

UNIVERSIDAD NACIONAL DE ROSARIO

FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y ESTADÍSTICA

CARRERA DE POSGRADO

ESPECIALIZACIÓN EN TRIBUTACIÓN

Tema: Reintegros de IVA por exportación y operaciones similares

Autor/a: Virginia Ana Pastorino

Director/a: Juan Carlos Serra

Fecha: 18/06/2026

Resumen:

El presente trabajo analiza en profundidad el régimen de reintegros del Impuesto al Valor Agregado (IVA) aplicable a las exportaciones, en el marco de la normativa vigente en Argentina. Se estudian los fundamentos jurídicos y económicos del sistema, los procedimientos administrativos establecidos para solicitar el beneficio a través del Sistema Integral de Recupero (SIR), los requisitos exigidos, las condiciones de acceso y las particularidades relativas a bienes de uso y exportaciones de servicios. Asimismo, se examinan los sujetos alcanzados y excluidos, el tratamiento de operaciones mixtas y el impacto del régimen en la competitividad y el desarrollo económico. El análisis se complementa con referencias normativas, jurisprudencia relevante y reflexiones finales sobre la necesidad de optimizar los mecanismos de devolución fiscal.

Palabras clave: IVA, exportaciones, reembolsos, procedimientos

I.- Objetivo del trabajo

Considerando los amplios beneficios que posee tanto el régimen de devolución del IVA por exportaciones como el reintegro a turistas extranjeros (operación que podemos asimilar a la primera), el presente trabajo tiene por objeto recopilar y analizar los aspectos relevantes sobre las disposiciones que los rigen.

Se pretende, además, exponer los lineamientos generales y fundamentales necesarios para poder comprender su esencia, alcance, normativa en la que se sustenta y requisitos para acceder al mismo.

Por último, se analizarán propuestas de corrección, no solo relacionadas con su funcionamiento, sino también con el alcance que se le da al aplicar determinada terminología, la que considero equivocada.

II.- Introducción.

Los antes mencionados beneficios consisten en un mecanismo que permite a los exportadores, y en su caso, a los turistas extranjeros, recuperar el impuesto al valor agregado (IVA) que han pagado en el mercado interno en relación con las operaciones de exportación o venta. Este régimen tiene como objetivo evitar la exportación de impuestos y promover la competitividad de los productos nacionales en el mercado externo.

Reintegro del IVA relacionado con las exportaciones

III.- Consideraciones previas.

III.1.- Exportadores.

En primer lugar, se analizará que se entiende por exportador. Al respecto el artículo 74 del Decreto Reglamentario de la ley de IVA dice:

> A los fines previstos en el artículo 43 de la ley, se entenderá por exportador a aquel por cuya cuenta se efectúa la exportación, se realice ésta a su nombre o a nombre de un tercero.

En definitiva, el exportador es quien remesa los bienes al exterior con total independencia de quien actúe ante la autoridad aduanera sea otro sujeto.

El código Aduanero en su artículo 91 punto 2 define al exportador diciendo:

> Son exportadores las personas que en su nombre exportan mercadería, ya que la llevaren consigo o que un tercero llevare la que ellos hubieren expedido.

Las definiciones aparecen como contrapuestas, y como tales han producido problemas de interpretación cuando se trataba de exportaciones realizadas por cuenta de terceros, situación ésta definitivamente solucionada con una Resolución General que contempla ambas situaciones

III.2.- Tipos de exportadores.

Se debe tener en cuenta que existen dos tipos de exportadores: los que realizan la totalidad de sus ventas en el mercado externo (a los que se los puede denominar como puros) y los que efectúan ventas en el mercado externo conjuntamente con ventas en el mercado local, a los que podemos denominar como Mixtos. En consecuencia, se presentan dos situaciones:

1) *Exportadores puros.* Son aquellos que realizan la totalidad de sus ventas en el mercado externo: al no existir ventas en el mercado local, no se genera Débito Fiscal, por lo tanto, la totalidad del crédito fiscal facturado por sus proveedores de insumos y servicios se acumula como saldo a favor técnico.

2) *Exportadores impuros.* Encontraos aquellos que efectúan ventas en el mercado externo conjuntamente con otras concretadas en el mercado local, por lo tanto al concretar éstas últimas, las mismas generan Débito Fiscal, el cual podrá ser cancelado tanto con el crédito fiscal vinculado al mercado interno como el vinculado a las exportaciones, es decir no se aplica ningún prorrateo.

Es importante no perder de vista que el reintegro que estamos analizando solo es aplicable con relación al crédito fiscal relacionado con la actividad de exportación, razón por la cual, de existir una actividad mixta que implique operaciones de exportación como así también en el mercado interno, se tendrá que realizar la correspondiente apropiación a fin de obtener con claridad el monto remanente de créditos fiscal relacionado con las exportaciones no utilizado por el cual se procederá a solicitar el reintegro.

Esta situación se presenta, por ejemplo, en el caso de las tiendas libres de impuestos en aeropuertos internacionales “Free shop”, respecto del tratamiento tributario que corresponde dispensar a la solicitud de reintegro del impuesto al valor agregado, es decir, determinar cuál sería el monto por el cual se encontrarían habilitadas a solicitar la devolución de los créditos fiscales del impuesto al valor agregado, en los términos de la resolución general (ex AFIP) 2000; teniendo en cuenta las operaciones de ventas que lleva a cabo de mercaderías propias de origen nacional y de las adquiridas en el exterior, y de las obtenidas en consignación, a pasajeros que salen del país.

Al respecto, ARCA, en el Inf. Dir. Asesoría Técnica - AFIP-DGI) 9/2014 - 14/02/2014, concluye que se encuentran habilitadas a solicitar el reintegro, conforme al mecanismo previsto por el artículo 43 de la ley de IVA y reglamentado por la resolución general (ex AFIP) 2000, de los créditos fiscales vinculados a la venta de mercaderías de la que resulte propietaria únicamente de origen nacional, que se vendan a pasajeros que salgan del país.

No se encuentran habilitadas a solicitar el reintegro, con relación a la mercadería que obtiene en consignación y las ventas de mercadería de origen extranjero.

A efectos de determinar el coeficiente de apropiación al que refiere el artículo 7 y apartado A) del Anexo V de la RG (ex AFIP) 2000, cuando las compras, locaciones y prestaciones de servicios que generan derecho al recupero se encuentren relacionadas indirectamente con las operaciones de exportación, solo deberá considerarse en el numerador aquellas ventas que reciben el tratamiento de las exportaciones, es decir, mercadería de origen nacional de la que la empresa sea propietaria y que se vendan a pasajeros que salgan del país.

El límite al que refiere el segundo párrafo del artículo 43 de la ley del gravamen se aplicará sobre las operaciones que reciben el tratamiento de exportaciones, esto es, ventas de mercadería de origen nacional de la que la empresa sea propietaria y que se vendan a pasajeros que salgan del país.

IV.- Potestad tributaria. Criterios aplicables.

Existen dos criterios a los fines de asignar qué país tiene potestad tributaria para gravar la venta de productos que se comercializan internacionalmente con impuestos a los consumos, a) "país de origen" y b) "país de destino".

Cuando se adopta el criterio de aplicar “país de origen” se otorga la potestad tributaria al país productor de los bienes exportados, por lo tanto, podrá gravar los productos con los impuestos que considere conveniente, no resultando necesario ningún ajuste en el valor de los bienes. Es posible afirmar que en este caso los habitantes del país importador contribuyente a solventar los gastos del país exportador, considero que no existe duda alguna que esta situación ha influido en su rechazo generalizado.

Cuando se aplica el criterio de tomar en cuenta el “país de destino” los bienes y servicios deben tributar en el país donde se van a consumir, quedando totalmente desgravados en el país donde se producen (país de origen). Es el estándar adoptado por la Organización Mundial del Comercio (OMC) y la legislación argentina.

En nuestro país se ha adoptado el criterio de "país de destino". De esta manera el precio de los bienes exportados no se ve distorsionado o influido por la estructura impositiva del país que se incorpora a los costos en cada etapa.

El “principio país de destino” establece que los impuestos al consumo deben ingresarse al país en el que los bienes y servicios se consumen o utilizan (OCDE, 2017).

Esta posición es la que surge de los lineamientos internacionales y proyectos contra las prácticas “BEPS”, dentro de su plan de acción N° 1, del cual se observa que “existe un consenso generalizado sobre la preferencia del principio de destino, que parte del abono de los ingresos al país en que tiene lugar el consumo final, en lugar del principio de origen ya sea desde un punto de vista teórico o práctico. De hecho, el principio de destino constituye una disposición internacional aceptada por las normas de la Organización Mundial del Comercio (OMC)”.

La aplicación de este criterio contribuye a un sistema tributario más eficiente y equitativo, pues permite que los bienes y servicios circulen internacionalmente sin la distorsión del impuesto, favoreciendo de esta manera la neutralidad internacional del tributo (Daro, 2023).

Para que ello se cumpla, se deberá eximir del pago del IVA a las exportaciones de bienes y servicios, reintegrando además el IVA abonado en la compra de insumos vinculados a las operaciones de exportación. En el caso de las importaciones, implica que los productos o servicios importados reciban idéntico tratamiento en el IVA que los productos locales (OCDE, 2017).

Nuestro país, en cuanto al IVA, ha adoptado el principio de “país de destino”, criterio mayormente aceptado por sus beneficios. Esto también ha sido posible sin que sea considerado como dumping por terceros países

Conforme a nuestra normativa, las exportaciones se encuentran gravadas a tasa cero, lo cual se logra que desaparezca la incidencia del IVA en las mismas. No perdamos de vista que, en nuestro país, un sujeto que realiza actividades exentas en el Impuesto al Valor Agregado como “costo” el IVA de sus compras y culmina considerándolo para formar parte del precio final de sus productos.

Allí es donde radica la diferencia con el régimen especial para exportadores que ha sido incorporado en el artículo 43 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado**.** Los créditos fiscales de los exportadores no solo pueden compensarse con débitos fiscales del mercado interno, sino que también pueden generar el derecho para que se acredite contra otros impuestos, a solicitar devolución y/o el derecho a ser transferido a terceros.

La devolución del IVA por exportación se realiza a través de un procedimiento establecido por la ley, su reglamentación y las Resoluciones Generales de la hoy ARCA. Para poder acceder a este beneficio, es necesario cumplir con ciertos requisitos y presentar la documentación correspondiente que respalde la operación.

V.- Objetivos perseguidos con su implementación.

El objetivo principal que se busca con la implementación de los reintegros de IVA por exportación es promover y apoyar la actividad exportadora, eliminando o reduciendo la carga fiscal que recae sobre los productos y servicios destinados a la exportación (Daro, 2023). Esto se logra devolviendo a los exportadores el impuesto al valor agregado que han pagado en el mercado interno en las etapas de producción y comercialización de bienes y servicios exportados.

Los reintegros, además, contemplan la devolución de los gravámenes originados por la importación de mercadería utilizada y luego exportada. Esto significa que los exportadores pueden solicitar la restitución de los impuestos pagados en la importación de insumos usados en la producción de los bienes destinados al mercado externo.

Este régimen se aplica a todas las actividades económicas que realizan exportaciones, ya sean bienes o servicios. Incluye tanto a los productores de bienes que exportan sus productos, como a los prestadores de servicios que brindan éstos a clientes extranjeros.

En resumen, los reintegros de IVA son una herramienta fundamental para estimular la actividad exportadora, mejorar la competitividad internacional y contribuir al crecimiento económico en un país.

VI.- Destino del crédito a recuperar.

Antes de entrar de lleno en los aspectos procedimentales considero prudente señalar el destino que el exportador le puede dar al crédito que intenta recuperar. Este puede ser:

Según Amaro Gómez (2018), el destino del crédito fiscal a recuperar puede ser el siguiente:

1. Compensación: contra el mismo impuesto que adeudaren, incluyendo la posibilidad de los agentes de retención del impuesto al valor agregado (IVA) de compensar el crédito fiscal solicitado contra las retenciones y percepciones de IVA a ingresar.

2. Acreditación: contra otros impuestos que al momento de la solicitud no se encuentren vencidos, como por ejemplo los anticipos del impuesto a las ganancias a cancelar.

3. Transferencias a terceros: conforme a lo normado en la ley 11683 -ley de procedimientos tributarios-.

4. Devolución: mediante transferencia bancaria.

El exportador tendrá la posibilidad de elegir uno de ellos.

VII.-Sujetos alcanzados por el régimen de reintegro de IVA relacionado con la exportación.

VII 1.- Descripción

En líneas generales, podemos decir que los sujetos alcanzados por la posibilidad de solicitar el reintegro de IVA por exportación son los exportadores, los contribuyentes, responsables y demás sujetos que desarrollan actividades encuadradas en los puntos 13, 14 y 26 del inciso h) del artículo 7º de la Ley de Impuesto al Valor Agregado (a los que se les da el tratamiento previsto en el artículo 43 de dicha norma, comprendiendo también las actividades u operaciones que reciban igual tratamiento que las exportaciones en virtud de lo establecido por la ley del gravamen o por leyes especiales, así como los prestadores de servicios postales/PSP (courier).

