones. La imposibilidad para reconocer el IVA, o la falta de certeza sobre la documentación respaldatoria, configura como ya se ha visto, un aumento en los costos afectando la planificación financiera.

Desde el punto de vista empresarial, la previsibilidad tributaria constituye un elemento esencial para la toma de decisiones. La determinación de los costos de un bien, no depende únicamente de su precio de compra sino de los tributos aplicables, previendo de esta manera el tratamiento fiscal que estos conceptos recibirán dentro del sistema impositivo, so pena de enfrentar un escenario de incertidumbre que influye en la elección del proveedor, mecanismo de importación o incluso en la decisión de realizar o no determinada inversión.

En el caso de las PyMEs, los recursos financieros son más limitados que en las grandes empresas, por lo cual una pequeña empresa puede ver afectada su rentabilidad ante la imposibilidad de descargar un impuesto. Muchas compañías no importan grandes volúmenes de mercadería sino componentes específicos imprescindibles para mantener los procesos productivos, en estos casos, el régimen Courier deja de ser un mecanismo excepcional para convertirse en un elemento habitual.

En este sentido, esta incertidumbre respecto del tratamiento tributario de estas operaciones se proyecta sobre la competitividad de una empresa. Un régimen que facilita el comercio internacional, debería ofrecer, además de procedimientos ágiles, reglas claras y previsibles que permitan a los contribuyentes conocer con certeza las consecuencias fiscales de sus decisiones comerciales.

Aquí, entra en escena un nuevo factor involucrado, la promoción de la actividad empresarial. La simplificación administrativa y la protección de los derechos tributarios no pueden concebirse como intereses contrapuestos, sino como elementos que se complementan cuyo fin es fortalecer la competitividad de las empresas argentinas en un contexto de integración económica internacional.

En los últimos años, la digitalización de las empresas, la globalización económica y la incorporación de tecnologías aumentaron significativamente la utilización del régimen Courier para importar bienes de reducido valor económico, pero de alto

impacto estratégico. Estos bienes, en general, no están destinados a la comercialización inmediata, sino que constituyen activos o insumos necesarios para el desarrollo de los procesos productivos.

Esta realidad demuestra que el régimen Courier dejó de ser un procedimiento utilizado únicamente para operaciones ocasionales o compras personales. Actualmente constituye una herramienta que permite a las empresas acceder a nuevas tecnologías o abaratar costos aumentando su competitividad. Por ello, cualquier incidencia del tratamiento tributario, modifica no solo el costo y las ganancias, sino la decisión de inversión en innovación y la expansión de las empresas, principalmente de aquellas que cuentan con estructuras financieras más reducidas.

Visto desde este ángulo, la evolución del comercio internacional y la transformación digital, necesitan que los regímenes tributarios y aduaneros acompañen la transformación y las nuevas modalidades, permitiéndoles a los contribuyentes previsibilidad y ejercer plenamente los derechos que les reconoce el sistema jurídico. El cómputo del crédito fiscal, no constituye un problema meramente técnico, al contrario, tiene un impacto directo en los costos, la capacidad de inversión y la competitividad de las empresas, lo que justifica la necesidad de revisar el diseño normativo para garantizar que estas cuestiones no se vuelvan desincentivos de la actividad empresarial.

IV. EL TRATAMIENTO DE LAS IMPORTACIONES REALIZADAS MEDIANTE EL RÉGIMEN DE COURIER EN EL IMPUESTO A LAS GANANCIAS

i. La deducibilidad de las erogaciones vinculadas con las importaciones realizadas mediante el régimen de Courier

En lo que al Impuesto a las Ganancias respecta, el tratamiento fiscal se orienta a determinar si las compras realizadas en el exterior resultan deducibles para el mismo.

La ley de Impuesto a las Ganancias adopta como principio rector el principio de causalidad, conforme al cual son deducibles los gastos para obtener, mantener y conservar la fuente productora de ganancias. Este principio constituye uno de los pilares de este impuesto y exige analizar cada erogación de dinero en función de su vinculación económica con la actividad desarrollada por el contribuyente.