VII.2.- Sujetos excluidos

Se encuentran excluidos, es decir, que no podrán acceder a este régimen de reintegro:

a) Los sujetos indicados en el artículo 1º de la RG 2000/2006 cuando:

a1. Hayan sido querellados o denunciados penalmente, siempre que se les haya dictado la prisión preventiva o, en su caso, exista auto de procesamiento vigente a la fecha que se formalizó la presentación de la solicitud.

a2. Hayan sido querellados o denunciados penalmente por delitos comunes que tengan conexión con el incumplimiento de las obligaciones impositivas, de la seguridad social o aduaneras, propias o de terceros. Cuando el querellante o denunciante sea un particular o tercero. La exclusión sólo tendrá efectos cuando concurra la situación procesal indicada en el punto 1 precedente.

a3. Estén involucrados en causas penales en las que se haya dispuesto el procesamiento de funcionarios o ex-funcionarios estatales con motivo del ejercicio de sus funciones, siempre que concurra la situación procesal indicada en el punto 1 anterior.

Quedan comprendidos en la exclusión prevista en los puntos 1, 2 y 3, las personas jurídicas, las agrupaciones no societarias y/o cualquier otro ente colectivo cuyos gerentes, socios gerentes, directores u otros sujetos que ejerzan la administración social, como consecuencia del ejercicio de dichas funciones, se encuentren involucrados en alguno de los supuestos previstos en los citados puntos.

a4. Se detecten inconsistencias asociadas a su comportamiento fiscal.

b) Las facturas o documentos equivalentes que tengan una antigüedad mayor a cuarenta y ocho (48) meses calendario a la fecha que se formalizó la presentación de la solicitud.

Lo dispuesto en el párrafo anterior no resultará de aplicación para las facturas o documentos equivalentes:

1. Cuyo impuesto al valor agregado facturado corresponda a adquisiciones de bienes de uso siempre que se presente una nota en la que se fundamenten los motivos por los cuales el impuesto facturado correspondiente a la adquisición de bienes de uso tiene una antigüedad mayor a cuarenta y ocho (48) meses.

2. Incluidas en presentaciones rectificativas, en los casos en que el límite de los cuarenta y ocho (48) meses calendario, no hubiese sido superado en la presentación original o en rectificativas anteriores con relación a dichos comprobantes.

3. Cuando la sumatoria de sus créditos fiscales vinculados resulte inferior al cinco por ciento (5%) del monto total vinculado, y dicho valor sea inferior a la suma de mil pesos ($ 1.000.-).

c) Las solicitudes que se encuentren en trámite o que se interpongan cuando se compruebe respecto de solicitudes ya tramitadas, la ilegitimidad o improcedencia del impuesto facturado que diera origen al reintegro efectuado.

Las facturas o documentos equivalentes a que se refiere el primer párrafo del inciso b), deberán incluirse en una única presentación, juntamente con las restantes facturas o documentos equivalentes, y serán objeto de la detracción prevista en el inciso b) del artículo 26.

VIII.- Requisitos y condicionamientos.

VIII 1.- Requisitos y condiciones generales.

Según el Art. 2, para acceder al beneficio de recupero de gravámenes los responsables deberán cumplir con los siguientes requisitos:

a) Poseer la Clave Única de Identificación Tributaria (CUIT).

b) Contar con el alta en los impuestos correspondientes.

c) Declarar y mantener actualizado el domicilio fiscal.

d) Tener actualizado el código de la actividad desarrollada según el “Clasificador de Actividades Económicas (CLAE).

e) Poseer Domicilio Fiscal Electrónico constituido

f) Dar de alta el servicio web denominado “SIR – Sistema Integral de Recupero”, a cuyos fines se requerirá la respectiva Clave Fiscal habilitada con Nivel de Seguridad 3 como mínimo.

g) No registrar incumplimientos en la presentación de declaraciones juradas de los impuestos y de los recursos de la seguridad social a las que los responsables se encuentren obligados, relativas a los períodos fiscales no prescriptos

h) No registrar incumplimientos en la presentación de declaraciones juradas informativas a las que los responsables se encuentren obligados

VIII 2. -Requisitos y condiciones específicos para la solicitud del beneficio de recupero.

El capítulo C de la RG 5173/2022 establece que, para acceder al beneficio de reintegro de IVA por exportación, el solicitante debe:

a) En los casos exigidos por la reglamentación aduanera, contar con la inscripción en el Registro de Operadores de Comercio Exterior y no encontrarse suspendido en el mismo.

b) Haber detraído del saldo técnico a favor de la última declaración jurada del impuesto al valor agregado presentada y no vencida a la fecha de la solicitud original o, en su defecto, de la última declaración jurada vencida a esa misma fecha, el monto por el cual se solicita el beneficio. Para ello, se deberá utilizar el programa aplicativo vigente del Impuesto al Valor Agregado.

El importe por el que se solicita el beneficio, deberá consignarse en el campo 'Importe de beneficio a solicitar' del Módulo 'Operaciones de exportación'.

c) No registrar incumplimientos vinculados al régimen de determinación e ingreso establecido por la Resolución General N° 4.400.

d) Haber dado cumplimiento a las normas que regulan los regímenes de retención del impuesto al valor agregado vigentes, cuando corresponda.

e) Haber pagado los comprobantes de los que surja el impuesto al valor agregado que les hubiera sido facturado, con anterioridad a la interposición de la correspondiente solicitud de beneficio de recupero en la que se informen.

VIII 3.- Requisitos de la jurisprudencia.

Por su parte, la jurisprudencia viene conformando un criterio según el cual, para computar el crédito fiscal, se deben cumplir los siguientes requisitos (Simesen de Bielke, 2015):

a) que sea imputable al período fiscal en que hubiera sido facturado y discriminado;

b) que se encuentre facturado y discriminado en la factura o el documento equivalente;

c) que la documentación respaldatoria se ajuste a las normas vigentes sobre emisión de comprobantes;

d) que sea computable hasta el límite que surge de aplicar a la base imponible la alícuota respectiva;

e) que se vincule con operaciones gravadas;

f) que quien esté en condiciones de efectuar el cómputo sea responsable inscripto frente al IVA; y

g) que las operaciones que originan crédito hubieran generado para el vendedor, locador o prestador el débito fiscal respectivo.

El contribuyente debe probar la real existencia de las compras efectuadas; y a su vez, para que pueda computar este crédito fiscal, necesariamente tiene que haber existido la generación de un débito fiscal en la etapa

anterior por esa misma operación, para el vendedor, locador o prestador, ya que el contribuyente puede tomar en cuenta el crédito así constituido, por haber abonado el en la etapa anterior.

IX. - Solicitud del beneficio.

IX 1.- Presentación.

Hoy en día, el trámite del pedido de reintegro del IVA por exportaciones se encuentra totalmente digitalizado, ya que se tiene que realizar vía online a través del SIR Sistema Integral de Recupero, utilizando clave fiscal. Este sistema web centraliza todo el proceso directamente en la plataforma del organismo, eliminando la necesidad de generar archivos locales en la computadora mediante software antiguo.

Según lo establece la RG 5173, para solicitar el beneficio los sujetos interesados deberán suministrar la información y documentación requerida por el "SIR Sistema Integral de Recupero". Para ello, deberán ingresar a dicho servicio con Clave Fiscal, seleccionar el régimen por el cual se solicita el beneficio, elegir la opción "Generar presentación".

Como constancia de la solicitud efectuada, el sistema emitirá el formulario de declaración jurada 404 correspondiente al régimen y un acuse de recibo de la transmisión, que contendrá el número de la misma para su identificación y seguimiento a través del servicio web anteriormente mencionado.

De superarse la totalidad de los controles sistémicos la solicitud se considerará formalmente admitida y ARCA podrá emitir una comunicación resolutiva de aprobación total o parcial en forma automática.

Si como consecuencia de dichos controles el trámite resulta observado, el sistema identificará las observaciones que el responsable deberá subsanar a los efectos de proseguir con la tramitación pertinente.

Asimismo, la solicitud podrá estar sujeta a controles manuales adicionales, requerimientos, verificaciones y/o fiscalizaciones previas.

En el caso de que la solicitud resulte denegada, se emitirá una comunicación resolutiva indicando las observaciones que motivan la misma.

Solo se podrá presentar una solicitud mensual, a partir del día 21 del mes siguiente de aquel en el que se perfeccionó la exportación. Al ser una única presentación por mes, esta debe englobar todos los comprobantes de crédito fiscal (compras, servicios, importaciones) vinculados a las exportaciones de ese período por los cuales se solicita el beneficio.

En el supuesto de que se considere necesario modificar los datos una vez enviada la solicitud, se tendrá que presentar una rectificativa, la que sustituye por completo a la original, tomándose en cuenta esta última fecha como base para el cómputo de los plazos del trámite y el cálculo de intereses a favor del contribuyente.

IX 2.- Procedimiento para solicitar el reintegro

Tal como lo adelanté, la ARCA (ex AFIP), por medio de la Resolución General 5173 publicada en el Boletín Oficial del 28/3/2022, habilita el Sistema Integral de Recupero (SIR) para efectuar la solicitud del reintegro del crédito fiscal atribuible a las operaciones de exportación y asimilables –segundo párrafo art. 43 de la ley de IVA-.

A través de la mencionada norma se establecen nuevos requisitos, procedimientos, plazos y condiciones para que los sujetos soliciten el beneficio de recupero. Este cambio tiene como objetivo mejorar la dinámica de cobro de los créditos fiscales y de los procedimientos para formalizar las solicitudes, y garantizar una administración ágil, sin papeles y simplificada en cuanto a la carga de información y optimizar los procesos de control.

La devolución del Impuesto al Valor Agregado (IVA) en el marco de las operaciones de exportación constituye un mecanismo esencial para garantizar la neutralidad fiscal de este tributo en el comercio exterior, evitando la acumulación de carga impositiva en los bienes exportados (Daro, 2023). Este procedimiento busca agilizar la tramitación de los créditos fiscales generados en la adquisición de bienes y servicios vinculados con exportaciones, a fin de evitar la acumulación estructural de saldos técnicos a favor del contribuyente

IX 2.1.- Iniciación de la solicitud

El trámite comienza con la carga de la información requerida en el servicio web del SIR, al que el exportador accede con Clave Fiscal. El contribuyente debe seleccionar el régimen aplicable, generar la presentación correspondiente y confeccionar el formulario de declaración jurada. En los supuestos en los que corresponda, debe adjuntarse un informe profesional contable, certificado por la entidad que rige la matrícula, que avale la razonabilidad y legitimidad de las operaciones declaradas. Dichos informes y demás documentación complementaria deben ser validados electrónicamente por el profesional interviniente, constituyendo este acto una garantía de la fidelidad documental y coherencia contable de la información (AFIP, 2022). El sistema valida automáticamente la consistencia formal de la solicitud. Una vez superadas dichas verificaciones, se emite un acuse de recibo y un número de transacción que habilita el seguimiento del expediente.

IX 2.2.- Controles y admisibilidad formal

La AFIP efectuará controles sistémicos sobre la base de datos fiscales a fin de comprobar la situación tributaria del solicitante y de sus proveedores, la veracidad de los comprobantes respaldatorios y la existencia económica de las operaciones. Asimismo, se verifica que los montos solicitados no hayan sido utilizados previamente en otros regímenes de beneficio fiscal.

La tramitación de la solicitud del reintegro, procederá una vez superadas las validaciones y controles sistémicos generales y específicos previstos para cada régimen “La ARCA controles sistémicos a partir de la información existente en sus bases de datos, respecto de la situación fiscal del solicitante y de sus proveedores, la veracidad de las facturas o de los documentos equivalentes que respaldan la solicitud y la realidad económica de la operación, verificando además que lo

El artículo 5 de la Resolución General (ex AFIP) 5173, establece expresamente controles tempranos de la situación fiscal de proveedores y exámenes de la realidad económica de la operación en el nuevo trámite de recupero de IVA de exportadores. Siendo incierto el alcance de los preceptos, y considerando que pueden derivar en observaciones, así como en la exigencia de subsanación, el Fisco puede impugnar el cómputo de créditos fiscales con posterioridad a la celebración de las operaciones.

En materia de reintegro de IVA vinculado a exportaciones, la jurisprudencia ha dado un giro relevante al analizar el caso “Nestlé Argentina S.A. c/ DGI” (CNCAF, Sala II, 27/06/2023), donde se discutía el rechazo del cómputo de crédito fiscal por compras a proveedores luego incluidos en la Base APOC. La Cámara resolvió revocar el criterio del Tribunal Fiscal, señalando que los créditos eran procedentes dado que las operaciones eran reales, los proveedores estaban inscriptos al momento de la compra, y se probó la trazabilidad de los insumos. Esta línea sigue la doctrina sentada en Bildown, donde se sostiene que el exportador no puede ser responsabilizado por el cumplimiento tributario de sus proveedores si acredita buena fe y sustento documental. Así, la prueba de la existencia de la operación, su destino a exportación, y la inscripción del proveedor al momento de la operación resultan elementos suficientes para el reconocimiento del reintegro. En línea con la jurisprudencia consolidada por la Corte Suprema en Bildown, la Cámara Nacional en lo Contencioso Administrativo Federal, Sala V, en el reciente fallo Noble Argentina S.A. c/AFIP (2024), reiteró que el exportador no puede ser perjudicado por irregularidades imputables exclusivamente a sus proveedores, especialmente cuando ha acreditado mediante documentación fehaciente la existencia y trazabilidad de las operaciones. El tribunal sostuvo que, una vez demostrada la compra, el pago y la entrega efectiva de bienes o

servicios con respaldo documental, se invierte la carga probatoria y corresponde al Fisco demostrar la falsedad o simulación con pruebas concretas, no bastando la sola inclusión del proveedor en bases de riesgo ni informes indiciarios. Este criterio robustece la protección del derecho al reintegro como un derecho autónomo, basado en la buena fe, la seguridad jurídica y el principio de neutralidad tributaria.