En el caso de las importaciones mediante el régimen de Courier, las sumas abonadas por la compra de materia prima, producto terminado, el transporte, los seguros y los tributos que hacen al costo de adquisición del activo o la mercadería, según la naturaleza y el destino económico del bien importado. Desde la perspectiva de Ganancias, el régimen de Courier no modifica los criterios generales de deducibilidad previstos, puesto que el foco no está puesto en la forma en la que las mercaderías ingresan a la cadena productiva, sino en la vinculación del bien con la obtención de rentas y la adecuada acreditación mediante la documentación correspondiente.

Esta cuestión adquiere mayor relevancia cuando se la analiza en paralelo con el IVA abonado durante la importación. En el caso del Impuesto a las Ganancias, al integrar el costo total del bien, incide en la determinación de la ganancia neta imponible.

Desde esta perspectiva, las empresas que utilizan habitualmente el régimen Courier como herramienta de abastecimiento, evidencian que la determinación del costo fiscal de los bienes importados no solo influye en el resultado impositivo, sino también en la planificación económica, financiera y tributaria de la actividad empresarial. En consecuencia, la delimitación entre conceptos que integran el costo y conceptos que se pueden recuperar se convierte en un aspecto fundamental para poder determinar la obligación tributaria.

Desde la óptica del impuesto a las ganancias, el régimen de Courier muestra que lo relevante es la determinación del costo fiscal de los bienes importados y la necesidad de contar con documentación respaldatoria suficiente que permita acreditar la realidad económica de las operaciones. Esto reafirma la importancia de armonizar procedimientos simplificados previstos por la normativa aduanera con las exigencias propias del sistema tributario.

ii.El valor probatorio de la documentación respaldatoria y su incidencia en la determinación de la ganancia neta.

Uno de los aspectos más importantes del impuesto a las Ganancias es que el contribuyente acredite las operaciones que sustentan la determinación de su resultado impositivo. La deducibilidad de los costos y de los gastos no depende únicamente de la existencia de la operación, sino que debe demostrarse su efectiva vinculación a través de la documentación respaldatoria correspondiente.

La documentación respaldatoria cumple una doble función, por un lado, permite a la administración pública ejercer sus facultades de verificación y fiscalización, asegurando que las deducciones computadas por el contribuyente correspondan a operaciones reales y justificadas. Por otro, permite al contribuyente legitimar los costos y gastos incurridos en el desarrollo de su actividad económica.

La simplificación de la documentación en la operatoria de las importaciones realizadas mediante Courier responde a la idea de que la operatoria sea más sencilla, esto no evita que el contribuyente pueda demostrar el pago de la operación y la incorporación del bien a su actividad económica.

En muchas operaciones realizadas mediante Courier, el contribuyente cuenta con la factura emitida por el proveedor extranjero, el comprobante del pago efectuado, la constancia del transporte internacional, la documentación emitida por el prestador del servicio postal y la acreditación del ingreso de la mercadería al país. Estos elementos constituyen el respaldo documental de la operación.

Este enfoque resulta consistente con el principio de realidad económica, reconocido en el derecho tributario, el cual atiende al contenido sustancial de fondo por sobre las formas adoptadas por las partes. Esto no implica restar

importancia al cumplimiento de obligaciones formales sino evitar que el excesivo formalismo desvirtúe el fin.

Desde el punto de vista empresarial, la previsibilidad en materia probatoria reviste gran importancia. Las empresas que recurren al Courier necesitan conocer con claridad qué documentación resulta suficiente para respaldar sus costos y gastos, a fin de reducir contingencias fiscales.

En definitiva, la documentación respaldatoria, constituye un elemento esencial para la determinación de la ganancia neta imponible, procurando buscar el equilibrio entre las facultades de control de la administración y los derechos de los contribuyentes.

iii. La necesidad de armonizar la normativa aduanera y la tributaria

El análisis desarrollado en el presente escrito, permite dilucidar dentro del régimen Courier, la interacción entre las distintas ramas del derecho. Si bien, su regulación es establecida por el derecho aduanero, responde a objetivos del derecho internacional derivando en obligaciones tributarias.

Esta circunstancia pone de manifiesto la necesidad de analizar el régimen desde una perspectiva integral. Las normas no operan de manera aislada, sino que producen consecuencias sobre la aplicación interdisciplinaria, principalmente porque la documentación emitida durante el procedimiento simplificado constituye el principal sustento para el reconocimiento de derechos tributarios.

La coordinación entre la normativa tributaria y aduanera resulta especialmente relevante cuando el contribuyente reviste el carácter de Responsable Inscripto, ya que destina los bienes importados al desarrollo de actividades gravadas. En estos supuestos las consecuencias de la operación exceden el cumplimiento de las obligaciones aduaneras, proyectándose en el plano tributario por el reconocimiento del IVA, la determinación del costo imponible y la deducibilidad en el impuesto a las ganancias.

Desde esta perspectiva, la armonización normativa intenta que los procedimientos simplificados sean compatibles con las exigencias propias del sistema tributario, garantizando que la documentación emitida durante la operación permita acreditar adecuadamente las operaciones para el ejercicio de los derechos que la legislación reconoce a los contribuyentes. Solo mediante una adecuada articulación entre las normas aduaneras y tributarias será posible alcanzar un equilibrio que favorezca la competitividad empresarial, preserve la seguridad jurídica y asegure el correcto funcionamiento del sistema tributario.

V. LA FUNCIÓN RECAUDATORIA DEL ESTADO Y LOS LÍMITES DE LOS DERECHOS FISCALES DEL CONTRIBUYENTE

i. La evolución reglamentaria del régimen y el predominio de una finalidad recaudatoria

El régimen de Courier ha sido objeto de regulación administrativa de manera progresiva, orientada principalmente a establecer mecanismos de control, fiscalización y percepción de los tributos, en este contexto, la evolución normativa del tratamiento tributario de las importaciones demuestra que la administración pública históricamente reconoció la vinculación entre la percepción del IVA en sede aduanera y el posterior cómputo del crédito fiscal por parte del responsable inscripto.

En este sentido, la resolución general DGI N° 3431/1991 estableció un régimen del Impuesto al Valor Agregado aplicable a las importaciones definitivas, contemplando que los importes ingresados en dicha oportunidad pudieran ser computados por los sujetos alcanzados conforme las reglas generales del tributo.

Si bien dicha norma fue posteriormente sustituida, constituye un antecedente relevante para analizar la problemática actual del régimen de Courier, ya que demuestra a la percepción del impuesto en la importación como un elemento integrado al mecanismo de neutralidad propio del IVA.

En consecuencia, la cuestión actual no radica en determinar si las operaciones realizadas mediante el régimen simplificado se encuentran alcanzadas por el impuesto, sino en establecer de qué manera la documentación propia del régimen de Courier permite acreditar la operación y ejercer el derecho al cómputo del crédito fiscal previsto en el artículo 12 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

Por su parte, la Resolución General de AFIP N°2281/2007 constituye uno de los principales antecedentes en materia tributaria vinculada a operaciones de importación definitiva para consumo estableciendo un régimen de percepción del Impuesto a las Ganancias aplicable a las importaciones definitivas de bienes. Esta reglamentación, pone en evidencia la voluntad del organismo recaudador de asegurar el ingreso anticipado de gravámenes provenientes de operaciones de comercio exterior. La norma reconoce el carácter de pago a cuenta dentro de la determinación definitiva del Impuesto a las Ganancias. Esta técnica normativa contrasta con el tratamiento otorgado al régimen de Courier respecto del Impuesto al Valor Agregado, donde si bien se regulan los aspectos vinculados al ingreso y percepción del tributo, no existe una previsión equivalente sobre la exteriorización y utilización del crédito fiscal por parte del Responsable Inscripto para quien se presta el servicio de importación y que incorporará los bienes a su cadena de comercialización.

En este marco, la Resolución General ARCA N° 5608/2024, organizó íntegramente el sistema de importación y exportación simplificada a través del régimen de Courier, estableciendo un sistema normativo destinado a regular los sujetos intervinientes, los límites operativos, la documentación respaldatoria y los procedimientos aplicables. Posteriormente, la Resolución General ARCA N° 5631/2025 introdujo modificaciones al régimen con el objetivo de adecuar determinados aspectos operativos.

Del análisis de ambas disposiciones, surge que la reglamentación administrativa se ha concentrado principalmente en garantizar la correcta percepción de los

tributos vinculados al ingreso de mercaderías, pero no ha desarrollado los efectos tributarios que estas operaciones producen y proyectan dentro del sistema general del IVA cuando un Responsable Inscripto utiliza el sistema para la importación de bienes destinados a comercialización.