Es relevante considerar que solo aquellas solicitudes que superen la totalidad de los controles sistémicos, serán trámites formalmente admitidos. Caso contrario, serán observados y el sistema identificará las observaciones. De ahí en más será el solicitante de créditos fiscales el responsable de subsanar si tiene la intención de proseguir.

Resultado las validaciones satisfactorias, la solicitud es considerada formalmente admisible y puede resolverse en forma automática, sin intervención de un juez administrativo. No obstante, cuando se detectan inconsistencias, puede quedar sujeta a controles adicionales o a requerimientos específicos. En tales casos, el juez administrativo dispone de un plazo de seis días hábiles para formular observaciones, otorgando al contribuyente al menos cinco días hábiles para subsanar las deficiencias, bajo apercibimiento de archivo (AFIP, 2022).

Cabe destacar que la fecha de admisibilidad formal se computa desde el cumplimiento del requerimiento, lo que tiene relevancia en el cálculo de intereses a favor del exportador.

IX 2.3.- Resolución y plazos

Superadas las instancias de verificación, la AFIP debe emitir una comunicación resolutiva dentro de los quince días hábiles administrativos desde la admisibilidad formal, informando el importe solicitado, el autorizado y las detracciones que resulten procedentes. Sin embargo, este plazo no rige en situaciones en las que el solicitante haya sido condenado por delitos tributarios, aduaneros o de seguridad social, se encuentre en estado de quiebra, figure en categorías de alto riesgo del SIPER o registre incumplimientos de obligaciones formales (AFIP, 2022). En tales supuestos, el trámite puede quedar sujeto a fiscalización previa, lo cual otorga mayor discrecionalidad al organismo.

IX.2.4.- Rectificaciones y desistimientos.

Tal como lo adelanté, el sistema admite la presentación de declaraciones juradas rectificativas cuando el contribuyente estime necesario corregir datos previamente informados. En estos casos, la nueva presentación debe incluir tanto los conceptos modificados como los no alterados, acompañada de informes profesionales actualizados.

Asimismo, se mantiene la posibilidad de desistir de la solicitud en curso ingresando al SIR y seleccionando la opción correspondiente para el régimen y período involucrado (AFIP, 2022).

IX.2.5.- Controles posteriores y pérdida del beneficio

El procedimiento no culmina con la autorización inicial dado que la ARCA se encuentra facultada para aplicar controles sistémicos posteriores para verificar la permanencia de la legitimidad del beneficio

En el supuesto de que se detecten irregularidades, el organismo puede disponer la anulación de créditos no aplicados, exigir la devolución de sumas percibidas indebidamente con intereses y multas, o dejar sin efecto compensaciones y transferencias a terceros. En casos de devoluciones bancarias indebidas, la restitución debe efectuarse mediante Volante Electrónico de Pago (VEP), discriminando capital, intereses resarcitorios y punitorios. Estas medidas refuerzan el carácter condicionado del beneficio y la facultad del organismo recaudador de fiscalizar incluso de manera retroactiva (AFIP, 2022).

IX.2.6.- Recursos y disconformidad

En caso de denegatoria o de detracciones practicadas, el exportador puede interponer el recurso previsto en el artículo 74 del Decreto Reglamentario Nº 1.397/1979, de la Ley N.º 11.683. (recurso de apelación ante el Director General). Esta norma es aplicable cuando en la ley o el reglamento no se encuentre previsto un recurso especial. Tendrá que ser interpuesto dentro de los 15 días de la notificación recibida, debiendo ser presentado ante el funcionario que dictó el acto que se recurre.

Adicionalmente, frente a detracciones menores, se prevé la figura de la disconformidad, limitada a situaciones en las que los comprobantes observados no superen los cincuenta y representen menos del cinco por ciento del monto total solicitado. La presentación de estos recursos debe efectuarse electrónicamente mediante el SIR, acompañando un escrito fundado y la prueba documental en formato digital (AFIP, 2022).

IX.2.7.- Informa profesional.

Considero de suma importancia el destacar que la norma exige que el contribuyente aporte un informe especial extendido por Contador Público Nacional. Serán de aplicación los procedimientos de auditoría establecidos por la FACPCE.

La Resolución General 5173 establece que cuando se deba incorporar a la solicitud de reintegro el informe profesional, éste debe ser certificado por la autoridad que rija la materia. El mismo tendrá que enfocarse sobre la razonabilidad, existencia y legitimidad de las operaciones que se vinculan con la solicitud presentada, así como cualquier otra documentación que respalde o complemente la información ingresada. Esto tendrá que ser validado por el profesional interviniente que deberá ingresar con su clave fiscal a la opción “Contador web – Informes profesionales y otra documentación” del servicio “SIR-Sistema Integral de Recupero”

Dentro de los regímenes de reintegro tradicionales (Régimen General o Regímenes Especiales), no hay excepciones que eximan de la firma del contador para recuperar el IVA facturado por proveedores. La única diferencia radica en los plazos de pago o la prioridad de control que aplique la AFIP según el perfil de riesgo del exportador.

La ARCA no otorgará el carácter de "formalmente admisible" a ninguna solicitud de reintegro si no cuenta con la correspondiente validación y firma digital del profesional matriculado.

Este informe profesional se encuadra en las disposiciones de la Resolución Técnica 37 “encargo de aseguramiento razonable”

IX.2.8.- Jurisprudencia relevante.

Hemos analizado la facultad verificadora que tiene el fisco, es importante conocer que la jurisprudencia ha delimitado en algunos aspectos el alcance de las mismas en materia de reintegros.

El caso *Noble Argentina S.A.*, expone un límite al poder fiscalizador de ARCA: cuando el contribuyente aporta prueba organizada y documentada de las operaciones, no puede trasladarse automáticamente sobre él la carga de probar el cumplimiento sustantivo de terceros. Como indica Malvestiti (2024), el fallo reconoce que cuando el crédito fiscal esté avalado por facturas, pagos, remitos y documentación contable congruente, corresponde al Fisco probar con elementos concretos por qué dichas operaciones deberían considerarse ficticias. En consecuencia, el organismo no puede rechazar el reintegro basándose solo en presunciones o fiscalizaciones indirectas sobre proveedores, sin destruir la prueba directa aportada por el exportador, correspondiendo a la administración demostrar la improcedencia de las operaciones.

Encontramos en la jurisprudencia un giro relevante al analizar el caso “Nestlé Argentina S.A. c/ DGI” (CNCAF, Sala II, 27/06/2023), donde se discutía el rechazo del cómputo de crédito fiscal por compras a proveedores

luego incluidos en la Base APOC. La Cámara resolvió revocar el criterio del Tribunal Fiscal, señalando que los créditos eran procedentes dado que las operaciones eran reales, los proveedores estaban inscriptos al momento de la compra, y se probó la trazabilidad de los insumos. Esta línea sigue la doctrina sentada en Bildown, donde se sostiene que el exportador no puede ser responsabilizado por el cumplimiento tributario de sus proveedores si acredita buena fe y sustento documental. Así, la prueba de la existencia de la operación, su destino a exportación, y la inscripción del proveedor al momento de la operación resultan elementos suficientes para el reconocimiento del reintegro.

En línea con la jurisprudencia consolidada por la Corte Suprema en *Bildown*, la Cámara Nacional en lo Contencioso Administrativo Federal, Sala V, en el reciente fallo *Noble Argentina S.A. c/AFIP* (2024), reiteró que el exportador no puede ser perjudicado por irregularidades imputables exclusivamente a sus proveedores, especialmente cuando ha acreditado mediante documentación fehaciente la existencia y trazabilidad de las operaciones. El tribunal sostuvo que, una vez demostrada la compra, el pago y la entrega efectiva de bienes o servicios con respaldo documental, se invierte la carga probatoria y corresponde al Fisco demostrar la falsedad o simulación con pruebas concretas, no bastando la sola inclusión del proveedor en bases de riesgo ni informes indiciarios. Este criterio robustece la protección del derecho al reintegro como un derecho autónomo, basado en la buena fe, la seguridad jurídica y el principio de neutralidad tributaria.

IX.2.9.- Revalidación.

En definitiva, la tramitación de la solicitud del reintegro, solo procederá una vez superadas las validaciones y controles sistémicos generales y específicos previstos para cada régimen

"La ARCA efectuará controles sistémicos a partir de la información existente en sus bases de datos, respecto de la situación fiscal del solicitante y de sus proveedores, la veracidad de las facturas o de los documentos equivalentes que respaldan la solicitud y la realidad económica de la operación, verificando además que los montos facturados no hayan sido utilizados por otro régimen de beneficio fiscal". (Art. 5 RG 5173/2022)

El artículo 5 de la Resolución General (ex AFIP) 5173, establece expresamente controles tempranos de la situación fiscal de proveedores y exámenes de la realidad económica de la operación en el nuevo trámite de recupero de IVA de exportadores.

Siendo incierto el alcance de los preceptos, y considerando que pueden derivar en observaciones, así como en la exigencia de subsanación, el Fisco puede impugnar el cómputo de créditos fiscales con posterioridad a la celebración de las operaciones.

Es de suma importancia que no se pierda de vista que solo aquellas solicitudes que superen la totalidad de los controles sistémicos, serán trámites formalmente admitidos. Caso contrario, serán observados y el sistema identificará las observaciones. De ahí en más será el solicitante de créditos fiscales el responsable de subsanar si tiene la intención de proseguir.

X. Destino del beneficio

X.1.- Acreditación.

El monto autorizado se acredita en el Sistema de Cuentas Tributarias, pudiendo aplicarse bajo diversas modalidades:

a) Compensación con regímenes de retención y percepción de IVA.

b) Cancelación de deudas impositivas propias.

c) Cancelación de aportes y contribuciones de seguridad social.

d) Cancelación de deudas por responsabilidad solidaria.

e) Devolución bancaria, mediante transferencia a la cuenta declarada por el contribuyente, siempre que no existan deudas exigibles.

f) Transferencia a terceros, quienes podrán aplicarlo a la cancelación de sus obligaciones impositivas, previa aceptación en el sistema (AFIP, 2022). Este esquema busca dotar de flexibilidad al beneficio, permitiendo al exportador optimizar la utilización de sus créditos fiscales en función de sus necesidades financieras y tributarias.

Como se puede observar son varios los destinos que se le puede dar a la devolución del crédito fiscal, esto a elección del contribuyente.

X.2.- Condiciones a cumplimentar.

En el punto anterior se analizó el destino que se le puede dar al reintegro solicitado. Para que este se plasme en forma definitiva, en primer lugar, aunque parezca obvio, debemos tener en cuenta que se tiene que tener presentada la declaración jurada de IVA del mes por el cual se solicita el reintegro, la cual, al día 21 del mes siguiente ya debería estar presentada.

En el supuesto de que se presentase a partir del día 21 del mes sub siguiente se tendrá que tener presentada también la declaración jurada de IVA del mes inmediato siguiente al del pedido.

La exportación física del bien debe contar con el "cumplido de embarque" otorgado por la Aduana dentro del mes que estás solicitando. En el caso de exportación de servicios, el período lo determina la fecha de emisión de la factura de exportación.

Las facturas de los proveedores que originan el crédito fiscal deben tener una fecha anterior o igual a la de la exportación (perfeccionamiento/cumplido de embarque). Si una factura de gasto indirecto se emite con fecha posterior, por más que corresponda a ese mes, el sistema suele exigir que se arrastre y se presente en la solicitud del mes inmediato siguiente.

Al momento de la presentación, las facturas de compra deben estar totalmente pagadas mediante los medios autorizados por el BCRA y, cuando corresponda, se deben haber practicado e ingresado las retenciones que correspondan.

Dar cumplimiento a la obligación de ingresar y liquidar divisas, de conformidad con lo establecido por el DNU 609/2019 del 1 de septiembre de 2019, y sus modificatorias, y normas concordantes.

X.3.- Límites.

Conforme a la Ley de Impuesto al Valor Agregado, el recupero del IVA facturado procederá hasta el límite que surja de aplicar sobre el monto de las exportaciones la alícuota general del IVA (21%). El exceso del límite podrá trasladarse y solicitarse su recupero en períodos posteriores.

Por ende, mediante la compensación, acreditación, transferencia y/o devolución es posible obtener el recupero del impuesto que recayó en los insumos o servicios vinculados con la exportación. Y así se evita que el IVA que incide en el costo del exportador, se traslade a través de los precios de exportación (Daro, 2023).

XI -Procedimiento a aplicar por aquellos sujetos que efectúen conjuntamente ventas en el mercado interno y externo:

La apropiación deberá realizarse mediante el siguiente procedimiento, que deberá aplicarse cuando se trate de operaciones relacionadas indirectamente con las operaciones comprendidas en la Resolución General 2000/2006:

a) Se determinará el coeficiente que resulte de dividir el monto de operaciones destinadas a exportación -neto del valor de los bienes importados temporariamente- por el total de operaciones gravadas, exentas y no gravadas, acumuladas desde el inicio del ejercicio hasta el mes, inclusive, en que se efectuaron las operaciones que se declaran.

b) el importe del impuesto computable resultará de multiplicar el total de dichos créditos por el coeficiente obtenido según lo previsto en el inciso a) precedente.

Las estimaciones efectuadas durante el ejercicio comercial o año calendario, deberán ajustarse al determinar el coeficiente correspondiente al último mes del ejercicio comercial o año calendario considerado, teniendo en cuenta a tal efecto los montos de las operaciones citadas en el inciso a). Dicho ajuste se exteriorizará en la solicitud interpuesta por el período mencionado.

En caso que no se efectúe una solicitud por el citado período, deberán ingresar las sumas solicitadas en exceso en el transcurso del año calendario considerado, de corresponder. Dicha obligación deberá cumplirse al vencimiento de la declaración jurada del impuesto al valor agregado, del período fiscal correspondiente al mes de cierre del ejercicio comercial.

Lo dispuesto en los puntos a) y b) no será de aplicación en los casos en que pueda establecerse la incorporación física de bienes o la apropiación directa de servicios, ni cuando por la modalidad del proceso productivo se pueda efectuar la respectiva imputación.

El impuesto facturado proveniente de inversiones en bienes de uso podrá ser computado únicamente en función de la habilitación de dichos bienes y de su real afectación a las operaciones realizadas en el período y hasta la concurrencia del límite previsto en el segundo párrafo del artículo 43 de la ley del gravamen.

En consecuencia, los exportadores podrán computar contra el impuesto que en definitiva adeudaren por sus operaciones gravadas, el impuesto que por bienes, servicios y locaciones destinaren efectivamente a las exportaciones o a cualquier etapa en la consecución de las mismas, que les hubiera sido facturado, en la medida en que el mismo esté vinculado a la exportación y no hubiera sido ya utilizado por el responsable.

XII.- Exportaciones de servicios

XII.1.- Concepto General.

Según el Art. 3 del Decreto 1201/2018 se considera exportación de servicios cualquier locación y prestación realizada en el país a título oneroso y sin relación de dependencia, cuya utilización o explotación efectiva se lleve a cabo en el exterior, entendiéndose por tal a la utilización inmediata o al primer acto de disposición por parte del prestatario.

Las mismas, tendrán el tratamiento previsto en el Art. 43 de la Ley de Impuesto al Valor Agregado.

Al respecto, con fecha 20/5/1993 el Fisco Nacional emitió la circular (DGI) 1288/1993, interpretando que las locaciones y prestaciones de servicios, para que revistan el carácter de exportaciones, deberán ser efectuadas en el país y su utilización o explotación efectiva ser llevada a cabo en el exterior, no dependiendo de la ubicación territorial del prestatario sino, del lugar en donde el servicio es aplicado. De tal forma, las gestiones de venta, intermediaciones o representaciones realizadas para empresas radicadas en el exterior relacionadas

con las actividades que estas desarrollen dentro del territorio de la Nación resultan alcanzadas por el gravamen, habida cuenta de que tales prestaciones resultan explotadas o utilizadas efectivamente en el país.

En este sentido, se han presentado controversias respecto al concepto de exportación, como es el caso de Palermo Films S.A. c/E.N. –A.F.I.P. – D.G.I. s/dirección general impositiva, en el cual ARCA (ex AFIP) impugnó la solicitud de reintegro de IVA, por considerar que la prestación no se trataba de una exportación. La firma inició acciones judiciales contra el organismo, aportando las correspondientes pruebas que hacían a su defensa. La Corte hizo lugar a la demanda interpuesta por la firma actora y falló a su favor. Sostuvo que efectivamente se trataba de una exportación de servicios, entendió que se encontraba cumplido lo normado por el art. 10 del Código Aduanero en cuanto a que la prestación del servicio fue realizada en el país y su explotación se llevó a cabo en el exterior, por lo cual tributarían el impuesto al consumo pertinente en el país extranjero donde sean aprovechadas; ello en función del principio jurisdiccional de la aplicación del impuesto. Además, enfatizó que no es el domicilio del prestatario el que determina si la prestación encuadra en el dispositivo reglamentario, sino el lugar donde se la utiliza efectivamente.

La norma no considera sujetas al IVA a este tipo de locaciones y prestaciones de servicios, otorgándoles el mismo tratamiento que las exportaciones de bienes. Asimismo, se permite aplicar a las mismas el "ajuste de frontera" previsto en el artículo 43 de la ley del IVA. Esto es, el recupero del crédito fiscal de los bienes, servicios y locaciones vinculadas a las operaciones de exportación, ya sea mediante la posibilidad de imputación de dichos créditos fiscales contra débitos fiscales originados en operaciones locales gravadas, su acreditación contra otros gravámenes, su transferencia a terceros o la devolución directamente al exportador. Es por esta razón que se conceptualiza a las exportaciones como "gravadas a tasa cero".

Otro aspecto para analizar es el relacionado con las prestaciones de servicios realizadas por hoteles, hosterías, pensiones, hospedajes, moteles, campamentos y similares que fuesen contratados por turistas extranjeros en centros turísticos, cuando se encuentren ubicados en provincias con límites internacionales.

El artículo 43 de la ley de IVA dice que quedan comprendidas las provincias de Catamarca, Formosa, Entre Ríos, San Juan, Santa Cruz, Misiones, Corrientes, Salta, La Rioja, Chubut, Jujuy, Neuquén. MENDOZA, Río negro y Chaco. Esta enumeración fue establecida por la ley 25.406 (B.O. del 6/4/2001). Su artículo 2 establecía que el Poder Ejecutivo a partir del 1/1/2003 debía extender este régimen a todo el país.

Los hoteles, hosterías etc. para entrar en el sistema tendrán que informar las operaciones sujetas a reintegro por mes calendario, hasta el día 15 del segundo mes inmediato siguiente al período mensual de que se trate.

Tendrá que emitir un comprobante T, su emisión es obligatoria desde el 1 de septiembre de 2017 para quienes solicitan autorización mediante el intercambio de información del servicio web. A partir de esa fecha, no podrán emitirse facturas clase "A" o "B" por las operaciones sujetas a reintegro.

XII.2.- Transporte internacional.

El transporte internacional no se considera una exportación de servicios. De acuerdo con la Ley del IVA se encuentra eximido del mencionado impuesto por no corresponder a un servicio prestado en el país -al menos no en su totalidad-, no resultando posible aplicar un criterio de territorialidad para la imposición.

XII.3.- Servicios prestados directamente en el exterior

Existen algunas modalidades en las cuales el servicio es prestado directamente en el exterior, tales servicios están fuera del ámbito objetivo del gravamen a la exportación dispuesto por el decreto 1201/2018, como también lo están respecto del IVA. Si la locación o prestación de servicios es realizada en el exterior, para ser utilizada también allí se tomará como una operación no gravada por el IVA, ya que se encuentra fuera del objeto definido por el artículo 1 de la ley del tributo. El crédito fiscal facturado por insumos vinculados con

dicho servicio no podrá ser imputado contra débitos provenientes de otras operaciones gravadas, ni objeto de recupero alguno, pasando a formar parte del costo de tales servicios.

XIII– Reimportación de mercaderías para consumo

XIII.1.- Reimportación por destinaciones temporarias

El artículo 356 del Código Aduanero establece que cuando la mercadería retornare en el mismo estado en el que hubiere sido exportada, la reimportación para consumo efectuada en cumplimiento de la obligación asumida en el régimen de exportación temporaria no está sujeta a la imposición de tributos, con excepción de las tasas retributivas de servicios.

Es el artículo 42 del decreto reglamentario de la ley del impuesto al valor agregado (IVA) el que dispone que la no sujeción a la imposición de tributos que el artículo 356 del Código Aduanero prevé para la reimportación, en cumplimiento de la obligación asumida en el régimen de exportación temporaria, sólo se verificará en forma total, respecto del gravamen de la ley del IVA, cuando:

a) las mercaderías reingresen en el mismo estado en el que se hallaban cuando fueron exportadas, considerándose cumplida esta condición aun cuando, durante su permanencia en el exterior, hubiesen sido utilizadas, dañadas, rotas, deterioradas, o hubieran sufrido un tratamiento indispensable para su conservación o mantenimiento, o

b) la salida temporaria del país tuviera como único objeto efectuar reparaciones u otros beneficios gratuitamente en el exterior, con cargo a la garantía otorgada en oportunidad de la adquisición de dichos bienes en el exterior y comprendida en el respectivo precio de éstos.

En los demás casos, del total del impuesto que resultare, sólo gozará de exención la parte del mismo atribuible al valor de los bienes salidos bajo el régimen temporal, entendiéndose que tal valor es el correspondiente a dichos bienes en el estado en el que hubieran salido.

XIII.2.- Reimportación de mercadería que hubiera sido exportada para consumo

Conforme lo establece el artículo 566 del Código Aduanero, la reimportación de mercadería que, previamente hubiere sido exportada para consumo, estará exenta de todo tributo que fuere exigible con motivo de la importación.

La condición establecida para tal exención es que, al momento de la previa exportación, la mercadería se hubiere encontrado en libre circulación en el Territorio Aduanero y se cumplieren las condiciones exigidas en el Capítulo X, Sección VI.

Tal exención queda sujeta a las siguientes condiciones:

1. Que el servicio aduanero compruebe, a su satisfacción, que la mercadería reimportada es la misma que previamente se hubiera exportado para consumo.

2. Que el servicio aduanero compruebe, a su satisfacción, que la mercadería reimportada se encontraba en libre circulación en el Territorio Aduanero al tiempo de su exportación.

3. Que, al reimportarse, la mercadería se presentare al servicio aduanero en el mismo estado en el que se hallaba cuando fue exportada.

4.- Que la mercadería se reimportare por la misma persona que la hubiera exportado.

5.- Que la reimportación se produjere en un plazo máximo de 5 años, siendo fijados por el artículo 84 del decreto reglamentario del Código Aduanero los siguientes:

5a) 1 año, para mercadería consumible y para toda mercadería de origen extranjero que hubiere sido librada al consumo de plaza con anterioridad a su exportación.

5b) 5 años, cuando se tratare de aparatos, máquinas, motores o similares que tuvieren una vida útil no inferior a dicho plazo y habitualmente se comercializaren con garantías técnicas superiores a 3 años.

5c) 3 años, para las otras mercaderías.

6.- Que se reintegraren al servicio aduanero los importes percibidos en concepto de estímulos a la exportación, así como también que se restituyeren a los demás organismos, según correspondiere, los otros beneficios que hubieren sido otorgados con motivo de la exportación. En tal caso, "…se tendrá por acreditado el reintegro de la imposición interna no abonada o diferida con motivo de la exportación, con la documentación que pruebe su pago expedida por el Organismo Recaudador correspondiente. Del mismo modo deberá acreditarse la devolución de los importes percibidos en carácter de estímulo a las exportaciones…".

7.- Que se pagaren los tributos interiores en los supuestos en los que hubiera mediado su exención en virtud de la previa exportación para consumo de la mercadería, cuando fueren exigibles conforme con la legislación respectiva.

8.- Que la solicitud de exención se formulare juntamente con la solicitud de destinación de importación para consumo de la mercadería y se acreditare el cumplimiento de los requisitos establecidos

En cuanto al Impuesto al Valor Agregado, en el caso de reimportación de mercadería que hubiera sido exportada para consumo, la normativa aplicable es la del artículo 26 de la ley del IVA que agrega un supuesto más a la situación descripta.

En primer lugar, reafirma que no corresponderá el ingreso del gravamen cuando se trate de reimportación definitiva de cosas muebles a las que les fuera aplicable la exención de derechos de importación y demás tributos prevista en el artículo 566 del Código Aduanero, pero luego establece que el monto que se hubiere reintegrado en concepto del presente impuesto a raíz de la reimportación será computable como crédito del impuesto en la declaración correspondiente al ejercicio fiscal de la reimportación, en la medida en que lo permitan las normas que rigen el crédito fiscal.

Este último párrafo es el que suele dar lugar a confusión. Si la exportación se encuentra gravada a tasa "0" y la reimportación está exenta de todo tributo, ¿cuál es el monto que puede computarse como crédito fiscal? Debemos tener en cuenta 2 disposiciones en forma conjunta: la contenida en el artículo 43 de la ley del IVA y la del inciso f) del artículo 568 del Código Aduanero.

El artículo 43 referido establece que los exportadores podrán computar contra el impuesto que en definitiva adeudaren por sus operaciones gravadas el impuesto que, por bienes, servicios y locaciones que destinaren efectivamente a las exportaciones, les hubiera sido facturado, en la medida en que el mismo esté vinculado con la exportación y no hubiera sido ya utilizado por el responsable.

Si la compensación permitida en este artículo no pudiera realizarse, o sólo se efectuará parcialmente, el saldo resultante les será acreditado contra otros impuestos a cargo de la Agencia de Recaudación y Control Aduanero (ARCA). En su defecto, le será devuelto o se permitirá su transferencia a favor de terceros responsables.

Se pueden presentar distintas alternativas:

1) Que en el momento de la reimportación de la mercadería no se hubiera utilizado el crédito fiscal del IVA obtenido en el mercado interno, en cuyo caso dicho crédito fiscal permanecerá computable contra operaciones del mercado interno dentro de las cuales se encontrará la venta de la mercadería reimportada.

2) Que tal crédito haya sido utilizado parcialmente.