Las resoluciones reconocen que las importaciones realizadas bajo este régimen se encuentran alcanzadas por los tributos correspondientes, pero no contienen una previsión respecto del cómputo del crédito fiscal por parte de los Responsables Inscriptos. Esta ausencia normativa, adquiere relevancia ya que el régimen de Courier, no constituye una operación ajena al sistema general del IVA sino una modalidad específica de importación que, desde el punto de vista económico y tributario, mantiene su naturaleza como adquisición de bienes gravada por el impuesto.

ii. La asimetría documental: entre la acreditación de la importación y el reconocimiento del crédito fiscal

Uno de los aspectos centrales del régimen de Courier consiste en la utilización de la documentación respaldatoria comercial y aduanera simplificada. La norma exige que esta documentación permita identificar la mercadería, determinar su valor, establecer la base imponible y efectuar la liquidación de los tributos correspondientes.

Sin embargo, la normativa no establece expresamente si dicha documentación resulta suficiente para acreditar el crédito fiscal previsto por el artículo 12 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

Esta cuestión genera una tensión normativa, ya que mientras desde el punto de vista aduanero se considera válida la documentación aportada para exigir el tributo correspondiente, desde la perspectiva tributaria no existe una regulación equivalente que determine su eficacia para el reconocimiento del crédito fiscal del contribuyente que la adquiere e integra a su cadena productiva y de comercialización.

Como ya se ha mencionado, uno de los principios rectores del IVA es el principio de neutralidad, por lo cual admitir la existencia del débito fiscal derivado de la importación, pero dificultar el reconocimiento del crédito fiscal asociado implica alterar la estructura propia del tributo, trasladando al contribuyente una carga económica definitiva que no surge de la ley transformando un impuesto concebido como neutral para los sujetos intermedios de la cadena económica en una carga definitiva para quien no reviste la condición de consumidor final. La cuestión no consiste, entonces, en reconocer un beneficio fiscal excepcional, sino en preservar la mecánica propia del impuesto.

La incertidumbre generada por esta falta de previsión normativa originó que la cuestión fuera objeto de análisis por parte del organismo recaudador mediante las respuestas publicadas en el apartado preguntas frecuentes de ARCA⁵, donde

⁵ ARCA, "Preguntas frecuentes", ID 2839148, "¿Se puede computar el crédito fiscal de las importaciones realizadas por courier?", respuesta referida al tratamiento del crédito fiscal conforme al art. 12, inc. a), de la Ley de Impuesto al Valor Agregado

se analiza la posibilidad de computar el crédito fiscal derivado de importaciones realizadas mediante el régimen Courier. El criterio administrativo expuesto por el organismo remite a que la procedencia del cómputo debe evaluarse conforme a los requisitos establecidos en el artículo 12 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

En este sentido, la respuesta del organismo, no resuelve la problemática planteada ya que, si bien reconoce la aplicación del régimen general del IVA, no define con precisión cuál es la documentación idónea para acreditar el derecho al cómputo del crédito fiscal cuando la operación fue instrumentada por el mencionado régimen.

Esta problemática, debe analizarse teniendo en consideración los límites que rigen la potestad reglamentaria en materia tributaria. La CSJN ha sostenido reiteradamente que la administración no puede mediante normas reglamentarias alterar los elementos esenciales de los tributos ni establecer restricciones que no encuentren fundamento en la ley. En este sentido en el precedente “Camaronera Patagónica S.A. c/ Ministerio de economía y otros s/amparo”, la Corte reafirmó el principio de legalidad tributaria como límite a la actuación administrativa.

Similar fue el criterio utilizado por la CSJN, en “Selcro S.A. c/ Jefatura de Gabinete de Ministros”, aquí la Corte destacó que la creación o modificación de elementos esenciales de una obligación tributaria constituye una competencia exclusiva del Poder Legislativo, rechazando que tales aspectos puedan quedar sujetos a una determinación discrecional de la Administración. Si bien dichos precedentes no se refieren específicamente al tema que nos ocupa, resultan aplicables en cuanto establecen principios generales respecto del alcance de la potestad reglamentaria en materia tributaria.