3) Que el mismo haya sido utilizado totalmente (ya sea por apropiación contra débitos fiscales del IVA, generados en el mercado interno, o bien obtenido su recupero o compensación, o bien una combinación de ambos).

En el supuesto de que dicho crédito hubiera sido utilizado (total o parcialmente) para que opere la exención en el IVA de las mercaderías reimportadas conforme con el artículo 568, inciso f), es necesario reintegrar al Fisco dicho monto, el que luego será computado como crédito de impuesto en la declaración jurada correspondiente y lógicamente como crédito técnico.

Según Gaumet (2012), a efectos de un correcto tratamiento de la reimportación de mercaderías en cuanto al IVA, es necesario primeramente distinguir si se trata de reimportaciones por destinaciones temporarias (en cuyo caso, se aplica el art. 42 del decreto reglamentario de dicha ley), o bien si se refiere a reimportaciones de mercaderías que hubieran sido exportadas para consumo, resultará de aplicación el artículo 26 de la ley.

Devolución del IVA a Turistas Extranjeros (Tax Free)

Se tratará lo relacionado con la devolución del IVA a turistas extranjeros (Tax Free), analizando las disposiciones aplicables, así como las modificaciones necesarias para mejorar su funcionamiento.

Este régimen otorga a los turistas extranjeros el derecho a recuperar el IVA pagado por bienes de producción nacional adquiridos en Argentina, siempre que cumplan ciertos requisitos formales y operativos.

XIV.- Normativa y marco legal

El sexto párrafo del artículo 43 de la Ley de IVA trata el tema de reintegro de este tributo a turistas extranjeros diciendo:

> Las compras efectuadas por turistas del extranjero, de bienes gravados producidos en el país que aquellos trasladen al exterior, darán lugar al reintegro del impuesto facturado por el vendedor, de acuerdo con la reglamentación que al respecto dicte el Poder Ejecutivo nacional.

Se puede afirmar que esta disposición encuentra su correlato en la decisión de no exportar IVA dentro del precio de los bienes que se exportan, considerando como tales aquellos que son sacados del país por los turistas, lo cual se puede considerar como una exportación definitiva para consumo.

En el párrafo siguiente dice:

> Asimismo, darán lugar al reintegro mencionado en el párrafo anterior, las prestaciones comprendidas por el apartado 2 del inciso e) del artículo 3° contratadas por turistas del extranjero en los centros turísticos ubicados en las provincias con límites internacionales. Para el caso de que las referidas prestaciones se realizaren en forma conjunta o complementaria con la venta de bienes, u otras prestaciones o locaciones de servicios, éstas deberán facturarse en forma discriminada y no darán lugar al reintegro previsto en este párrafo, con excepción de las prestaciones incluidas en el apartado 1 del inciso e), del artículo 3°, cuando estén referidas al servicio de desayuno incluido en el precio del hospedaje. Quedan comprendidas en el régimen previsto en este párrafo las provincias de Catamarca, Formosa, Entre Ríos, San Juan, Santa Cruz, Misiones, Corrientes, Salta, La Rioja; Chubut, Jujuy, Neuquén, Mendoza, Río Negro y Chaco.

Este caso, más allá de que se mantiene una errónea referencia sobre la aplicación de la ley hace indubitable referencia a las prestaciones realizadas por hoteles, hosterías, tema que trataré más adelante.

En un principio este régimen fue reglamentado por el decreto 294/92y la RG de la DGI 3495 que implementaron un mecanismo ya puesto en vigencia en muchos países. Este mecanismo tuvo vigencia hasta

el 18/02/1999, siendo reemplazado por el Decreto 1099/1998, complementado por las resoluciones del organismo de contralor de ese entonces, números 380/99 y 381/99. Se sustituye la estampilla por el cheque de reintegro.

Luego, estas normas fueron derogadas y unificadas en la RG 3720/2015, que reunió las versiones anteriores y definió el procedimiento consolidado.

Más tarde, la RG 5843/2026 (ARCA) abrogó la RG 3720/2015 y estableció un procedimiento 100% digitalizado que abarca desde la emisión del comprobante en el comercio hasta la validación aduanera de salida.

XV.- Estructura básica del sistema.

Este sistema, basado en la devolución del IVA abonado por los turistas extranjeros, estructura su funcionamiento en torno a dos parámetros fundamentales, por una parte, resulta necesario instrumentar los procedimientos destinados a comprobar la veracidad de las operaciones, razón por la cual se implementó un mecanismo de validación digital., mientras que, por otro lado, se procederá a la devolución a través de la empresa que se designe al efecto, cuya comisión es determinada por la actual ARCA.

XVI. Procedimiento aplicable.

XVI.1.- Comercios adheridos.

XVI.1.1.- Adhesión. Implicancias.

No se puede pasar por alto que un régimen de este tipo necesita comercios que adhieran al mismo. La RG 5843/2026 en su artículo 2º establece que se entiende por tales, aquellos que se encuentren inscriptos en el IVA y opten por incorporarse a este régimen.

La adhesión es expresa y se deben cumplir con todos los requisitos que la norma impone

Esta adhesión importa para el comercio que ha prestado su pleno consentimiento y la sujeción a lo dispuesto en la RG 5843/2026. Lo antedicho no tiene relación con las condiciones que establezca con las empresas adjudicatarias.

Esta adhesión se realiza ante las empresas adjudicatarias de la prestación del servicio de devolución autorizadas por la ARCA. Las mismas podrán ser consultadas en el micrositio “viajeros”.

Las empresas adheridas podrán exigir al comercio el pago de un importe anual, el que no podrá exceder el establecido en el pliego de bases y condiciones de la licitación.

XVI.1.2.- Procedimiento a seguir por el comercio adherido.

Los comercios adheridos al régimen, cuando efectúen ventas por un importe igual o superior a PESOS SETENTA ($ 70.-) de bienes gravados producidos en el país a turistas del exterior deberán:

a) Constatar la condición de turista del exterior del adquirente mediante el pasaporte, documento de identidad o comprobante entregado por la Dirección Nacional de Migraciones, y que la mercadería reúna las condiciones normadas en el artículo 17 del Decreto Nº 274/19.

b) Emitir factura clase “B” o tique factura clase “B”.

El citado documento deberá contener exclusivamente productos sujetos a reintegro y detallar los siguientes datos respecto del turista del exterior e impuestos contenidos:

1. Número de pasaporte o documento de identidad.

2. Apellido y nombres.

3. País de residencia.

4. Nota al pie indicando el importe del impuesto al valor agregado y -en su caso- de los impuestos internos contenidos en la operación, cuando los mismos no se encuentren discriminados en el comprobante conforme lo previsto en la Resolución General N° 5.614.

Cuando el documento se emita mediante la utilización de "Controlador Fiscal", el referido importe será calculado por el software de aplicación e impreso de acuerdo con las formas y especificaciones que -para los modelos de comprobantes- se establecen en la Resolución General Nº 3.561, sus modificatorias y complementarias.

c) Emitir en forma electrónica el cheque de reintegro, con la tecnología provista por la empresa adjudicataria de acuerdo con lo indicado en el inciso b) del artículo 6°.

d) Transmitir en línea las operaciones de venta sujetas a reintegro a la empresa adjudicataria, de la manera que esta última disponga.

XVI.1.3.- Comercio adherido. Sanciones.

Serán suspendidos del régimen los comercios que encuadren en alguno de los supuestos, y por los términos que para cada caso se indican:

a) Incumplimiento de UNA (1) o más de las obligaciones establecidas en el artículo 4°, (descriptas en el unto anterior), detectadas en TRES (3) o más operaciones sujetas a reintegro: la suspensión será de un de UN (1) mes.

No obstante, la misma podrá extenderse hasta un máximo de DOCE (12) meses calendario ante la reiteración de la infracción cometida y en atención a la gravedad del incumplimiento.

b) Falta de presentación de las declaraciones juradas del impuesto al valor agregado de los últimos DOCE (12) meses o cuando no se consigne en ellas el débito fiscal pagado por los turistas del exterior: la suspensión se extenderá hasta que se haya dado cumplimiento a la presentación de la totalidad de las declaraciones juradas adeudadas o se hubieran rectificado las mismas incorporando el débito fiscal correspondiente.

La suspensión dispuesta por este Organismo será notificada al comercio y a todas las empresas adjudicatarias del servicio, a fin de que estas inhiban la emisión de cheques de reintegro que generen derecho a devolución del impuesto al valor agregado.

El período de suspensión podrá mantenerse aún luego de finalizada la contratación de las empresas adjudicatarias.

Durante todo el período de vigencia de la sanción de suspensión, las empresas adjudicatarias procederán a la inhabilitación sistémica del comercio adherido respectivo para emitir cheques de reintegro y transmitir las operaciones sujetas a reintegro.

La suspensión no obstará las sanciones que correspondan por aplicación de la Ley Nº 11.683, texto ordenado en 1998 y sus modificaciones.

XVIII.- Empresas adheridas.

XVIII.1.- Obligaciones.

Las empresas adjudicatarias entregarán a los comercios adheridos, los siguientes elementos:

a) Material de promoción comercial y el instructivo de funcionamiento del régimen de reintegro.

b) Soluciones tecnológicas para la emisión electrónica de los cheques de reintegro y para la transmisión en línea de las operaciones de venta sujetas a reintegro, incluyendo mantenimiento y soporte técnico.

c) Garantizar la transmisión en línea de todas las operaciones de venta sujetas a reintegro, cuyos registros quedarán disponibles en el "Sistema de Aprobación Aduanera" para su verificación electrónica, con antelación a la presentación del turista en el puesto de salida del país.

d) Entregar a los comercios adheridos una liquidación por el importe total del IVA contenido en las adquisiciones de bienes efectuadas por los turistas del exterior.

e) Elaborar y mantener actualizado un "Registro de Comercios Adheridos" al régimen de reintegro del impuesto al valor agregado a los turistas del exterior, el que se podrá consultar en los sitios "web" de cada una de ellas.

f) Informar mensualmente a la ARCA el detalle de los comercios adheridos así como todas las operaciones sujetas al reintegro del IVA en el estado en que se encuentren (emitidas, aprobadas, rechazadas, reintegradas, otras).

Este comprobante deberá cumplir con los requisitos establecidos en la Resolución General Nº 1.415, sus modificatorias y complementarias.

XVIII.2.- Cheques electrónicos.

Cada cheque de reintegro deberá contener como mínimo los siguientes datos, agrupados según lo detallado.
a) Respecto del reintegro:

1. La leyenda "Cheque de Reintegro".

2. Código de identificación unívoca.

3. Datos del turista: apellido y nombres, número de pasaporte o documento de identidad y país de residencia.

4. Importe a reintegrar.

b) Respecto de la compra:

1. Identificación del vendedor: apellido y nombres, razón social o denominación y Clave Única de Identificación Tributaria (CUIT).

2. Fecha de emisión del comprobante.

3. Código del tipo de comprobante: Código 006 para la factura clase "B" y código 082 para el tique factura clase "B"

4. Punto de venta y número de comprobante.

5. Importe del impuesto al valor agregado y -de corresponder- de los impuestos internos, contenidos en la factura clase "B" o tique factura clase "B".

6. Importe total facturado.

El cheque de reintegro tendrá una validez de SEIS (6) meses desde su fecha de emisión.

XVIII.3.- Reembolsos.

El reembolso por parte del comercio adherido a las empresas adjudicatarias del importe que surge de la liquidación que las empresas adjudicatarias entregan a los comercios adheridos estableciendo el monto total del IVA contenido en las adquisiciones de bienes por parte de los turistas extranjeros deberá ser efectuado mediante:

a) Cheque nominativo extendido a nombre del emisor de la liquidación, cruzado y con la cláusula "no a la orden". En el anverso del mismo deberá consignarse la leyenda "para acreditar en cuenta", conforme a lo dispuesto en el artículo 46 y concordantes de la Ley Nº 24.452 y sus modificaciones.

b) Cheque de pago diferido, emitido a nombre del emisor de la liquidación, cruzado y con la cláusula "no a la orden", en las condiciones establecidas en el artículo 12, párrafo tercero, de la Ley Nº 24.452 y sus modificaciones.

c) Acreditación en la cuenta bancaria de la adjudicataria.

Dicho pago será computado por el comercio adherido en la declaración jurada del Impuesto al Valor Agregado correspondiente al mes en que se efectuó el reembolso.

XIX.- Turistas del exterior.

XIX.1.- Adquisición de bienes.

El turista del exterior que adquiera bienes de producción nacional adquiridos en el país, que se encuentren gravados en el IVA y que se los traslada al exterior tienen el derecho a percibir la devolución del IVA facturado, reintegro que será concretado por la empresa adjudicataria de la prestación de dicho servicio.

En el momento de la adquisición a los efectos de recibir esta devolución el turista extranjero deberá:

a) Acreditar ante el vendedor su condición de turista del exterior mediante la exhibición del pasaporte, documento de identidad o comprobante entregado por la Dirección Nacional de Migraciones.

b) Obtener del comerciante la siguiente documentación:

1. Original de la factura clase "B" o tique factura clase "B" respaldatoria de la adquisición de los bienes que originan reintegro.

2. Cheque de reintegro, por el monto del impuesto al valor agregado contenido en la compra, detraída la comisión que percibe la empresa adjudicataria por la prestación del servicio.

XIX.2.- Salida del país.