Aplicado al régimen de Courier, dicho criterio permite sostener que la Administración se encuentra facultada para reglamentar el procedimiento de importación, establecer requisitos formales y diseñar mecanismos de control destinados a verificar la correcta determinación e ingreso de los tributos; sin embargo, dichas facultades no pueden traducirse en restricciones sustanciales que impidan o condicionen el ejercicio de un derecho reconocido por la propia Ley del Impuesto al Valor Agregado.

En consecuencia, una interpretación administrativa que, por las particularidades documentales del régimen simplificado, derive en el desconocimiento del crédito fiscal correspondiente al IVA abonado en la importación, resultaría incompatible con una visión integral del sistema tributario. Ello, en tanto el régimen Courier fue creado como una herramienta de simplificación operativa y no como un mecanismo destinado a excluir derechos fiscales reconocidos por la legislación.

iii. El IVA no neutralizado: una cuestión pendiente

Habiendo identificado el conflicto que presenta para el sistema vincular el IVA ingresado en la importación mediante régimen Courier, aparece un nuevo interrogante: ¿Qué sucede con ese impuesto?

Esta incógnita, exige distinguir dos momentos diferentes. Por un lado, el IVA correspondiente a la importación es efectivamente ingresado al fisco. Por otro, la posibilidad de recuperar ese importe mediante el crédito fiscal depende de que exista la posibilidad de vincular el tributo ingresado con el sujeto que pretende computarlo a través de la CUIT y con la operación que lo origina.

En esta línea, el IVA no se pierde o desaparece, sino que ingresa efectivamente al fisco. Lo que puede perderse es la posibilidad de que ese importe aplique como crédito fiscal en el Responsable Inscripto destinatario de los bienes.

Esta situación adquiere relevancia práctica cuando el Courier traslada al Responsable Inscripto destinatario de los bienes el importe correspondiente a los tributos abonados ante la aduana y este aparece en la factura como un “concepto no gravado”. En este supuesto, dicha identificación implica que el importe facturado por el Courier no constituye IVA generado por el servicio que este presta, sino la recuperación de un tributo vinculado con la importación de las mercaderías.

La consecuencia no es puramente formal, ya que como se ha mencionado anteriormente, para el comprador puede incorporarse al costo definitivo de la mercadería. Aquí, se produce una situación particular: el Estado percibe el tributo, pero el Courier que intermedió no logra neutralizarlo; así el IVA deja de cumplir plenamente su función de gravar el consumo sin convertirse en un costo definitivo.

Esta circunstancia puede generar un riesgo de contingencia fiscal. El motivo de esta contingencia es que el régimen puede generar una dificultad práctica para ejercer el derecho al cómputo del crédito fiscal cuando la documentación disponible no permite vincular de manera clara el impuesto ingresado con el responsable inscripto que pretende computarlo, esto es debido a que no existe un mecanismo específico que vincule de manera inequívoca la destinación simplificada, el tributo efectivamente ingresado y la CUIT del destinatario. El contribuyente que pretenda computar el crédito podría verse obligado ante una eventual fiscalización a demostrar la correspondencia entre estos elementos y, aún así, verse expuesto a la aplicación del criterio contrario del Fisco.

La cuestión se proyecta también sobre el sistema de registración “Portal IVA”, que es el método informático de ARCA destinado a la declaración de operaciones vinculadas con el IVA. El mismo permite cargar, en el apartado de importaciones, el Despacho de Aduana correspondiente al régimen general, pero no contempla de la misma manera la operatoria realizada mediante el régimen Courier.

El régimen Courier se estructura sobre una documentación aduanera propia, basada en la destinación simplificada. El problema se sitúa en la ausencia de una articulación suficientemente clara entre la documentación aduanera propia del régimen simplificado y el mecanismo de registración mediante el cual el contribuyente exterioriza y acredita el crédito fiscal.

Desde la perspectiva aduanera, no puede perderse de vista que el régimen Courier, es justamente un procedimiento y no una modificación en la naturaleza de la importación. El medio de transporte utilizado: aéreo, marítimo o terrestre no define la naturaleza del régimen, por tal motivo la ampliación de las vías de transporte no debe generar una consecuencia tributaria distinta para una operación que mantiene la misma finalidad. Lo determinante es que la operatoria conserve los mecanismos de trazabilidad, identificación y control que justifican el régimen Courier.