XIX.2.1.- Procedimiento general

Cuando se produzca la salida del país, el turista del exterior deberá dirigirse en primera instancia a las terminales de autogestión (v.gr. aplicaciones móviles, kioscos de autoservicio u otro dispositivo que cumpla con la misma finalidad), para validar su reintegro y tomar conocimiento del circuito de control que se la ha asignado.

Las solicitudes de reintegro solo procederán en los aeropuertos, terminales portuarias y demás puntos de frontera habilitados, con presencia física de personal aduanero.

XIX.2.2.- Canal rojo.

XIX.2.2.1.- Revisión.

Cuando se haya asignado canal de selectividad “rojo” la mercadería sujeta a reintegro y su correspondiente documentación serán revisadas por el personal aduanero. Para ello se aplicarán los criterios de riesgo definidos en el ámbito de la Subdirección General de Control Aduanero.

Esta revisión también se llevará a cabo cuando no existan terminales de autogestión o, aun existiendo, no haya conectividad.

En caso de asignársele el canal de selectividad “Rojo” deberá dirigirse al puesto de control aduanero con los siguientes elementos:

a) Factura clase “B” o tique factura clase “B”.

b) Cheque de reintegro.

c) Pasaporte, documento de identidad o comprobante emitido por la Dirección Nacional de Migraciones, y tarjeta de embarque.

d) Toda mercadería sujeta a reintegro.

Se tendrá que constatar la correspondencia de la mercadería con lo consignado en la factura clase “B” o tique factura “B” y en el cheque de reintegro, y la condición de turista del exterior del adquirente mediante el pasaporte, documento de identidad o comprobante entregado por la Dirección Nacional de Migraciones, y la tarjeta de embarque.

XIX.2.2.- Rechazo del reintegro.

El personal aduanero procederá a rechazar el reintegro del gravamen cuando:

a) El turista del exterior no exhiba alguno de los documentos requeridos o los datos referenciales de los mismos no coincidan con los registrados en el cheque de reintegro.

b) El beneficiario no acredite domicilio o residencia en el exterior del país.

c) Se detecte mercadería no sujeta a reintegro incluida en el cheque de reintegro, aun cuando en el mismo se incluyeran montos correspondientes a mercadería que sí sea pasible de reintegro.

d) El cheque de reintegro presente una antigüedad superior a SEIS (6) meses desde su fecha de emisión.

La falta de exhibición de la mercadería ante el servicio aduanero, así como la imposibilidad de su constatación por haber sido despachada como equipaje de bodega o por cualquier otra causa imputable al solicitante, impedirá la aprobación del reintegro. En estos casos se dejará sin efecto la solicitud, pudiendo el turista tramitarla con posterioridad.

XIX.2.3.- Opciones.

Para la percepción del reintegro del impuesto al valor agregado de las compras que hubieren sido aprobadas, el turista del exterior podrá optar por alguna de las siguientes modalidades de devolución:

a) En efectivo: a tal fin deberá presentarse en el puesto de reintegro de la adjudicataria que corresponda al comercio.

b) Mediante tarjeta de crédito o giro a su domicilio: en este supuesto podrá gestionar el reintegro mediante terminales de autogestión o puestos de reintegro. Solo será admisible el reintegro en las tarjetas de crédito emitidas en el exterior.

XX.- Registro electrónico.

XX.1.- Procedimiento normal

Una vez realizada la constatación, el personal aduanero procederá a registrar electrónicamente el resultado de la solicitud de reintegro en el "Sistema de Aprobación Aduanera" habilitado por la ARCA.

Podrá aprobar, rechazar o dejar sin efecto la solicitud realizada.

XX.2.- Procedimiento de contingencia.

En los supuestos en los que se presentarse situaciones de contingencia que impidan la registración electrónica, el personal aduanero interviniente deberá dejar constancia de su aprobación o rechazo con sello aduanero en el original del cheque de reintegro,

consignando lugar, fecha, firma y aclaración del actuante, conservando una copia del mismo para su registración en el sistema una vez restablecida su operatividad.

XXI.- Identificación.

Los comercios adheridos al régimen, las terminales de autogestión y los puestos de salida donde los turistas del exterior deban gestionar sus reintegros, se identificarán a través del logotipo institucional, cuyo diseño y medidas podrán consultarse en el micrositio "Viajeros" del sitio "web" de la ARCA.

XXII.- Sistema de aprobación aduanera. Habilitación

El sistema de registración aduanera se encontrará habilitado a partir de las siguientes fechas:

Aeropuesto Internacional de Ezeiza- Ministro Pistarini	11/05/2026
Aeropuesto Jorge Newbery Puero de Buenos Aires - Terminal buquebus	02/06/2026
Aeropuesto Terminal de Mendoza - el Plumerillo Puerto de Buenos Aires Terminal Colonia Express Puerto de Buenos Aires- Terminal de Cruceros Quinquela Martin y otros	02/07/2026

Hasta tanto se habilite este sistema el servicio aduanero interviniente deberá dejar constancia de la aprobación o rechazo del reintegro.

XXIII.- Temas analíticos relacionados con la devolución del IVA a turistas extranjeros

XXIII.1.- Estadísticas y peso en la economía turística

Según datos oficiales (INDEC, 2025), circulan un millón de turistas extranjeros al mes. El 51 % ingresa por frontera terrestre, 41,6 % por vía aérea y 7,5 % por vía fluvial, el 30 % de los visitantes realiza compras bajo Tax Free y, en promedio, recupera USD 50 por comprador.

El Instituto Nacional de Promoción Turística (2024) indica que, en materia de alojamiento, la devolución automática del 21 % del IVA ha tenido gran receptividad. En una estadía promedio de cinco noches con consumo de $ 100.000 (83 USD aprox.), se recuperan $ 21 000 (USD 17), lo que incrementa el gasto restante del turista y potencia la actividad económica interna.

Económicamente, este sistema aporta al fortalecimiento del sector turismo minorista y hotelero, generando impacto positivo sobre el PIB turístico, empleo indirecto y valor agregado en el mercado local.

XXIII.2.- Comparativo internacional y análisis crítico

A nivel internacional, Argentina implementa un esquema de devolución abierto, permitiendo que cualquier comercio adherido ofrezca reembolso Tax Free si cumple con los requisitos, similar a Uruguay, México y España.

España, particularmente, ha eliminado el monto mínimo de compra, lo que multiplicó las transacciones: se convirtió en el tercer país del mundo en volumen de devoluciones Tax Free, solo detrás de Francia e Italia, consolidado por el sistema digital de devolución de IVA (DIVA) .

Uruguay, en cambio, exime de IVA directamente a los turistas en alojamiento y ciertos servicios, sin necesidad de devolución posterior. Esto reduce fricciones y costos administrativos (Uruguay Natural, 2025).

Argentina:

Fortaleza.

a) Amplia cobertura a bienes y alojamiento.

b) Prestación de múltiples opciones de cobro (efectivo, tarjetas, correo).

c) Procedimientos respaldados por normativa clara (RG 3720/2015).

Debilidades y desafíos.

a) La comisión administrativa reduce la percepción del ahorro.

b) Procesos presenciales pueden generar demoras o rechazos en frontera.

c) Baja adhesión en comercios del interior, limitando acceso fuera de grandes centros.

XXIII.3.- Propuestas de mejoras

1. Digitalización integral: uso de QR o validación online en el punto de venta para suprimir el cheque físico.
2. Reducción o eliminación de comisiones para incentivar compras en zonas turísticas emergentes.
3. Mayor promoción del programa en destinos del interior y capacitación a PYMES.
4. Aprendizaje internacional: plantar políticas como la eliminación del monto mínimo, transparencia en comisiones y automatización plena (España).

En síntesis, la Argentina cuenta con un régimen sólido y competitivo de devolución de IVA a turistas, pero puede optimizar su potencial mediante digitalización, transparencia financiera y expansión territorial, alineándose con las mejores prácticas internacionales.

XXIV – Análisis crítico del régimen de reintegros de IVA por exportación

El régimen de reintegros de IVA por exportación constituye una herramienta fundamental para garantizar la neutralidad del impuesto al valor agregado en las operaciones internacionales, evitando así que el gravamen se exporte y encarezca los productos argentinos en el mercado externo (Daro, 2023). Sin embargo, su implementación práctica evidencia una serie de desafíos y críticas que merecen un análisis detenido para dimensionar su eficacia, eficiencia y equidad.

1. Eficiencia y demoras en el reintegro

En primer lugar, diversos estudios señalan que el procedimiento administrativo previsto en la Resolución General (ex AFIP) 5173/2022 resulta complejo y burocrático, lo que impacta negativamente en la eficiencia

del régimen (Domínguez, 2018). Según Daro (2023), las demoras en la acreditación efectiva del reintegro pueden extenderse por varios meses, afectando la liquidez de los exportadores, especialmente de las pequeñas y medianas empresas. Esto contradice el principio de celeridad y neutralidad tributaria consagrado en la doctrina de la Organización Mundial de Comercio (OMC), que promueve el reintegro inmediato de los impuestos indirectos para no distorsionar la competitividad internacional (OMC, 2022).

A fin de paliar este aspecto, se ha dictado la RG ARCA 5843/2026. Dado que es una norma de reciente aplicación (analizada en el trabajo), resulta imposible el dar una opinión sobre su funcionamiento. De cumplirse con los objetivos de la misma, gran parte de lo indicado en el párrafo anterior quedaría subsanado.

Debemos tener en cuenta que, el Banco Mundial (2021) advierte que las demoras en la devolución de impuestos a la exportación reducen el atractivo de las operaciones de comercio exterior y desalientan la inversión en sectores exportadores. Así, se transforma en un "costo fiscal financiero" que repercute en los precios de exportación y en la rentabilidad de las empresas (Domínguez, 2018).

2. Costo fiscal y equidad

Desde una perspectiva económica, el reintegro de IVA representa un costo fiscal significativo para el Estado argentino, dado que debe devolver el crédito fiscal acumulado por los exportadores. Según estimaciones del Ministerio de Economía (2022), este régimen implicó una devolución superior a los USD 2.000 millones anuales en los últimos años. Si bien su finalidad es promover la competitividad, algunos autores sostienen que la devolución sin controles estrictos puede convertirse en un subsidio regresivo que favorece principalmente a grandes exportadores, mientras que las pymes enfrentan mayores dificultades para tramitar el beneficio (Amaro Gómez, 2018).

De acuerdo con Simesen de Bielke (2015), existe un riesgo de inequidad en la asignación del beneficio, pues las empresas con mayores recursos administrativos y financieros suelen tener más posibilidades de acceder al reintegro en tiempo y forma, en detrimento de los pequeños exportadores que soportan la carga fiscal como costo y, en consecuencia, pierden competitividad.

3. Comparación internacional

El análisis comparativo con otros países de la región y de la Unión Europea muestra diferencias relevantes en cuanto a la eficiencia y la transparencia del régimen. Por ejemplo, en Chile, el Servicio de Impuestos Internos ha implementado un sistema digitalizado de devolución de IVA exportador que permite reintegros en plazos de entre 30 y 60 días, con controles automáticos de facturación y validación de operaciones (Servicio de Impuestos Internos, 2023). En la Unión Europea, el régimen de devolución del IVA se articula a través de mecanismos armonizados que establecen procedimientos uniformes y plazos acotados, con un enfoque más proexportador (Comisión Europea, 2022).

En contraposición, en Argentina persisten barreras operativas y riesgos de discrecionalidad que generan incertidumbre y afectan la seguridad jurídica de los exportadores (Malvestiti, 2024). En particular, la jurisprudencia reciente, como en el caso "Noble Argentina S.A. c/AFIP" (2024), ha resaltado la importancia de evitar que el exportador sea perjudicado por incumplimientos de sus proveedores, enfatizando la necesidad de que el Fisco demuestre con pruebas concretas la improcedencia del reintegro.

4. Necesidad de optimización y propuestas

En función de lo expuesto, resulta imprescindible optimizar el régimen de reintegros de IVA por exportación en Argentina, priorizando:

4a) Implementar de manera efectiva la digitalización integral y la simplificación de los procedimientos administrativos previstos en la RG ARCA 5843/2026, garantizando su aplicación práctica y la reducción de cargas burocráticas para los contribuyentes.

4b) El establecimiento de plazos máximos legales para la resolución de las solicitudes y su pago efectivo.

4c) La implementación de mecanismos de control más automatizados, evitando la discrecionalidad y reforzando la seguridad jurídica para el exportador.

4d) El fortalecimiento de la asistencia técnica a las pymes exportadoras, para garantizar su acceso igualitario al beneficio.

En definitiva, si bien el régimen de reintegros de IVA constituye un pilar clave para la neutralidad fiscal de las exportaciones, su eficacia y equidad dependen de una adecuada gestión administrativa y de políticas públicas orientadas a agilizar su funcionamiento, evitando que se convierta en un obstáculo burocrático más que en un incentivo a la competitividad (Daro, 2023).

XXV. – Perspectiva internacional sobre los reintegros de IVA por exportación

1- Chile

En Chile, la devolución del IVA a exportadores se tramita a través de procedimientos establecidos por el Servicio de Impuestos Internos (SII), mediante la presentación del Formulario 3600. Cuando la solicitud se realiza dentro de los plazos establecidos —esto es, en el mes siguiente al embarque o aceptación de la exportación— la administración tributaria debe pronunciarse en plazos breves, y la devolución es efectivizada por la Tesorería General de la República dentro de períodos acotados (Servicio de Impuestos Internos [SII], s.f.).