En definitiva, el verdadero problema consiste en determinar quién termina soportando el IVA cuando el tributo ha sido efectivamente recaudado por el fisco, pero no encuentra una vía clara de neutralización. Si el impuesto es ingresado, trasladado económicamente y posteriormente no puede ser reconocido como crédito fiscal por una cuestión meramente documental, la simplificación aduanera puede producir un efecto tributario indeseado contrario a uno de los principios fundamentales del IVA: la neutralidad.

Esta cuestión exige, por ello, una respuesta normativa o administrativa que permita vincular de manera clara el tributo ingresado, la operación de importación y la CUIT del sujeto que pretende ejercer el crédito, evitando que una diferencia procedimental transforme un impuesto recuperable en un costo definitivo.

VI. CONCLUSIÓN

El crecimiento del comercio internacional, la globalización y la transformación de la economía modificaron sustancialmente las modalidades de intercambio comercial. Con la necesidad de contar con procedimientos aduaneros ágiles que permitan a las empresas acceder rápidamente a bienes, insumos y tecnologías que les permitieran seguir desarrollando su actividad, aparecen los Courier constituyendo una herramienta de gran relevancia para las empresas.

Sin embargo, el análisis efectuado en el presente trabajo, muestra que la simplificación administrativa que caracteriza al régimen no puede considerarse de manera aislada, debido a las consecuencias tributarias que produce.

En lo que al IVA respecta, se advierte que el principio de neutralidad constituye uno de los pilares fundamentales del impuesto y que el reconocimiento del crédito fiscal se vuelve indispensable para evitar su incorporación al costo de los productos o servicios. En este sentido, el análisis realizado, nos permite advertir que las particularidades del Courier pueden generar interrogantes sobre el ejercicio de ese derecho, lo que evidencia la necesidad de interpretar las normas de manera sistemática para poder compatibilizar las facultades de fiscalización con la finalidad económica propia del tributo.

El núcleo de esta cuestión reside en determinar si la intervención del Courier en el procedimiento aduanero constituye fundamento jurídico suficiente para excluir al Responsable Inscripto de la adquisición del crédito fiscal.

Desde esta perspectiva, el criterio administrativo que excluye el cómputo del crédito fiscal plantea una cuestión que excede las formalidades del régimen. Si la Ley de IVA reconoce el impuesto pagado en una importación definitiva como parte de la mecánica del crédito fiscal, resulta necesario preguntarse si la intervención del Courier puede, por sí sola, impedir que el Responsable Inscripto que adquiere los bienes y los utiliza en su actividad gravada pueda computar dicho crédito. La cuestión pone de manifiesto la necesidad de evitar que las particularidades formales de la operatoria terminen afectando la neutralidad que caracteriza al IVA.

La doctrina coincide en señalar que el IVA debe mantenerse neutral respecto de la actividad empresarial, pero, como hemos visto con respecto al régimen del Courier se plantea el interrogante acerca de si las exigencias documentales actualmente previstas logran preservar ese principio o si, por el contrario, terminan trasladando al contribuyente una carga tributaria que el diseño del impuesto procura evitar.

Respecto del impuesto a las ganancias parece ser más sencillo, ya que la problemática en este tributo trasciende la correcta determinación de costos y gastos y sobre la suficiencia de la documentación que acredite la realidad económica de las operaciones.

En consecuencia, la coordinación entre las normas aduaneras y las tributarias se torna relevante para garantizar la correcta determinación de las obligaciones fiscales y dar previsibilidad a los contribuyentes.

Desde el punto de vista empresarial, el Courier dejó de ser un mecanismo destinado exclusivamente a compras de particulares para convertirse en una herramienta utilizada por numerosas PyMEs para el desarrollo de su actividad comercial. Esta evolución, nos muestra que la discusión excede el plano estrictamente tributario y se vincula con la competitividad, la innovación y la capacidad de inserción de las empresas argentinas en los mercados internacionales.

Por tal motivo, se torna indispensable promover una interpretación armónica de las normas que integran el sistema jurídico. La simplificación administrativa, la apertura al comercio exterior y la protección de los derechos de los contribuyentes, constituyen objetivos compatibles, principios que deben coexistir dentro de una legislación coherente. Esto exige normas aduaneras y tributarias aplicadas de manera coordinada, evitando que el excesivo formalismo desnaturalice o genere incertidumbre sobre la planificación empresarial.