En caso de presentaciones fuera de término o ante inconsistencias detectadas, el SII puede disponer instancias de control como la Fiscalización Especial Previa (FEP), lo que puede extender significativamente los plazos de resolución y pago (SII, s.f.; Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos [OCDE], 2017).

Este régimen se caracteriza por:

a) Plazos rápidos y definidos (5 días hábiles).

b) Procedimiento que incluye silencios positivos (aprobar si no hay respuesta).

c) Posibilidad de controles previos en un plazo razonable.

2- Brasil

En Brasil no se efectúa devolución directa de IVA. En su lugar, existe un sistema de recuperación de créditos fiscales del ICMS, IPI, PIS/COFINS e ISS, los cuales pueden ser compensados en declaraciones tributarias periódicas (Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos [OCDE], 2017). La empresa acumula créditos por insumos utilizados en exportación, que puede compensar en hasta 48 meses. No hay pago en efectivo del IVA, lo que significa que puede generar demoras en su recuperación efectiva.

3- Unión Europea

En la Unión Europea, la devolución del IVA a sujetos no establecidos se encuentra regulada por la Directiva 2008/9/CE, la cual establece un procedimiento electrónico armonizado entre los Estados miembros. Las empresas deben presentar la solicitud de devolución en su país de establecimiento, que actúa como

intermediario y la remite al Estado miembro donde se soportó el impuesto (Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos [OCDE], 2017).

Asimismo, la normativa prevé plazos específicos para la resolución de las solicitudes, estableciendo el devengamiento de intereses en caso de demoras injustificadas. En determinados casos, los Estados miembros pueden exigir condiciones adicionales, como la reciprocidad o la designación de un representante fiscal, conforme a su legislación interna (OCDE, 2017; Comisión Europea, s.f.).

Este esquema prioriza:

- Plazos claros y penalidades ante demoras.
- Seguridad jurídica mediante reglas uniformes.
- Requerimientos de reciprocidad y transparencia.

Comparativo general

País / Región	**Mecanismo**	**Plazos disponibles**	**Características clave**
Chile	Devolución efectivo	5 días hábiles (óptimo), hasta 6 meses	Eficiente, con silencio positivo y fiscalización previa limitada.
Brasil	Compensación fiscal	Hasta 48 meses (crédito diferido)	No se devuelve efectivo, se recupera vía impuestos a futuro.
Unión Europea	Sistema armonizado	Plazos definidos + intereses	Reglas uniformes y reciprocas, seguridad jurídica.

Conclusiones y recomendaciones

El régimen argentino, basado en la RG 5173/2022, comparte con Chile el modelo de devolución en efectivo, pero carece de plazos legales precisos y mecanismos automáticos que garanticen agilidad. Tampoco incorpora procedimientos de reciprocidad ni penalidades por demoras, como la UE. Brasil, en cambio, prioriza un esquema de recuperación vía compensación, sin impacto inmediato en la liquidez empresarial.

Recomendaciones para Argentina:

1. Establecer plazos legales máximos para la devolución, que, si bien están definidos normativamente, en la práctica suele extenderse bastante por controles administrativos.
2. Incorporar mecanismos de devolución semiautomática cuando no se detecten anomalías.
3. Evaluar la reciprocidad para exportadores de países que también devuelvan IVA.

Estos ajustes alinean el régimen argentino con estándares internacionales, fortaleciendo la competitividad, previsibilidad y equidad del sistema tributario.

XXVI.- Impacto macroeconómico del reintegro de IVA por exportación

El reintegro de IVA por exportación no solo constituye un instrumento técnico de neutralidad tributaria, sino que cumple un rol estratégico dentro del entramado macroeconómico. Su adecuada implementación puede generar efectos positivos sobre la competitividad internacional, la inversión productiva, la balanza de pagos y

la estabilidad fiscal. No obstante, también presenta desafíos en términos de equidad, eficiencia y sostenibilidad fiscal (Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos [OCDE], 2017).

1- Mejora de la balanza comercial y acumulación de divisas

El reintegro del IVA elimina el efecto del impuesto interno en los precios de exportación, lo cual permite a las empresas ofrecer sus productos a valores más competitivos en el mercado internacional. En consecuencia, se estimula el volumen exportado, lo que contribuye positivamente a la balanza comercial del país (OCDE, 2017).

Durante 2023, las exportaciones argentinas alcanzaron los USD 75.000 millones, con una recuperación interanual del 11 % tras la caída de 2022 (INDEC, 2024). Los sectores más beneficiados por el reintegro del IVA fueron el agroindustrial, el energético (Vaca Muerta) y el de servicios basados en el conocimiento (ex Administración Federal de Ingresos Públicos [AFIP], 2024). Esta mejora en el saldo comercial no solo incrementa el ingreso de divisas, sino que permite fortalecer las reservas internacionales, lo que resulta crítico en contextos de restricciones externas o crisis de balanza de pagos.

Un flujo sostenido de exportaciones netas positivas ayuda a estabilizar el mercado cambiario, reducir la necesidad de financiamiento externo y mejorar la percepción de riesgo país (OCDE, 2017).

2- Efectos sobre el tipo de cambio real y la competitividad

El tipo de cambio real multilateral (TCRM) es un indicador clave para evaluar la competitividad externa de un país. Si el reintegro del IVA permite reducir el costo fiscal de los exportadores, esto tiene un efecto equivalente a una depreciación real: los bienes argentinos se vuelven más baratos en el exterior sin necesidad de mover el tipo de cambio nominal (Banco Central de la República Argentina [BCRA], 2024).

Este beneficio es particularmente relevante en contextos de “atraso cambiario”, donde el tipo de cambio oficial se mantiene artificialmente bajo respecto de los precios internos. Según el Banco Central de la República Argentina (2024), en 2022-2023 el TCRM argentino estuvo por debajo de la media histórica, perjudicando a sectores exportadores. El reintegro oportuno del IVA actúa como una compensación indirecta al atraso cambiario, y por ende es una herramienta clave para mantener la competitividad externa sin recurrir a devaluaciones abruptas (OCDE, 2017).

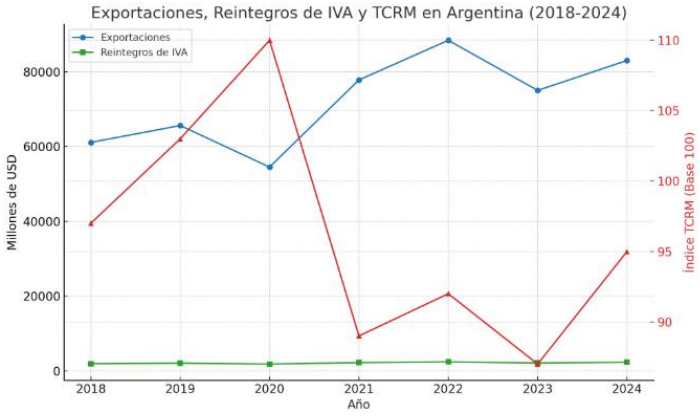


Figura 1

Exportaciones, reintegros de IVA y TCRM en Argentina (2018–2024)

Este gráfico muestra la evolución de las exportaciones totales, los reintegros del IVA por exportación y el índice de tipo de cambio real multilateral. Se observa cómo las políticas fiscales impactan en la competitividad externa y la dinámica del comercio exterior.

Fuente: Elaboración propia con base en datos de ARCA -ex AFIP- (2024), INDEC (2024) y BCRA (2024).

3- Fomento a la inversión y la producción exportadora

El reintegro del IVA también tiene efectos microeconómicos agregados sobre la inversión productiva. Al permitir recuperar parte del flujo de caja utilizado en la compra de insumos, bienes de capital y servicios afectados a la exportación, mejora la rentabilidad de los proyectos exportadores y reduce su período de recupero. (Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos, 2017)

Esto es especialmente importante para sectores como:

a) Agroindustria, donde los exportadores pueden recuperar el IVA en fertilizantes, maquinaria o servicios logísticos.

b) Economía del conocimiento, donde los servicios prestados al exterior (software, diseño, ingeniería) se benefician del reintegro de servicios contratados internamente.

c) Minería y energía, cuyos proyectos intensivos en inversión pueden acceder a reintegros de gran volumen.

Este incentivo se encuentra alineado con los objetivos del plan *Argentina Productiva 2030*, que busca duplicar las exportaciones en la próxima década e incorporar sectores con alto valor agregado y capacidad de generación de divisas (Ministerio de Economía, 2023).

4- Costo fiscal y presiones sobre las finanzas públicas

El reintegro del IVA por exportación implica, desde el punto de vista fiscal, una salida de recursos públicos. Según estimaciones del Ministerio de Economía (2022), en los últimos años los reintegros han representado entre 1,5 y 2 % del total de la recaudación del IVA, es decir, un monto cercano a USD 2.000 millones anuales. Este volumen es significativo en un contexto de déficit fiscal crónico.

Sin embargo, no debe considerarse como un gasto tributario en sentido estricto, ya que representa la devolución de un impuesto que no debería haberse pagado. A diferencia de otros incentivos fiscales, el reintegro del IVA no subsidia, sino que corrige una distorsión derivada del diseño del impuesto y su incompatibilidad con el comercio internacional si se lo exporta.

Su implementación requiere un balance cuidadoso entre el control fiscal (para evitar fraudes o devoluciones indebidas) y la agilidad operativa, ya que demoras excesivas pueden traducirse en costo financiero para el exportador, con impacto negativo sobre su liquidez y competitividad (FIEL, 2006).

5- Equilibrio entre eficiencia, equidad y control

Uno de los principales desafíos del régimen es evitar que las Pymes exportadoras queden excluidas de facto del beneficio por falta de capacidad administrativa para sostener los trámites requeridos. Mientras los grandes exportadores cuentan con equipos fiscales especializados, muchas pequeñas empresas carecen del capital de trabajo suficiente para soportar retrasos de meses en la devolución de IVA (Amaro Gómez, 2018).

Asimismo, la existencia de procedimientos manuales, validaciones excesivas o criterios subjetivos por parte del Fisco puede introducir inseguridad jurídica y desincentivar la formalización. Por ello, diversas propuestas académicas y sectoriales apuntan a automatizar controles, establecer plazos máximos legales para resolver las solicitudes, priorizar a Pymes con historial fiscal positivo y a establecer mecanismos de reintegro exprés para montos menores.

Un esquema de reintegro eficiente y transparente no solo mejora la macroeconomía externa, sino que también fortalece la institucionalidad tributaria y promueve el desarrollo económico inclusivo (OCDE, 2017).

XXVII. – Problemáticas y fraudes comunes del régimen de reintegros de IVA por exportación

1- Retrasos administrativos y sobrecarga de caja

Una de las problemáticas centrales del régimen en Argentina son los retrasos sistemáticos en la acreditación del reintegro, que afectan especialmente a las pymes y exportadores de commodities. Según Boccazzi (como se citó en La Nación, 2024), se registran demoras de entre 60 y 90 días una vez aprobado el reintegro, cuando el trámite podría finalizar en 10 días. Ello obliga a los exportadores a financiarse mediante líneas de crédito bancarias, generando un costo financiero que afecta al capital de trabajo (Abdala, 2005).

Mantilla, presidente de la Cámara de Exportadores de la República Argentina, afirmó estas demoras no se deben a complicaciones del órgano recaudador, sino a manejo de caja por parte del Ministerio de Economía. (La Nación 2008). Este desfasaje desincentiva la inversión y encarece las operaciones internacionales de las empresas argentinas.

2- Fraudes con facturas apócrifas y exportaciones simuladas

Otro desafío crítico es la existencia de maniobras fraudulentas para obtener reintegros indebidos. Un caso emblemático es el de Vicentín S.A., cuyos directivos fueron procesados por presentar facturas y exportaciones falsas entre 2016 y 2019, reclamando reintegros por más de ARS 100 millones en facturación apócrifa. El juez Alurralde determinó que se utilizaron proveedores inexistentes, documentos falsos de transporte y domicilios ficticios, con el fin de cobrar reintegros sin realizar exportaciones reales. (*El Ciudadano*, 2024).

Este caso pone en evidencia la vulnerabilidad del sistema ante la sofisticación de ciertos defraudadores y la necesidad de fortalecer los mecanismos de control y fiscalización, a fin de preservar la integridad del régimen y evitar conductas que afecten su correcta aplicación.

3- Excesiva carga de requisitos y controles manuales

Según Gómez Girini y Simionato (2013), el proceso de recupero está plagado de requisitos formales, certificaciones, informes de contador público y validaciones manuales que lo vuelven lento y oneroso. Los exportadores sostienen que los trámites son tan rigurosos que muchas operaciones pierden sentido económico debido a los costos administrativos y financieros.

Esta certeza limitada genera un clima de incertidumbre jurídica, donde pequeñas omisiones pueden resultar en rechazos o demora de reintegros, penalizando a quienes cumplen correctamente.

4- Canalización discrecional y bloqueo automático

Otro problema estructural es la existencia de bloqueos automatizados de CUITs por instrucciones internas de ARCA. En ciertos casos, estas situaciones pueden producirse sin una comunicación clara o sin procedimientos ágiles de revisión, lo que limita la posibilidad de los contribuyentes de ejercer adecuadamente su derecho de defensa. Aunque estos actos internos carecen de valor legal frente a terceros, generan bloqueos automáticos que impiden cobrar los reintegros sin una resolución formalizada (ex Administración Federal de Ingresos Públicos, s.f.).