Puede concluirse, que el régimen de Courier representa una herramienta adecuada para responder a las nuevas exigencias del comercio internacional, pero, su eficacia depende de un marco reglamentario claro, previsible y compatible con los principios estructurales del sistema tributario argentino. La consolidación de un régimen que combine eficiencia administrativa con seguridad jurídica, fortalecerá las facultades de control del Estado y favorecerá el entorno para la inversión, la innovación y el desarrollo de la actividad empresarial.

Por tal motivo, el principal desafío es avanzar hacia criterios interpretativos y regulatorios que armonicen la normativa aduanera con la tributaria, otorgando certeza a los contribuyentes respecto de las operaciones realizadas mediante Courier. Solo así, será posible preservar la finalidad de simplificación que inspiró el régimen sin menoscabar los principios que sustentan el sistema tributario, ni afectar la competitividad de las empresas que recurren legítimamente a este mecanismo de importación.

VII. BIBLIOGRAFÍA

Constitución de la Nación Argentina.

Ley N.º 11.683. *Ley de Procedimiento Tributario* (t.o. 1998 y modificatorias).

Ley N.º 20.628. *Ley de Impuesto a las Ganancias* (t.o. 2019 y modificatorias).

Ley N.º 22.415. *Código Aduanero*.

Ley N.º 23.349. *Ley de Impuesto al Valor Agregado* (t.o. 1997 y modificatorias).

Resolución General AFIP N.º 2281/2007, régimen de percepción del Impuesto al Valor Agregado aplicable a determinadas operaciones de importación.

Resolución General AFIP N.º 3431/1991, régimen de percepción del Impuesto al Valor Agregado aplicable a determinadas operaciones de importación.

Resolución General ARCA N.º 5608/2024, "Importación y exportación simplificada por parte de Prestadores de Servicios Postales PSP/Courier.

Resolución N.º 2.436/96 (ANA), sus modificatorias y sus complementarias.

Resolución General ARCA N.º 5631/2025, "Importación y exportación simplificada por parte de Prestadores de Servicios Postales PSP/Courier.

Resolución General N.º 5608.

Decreto N.º 1065/2024, Régimen de Importación por Prestadores de Servicios Postales PSP/Courier.

Infoleg – Base de Datos de Legislación Nacional.

Basaldúa, Ricardo Xavier. *Derecho Aduanero*. Abeledo Perrot.

Cassagne, Juan Carlos. *Derecho Administrativo*. Abeledo Perrot.

García Vizcaíno, Catalina. *Derecho Tributario*. Depalma.

Fenochietto, Ricardo, El impuesto al valor agregado. Análisis económico, técnico y jurídico, 2.^a ed., La Ley, Buenos Aires, 2007.

Jarach, Dino. *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*. Abeledo Perrot.

Villegas, Héctor B. *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*. Astrea.

Doble imposición internacional en el IVA: Desafíos para el comercio de bienes y servicios en Argentina, María Victoria Romeo, Revista de tributación de la asociación Argentina de Estudios Fiscales, Número 20.

CSJN, "Camaronera Patagónica S.A. c/ Ministerio de Economía y otros s/ amparo", 15/04/2014, Fallos: 337:388.

CSJN, "Selcro S.A. c/ Jefatura de Gabinete de Ministros", 21/10/2003, Fallos: 326:4251.

ARCA: ADMINISTRACIÓN FEDERAL DE INGRESOS PÚBLICOS, Preguntas frecuentes, Envíos internacionales. Régimen Courier, consulta sobre el cómputo del crédito fiscal de las importaciones realizadas mediante Courier, ID 2839148. Agencia de Recaudación y Control Aduanero (ARCA), *Envíos internacionales – Courier*.

Agencia de Recaudación y Control Aduanero (ARCA), *Normativa. Envíos internacionales*.

Agencia de Recaudación y Control Aduanero (ARCA), dictámenes e instrucciones interpretativas citados en el desarrollo del trabajo.

DESPACHANTES ARGENTINOS, información y análisis sobre el régimen de importación mediante Prestadores de Servicios Postales PSP/Courier.

Citar: elDial DC38CF

copyright © 1997 - 2026 Editorial Albrematica S.A. - Tucumán 1440 (CP 1050) - Ciudad Autónoma de Buenos Aires - Argentina