Este tipo de mecanismos puede generar incertidumbre jurídica, afectar la previsibilidad del sistema y constituir una barrera indirecta al acceso al beneficio, especialmente cuando no se encuentran debidamente reglamentados o carecen de instancias de revisión eficientes.

5- Conclusión

El régimen de reintegros de IVA por exportación enfrenta problemas significativos:

a) Retrasos de caja que encarecen costos financieros y desalientan exportaciones.

b) Fraudes graves, como el caso Vicentín, que exigen mayor sofisticación en supervisión.

c) Carga burocrática excesiva que disuade a los exportadores y reduce la eficiencia.

d) Bloqueos discrecionales, que atentan contra la seguridad jurídica.

Para revertir estas falencias, el sistema requiere:

a) Plazos legales máximos de devolución.

b) Modernización tecnológica y automatización de controles.

c) Penalización efectiva de delitos tributarios.

d) Mecanismos formales para apelación contra bloqueos automáticos.

Estos cambios mejorarían la eficacia del régimen, protegieran a los exportadores legítimos y contribuirían a una gestión más transparente y confiable.

XXVIII – Análisis económico cuantitativo del régimen de reintegros de IVA por exportación

El régimen de reintegros de IVA por exportación en Argentina tiene un impacto económico considerable tanto en las cuentas fiscales del Estado como en las finanzas de los exportadores. Este apartado tiene como objetivo analizar cuantitativamente el efecto de este régimen, considerando su magnitud, su evolución y su distribución sectorial, así como el efecto financiero que representa para los exportadores.

1. Magnitud y evolución de los reintegros

Según datos del Ministerio de Economía de la Nación (2023), durante el año 2022 el monto total de reintegros de IVA por exportación superó los 2.300 millones de dólares, representando aproximadamente el 4 % de las exportaciones totales de bienes y servicios del país. Esta cifra implica un incremento interanual del 15 % con respecto al año anterior, evidenciando la relevancia creciente de este régimen como mecanismo de estímulo a las exportaciones.

En términos fiscales, este monto representa alrededor del 0,5 % del Producto Bruto Interno (PBI) argentino (Ministerio de Economía de la Nación, 2023). Si bien este porcentaje puede considerarse moderado, su magnitud resulta significativa al compararse con otros programas de incentivos a la exportación, como los reintegros aduaneros y las percepciones a cuenta de ganancias, que en conjunto representan menos del 1 % del PBI (Domínguez, 2018).

Según el Presupuesto Nacional 2024, el ítem "IVA neto de reintegros" estaba proyectado en aproximadamente $10.826.883,5 millones de pesos (Ministerio de Economía y Finanzas, 2024). Para dimensionar esa cifra en términos de exportaciones, es necesario cruzarla con los datos oficiales del comercio exterior.

Tal como se observa en la figura 1, de acuerdo con el informe de Intercambio Comercial de la Cancillería Argentina, entre enero y noviembre de 2024 las exportaciones totales alcanzaron los USD 72.642 millones, con un crecimiento interanual del 18,1 %.

Para refinar ese análisis, como podemos visualizar en la tabla 1, se puede contrastar que, históricamente, los reintegros de IVA representaban entre el 4 % y el 6 % de las exportaciones FOB (Ministerio de Economía, 2023). Aplicando ese rango a los USD 72.642 millones exportados en 2024, se estima que los reintegros del IVA exportador sumaron entre USD 2.906 millones y USD 4.359 millones.

De este modo, se observan dos aspectos relevantes:

1. El impacto fiscal del régimen se mantiene elevado: entre USD 3.000 y 4.400 millones anuales, lo que equivale aprox. 0,6 % del PBI.
2. La evolución del comercio exterior, con exportaciones 2024 mucho mayores que en años previos (USD 72.642 vs. USD 38.176 millones en el primer semestre), puede haber impulsado naturalmente los reintegros absolutos, aunque no necesariamente su porcentaje sobre exportaciones.

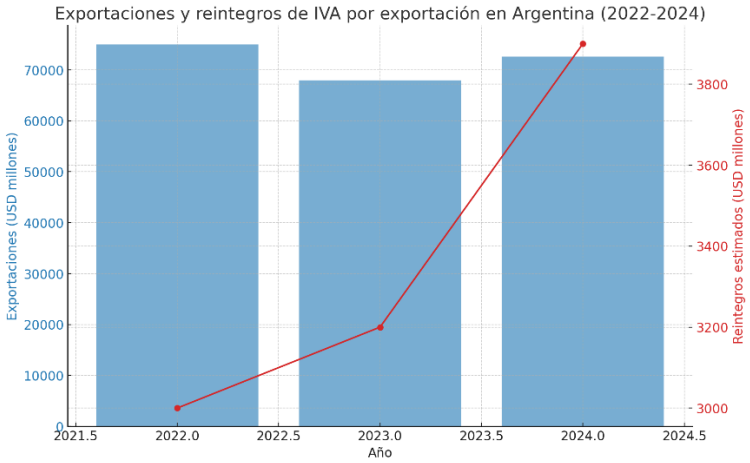


Figura 1

Exportaciones y reintegros de IVA por exportación en Argentina (2022–2024)

Nota. Elaboración propia con base en Ministerio de Economía de la Nación (2023), Ministerio de Economía y Finanzas (2024) y Cancillería Argentina (2024).

Tabla 1

Reintegros de IVA por exportación en Argentina (2022–2024)

Año	Exportaciones (USD millones)	Reintegros estimados (USD millones)	Porcentaje reintegros/exportaciones
2022	75.000	3.000	4,0%
2023	68.000	3.200	4,7%
2024	72.642	3.900	5,4%

Nota. Elaboración propia con base en Ministerio de Economía de la Nación (2023), Ministerio de Economía y Finanzas (2024) y Cancillería Argentina (2024).

2. Distribución sectorial de los reintegros

El análisis sectorial muestra que los reintegros de IVA se concentran principalmente en las exportaciones de productos agroindustriales (soja, maíz, aceite, carne) y en la industria manufacturera (automotriz, alimentos elaborados), sectores que representan más del 70 % del total de reintegros solicitados (Banco Central de la República Argentina [BCRA], 2022). En contraste, las exportaciones de servicios (software, servicios

empresariales y profesionales) apenas representan el 8 % del total, debido a las dificultades administrativas para documentar la relación de insumos con la prestación de servicios, como ha señalado Daro (2023).

Este sesgo sectorial plantea interrogantes acerca de la equidad distributiva del régimen, dado que los grandes exportadores agroindustriales y manufactureros suelen contar con mayor capacidad administrativa y financiera para gestionar los trámites ante ARCA y sostener la carga fiscal hasta la devolución efectiva. Por el contrario, las pequeñas y medianas empresas exportadoras enfrentan mayores dificultades para acceder a este beneficio en tiempo y forma (Simesen de Bielke, 2015).

3. Efecto financiero sobre las empresas exportadoras

Desde la perspectiva de las finanzas empresariales, la devolución del IVA constituye un alivio de la carga fiscal y una mejora en la liquidez de las empresas exportadoras. Según estimaciones de Domínguez (2018), para una exportación de bienes por un valor FOB de USD 100.000, el crédito fiscal acumulado por insumos y servicios adquiridos en el mercado interno puede representar entre USD 15.000 y USD 21.000 (equivalente a una alícuota del 15 % al 21 %), dependiendo del grado de integración local de la cadena de producción.

En caso de demoras en la devolución del IVA, el crédito fiscal acumulado puede transformarse en un costo financiero relevante para los exportadores. A modo ilustrativo, considerando un plazo promedio de devolución de seis meses y una tasa de interés activa anual del 80 % —nivel observado en Argentina durante 2023—, el mantenimiento de dichos saldos a favor puede implicar un costo significativo, reduciendo la rentabilidad de las operaciones de exportación.

En este sentido, la evidencia internacional señala que los retrasos en los sistemas de devolución del IVA afectan negativamente la liquidez de las empresas y pueden desincentivar la actividad exportadora, particularmente en sectores intensivos en capital o con menor margen financiero (Banco Mundial, 2021).

4. Conclusión del análisis económico

El análisis cuantitativo evidencia que el régimen de reintegros de IVA por exportación tiene un impacto económico relevante en las cuentas fiscales y en la estructura financiera de las empresas exportadoras. Si bien el régimen cumple con el objetivo de evitar la exportación de impuestos y fomentar la competitividad, su implementación práctica presenta desafíos significativos: demoras en la devolución, concentración sectorial del beneficio y costos financieros asociados que afectan principalmente a las pequeñas y medianas empresas. Resulta imprescindible, por lo tanto, optimizar el funcionamiento del régimen mediante procedimientos más ágiles y equitativos, garantizando así su verdadero impacto positivo en el desarrollo económico del país.

XXVIII – Jurisprudencia y doctrina reciente sobre reintegros de IVA por exportación

1- Carga probatoria: legitimidad del crédito fiscal

En la causa “Noble Argentina S.A. c/ AFIP-DGI” (CNCAF, Sala V, 10-05-2024), la Cámara reafirmó que el exportador debe acreditar la existencia real de las operaciones subyacentes al crédito fiscal. La empresa presentó facturas, registros contables, remitos y pagos bancarios, pero ARCA (ex AFIP) sostuvo que no era responsable de demostrar la veracidad de los proveedores. La Cámara concluyó que, ante esta situación, la carga recae sobre el Fisco, y debía éste haber probado la inexistencia del hecho imponible.

Este fallo es consistente con precedentes de la Corte Suprema, como ADM Argentina S.A. y Molinos Río de la Plata, donde se determinó que “no es posible recuperar el IVA únicamente por el cumplimiento de requisitos formales; debe probarse la genuinidad de las operaciones”.

2- Veracidad de las compras: doctrina “LDC Argentina S.A.”

El CAF Sala IV, en el caso LDC Argentina S.A. c/ AFIP-DGI (13-06-2024), estableció que no alcanza con una simple contraprestación formal: el crédito requiere que los proveedores existan realmente y hayan realizado las operaciones declaradas. El tribunal sostuvo que el crédito fiscal debe estar respaldado por hechos reales vinculados al vendedor formal.

Este criterio reitera la doctrina de la Corte Suprema, basada en “Fallos 338:169” y otros antecedentes, que imponen la verificación del hecho imponible antes de autorizar la devolución del IVA.

3- Bienes de uso: fallo “Compañía Mega S.A.”

La Corte Suprema, en el fallo “Compañía Mega S.A. c/ AFIP-DGI” (11-07-2024), se pronunció sobre el tratamiento de bienes de uso. El tribunal confirmó que no puede exigirse una habilitación formal de puesta en marcha, siempre que se demuestre que el bien fue destinado efectivamente a la producción de bienes exportables. Esto amplía la protección al exportador que realiza inversiones productivas.

Además, se reconoció el derecho a recibir el reintegro del IVA convertidos a dólares o pesos según el tipo de cambio oficial, con reconocimiento de intereses por mora.

4- Naturaleza jurídica del reintegro

La Cámara Contencioso Administrativo Federal en 2023 determinó que los actos administrativos de denegación de reintegros, constituyen una verdadera determinación de obligación tributaria, y que corresponde recurrir ante el Tribunal Fiscal de la Nación. Este fallo otorga mayor predictibilidad a los exportadores respecto a las vías de impugnación.

Asimismo, en el precedente BILDOWN S.A. c/ AFIP, la Corte Suprema dio lugar al reintegro pese a la existencia de incumplimientos formales por parte de proveedores, sosteniendo que no puede condicionarse la devolución al incumplimiento ajeno.

5- Conclusión

Del análisis de la jurisprudencia reciente sobre reintegros de IVA por exportación en Argentina se desprenden varias conclusiones relevantes. En primer lugar, se observa una evolución en el criterio de los tribunales respecto de la carga probatoria, en especial en casos donde ARCA cuestiona la legitimidad del crédito fiscal fundándose en el comportamiento de los proveedores. La Cámara y la Corte han sostenido que no puede exigirse al exportador una responsabilidad que exceda su esfera de control, y que es el Fisco quien debe probar concretamente la inexistencia del hecho imponible o la falsedad de la operación.

En segundo lugar, se consolida el principio de veracidad material de las operaciones, por encima de los meros requisitos formales, criterio que tiende a proteger a los contribuyentes que actuaron de buena fe y documentaron adecuadamente sus operaciones. Esto se evidencia tanto en casos relacionados con compras locales como en inversiones en bienes de uso afectadas a exportación.

Asimismo, la Corte ha dado un paso importante al establecer que la habilitación formal de un bien no puede ser requisito excluyente para acceder al reintegro del IVA, cuando existen pruebas de su afectación efectiva al proceso productivo exportador. Esto introduce una visión más razonable y económica del concepto de utilización efectiva, que se aparta de formalismos innecesarios.

Por otro lado, la jurisprudencia más reciente también ha delimitado con claridad la jurisdicción del Tribunal Fiscal de la Nación, otorgando a los exportadores una vía más directa para la defensa de sus derechos ante decisiones de ARCA (ex AFIP) que deniegan o demoran el reintegro, lo cual constituye un avance en términos de seguridad jurídica y tutela efectiva.

Finalmente, se destaca un criterio de equidad tributaria en el reconocimiento del reintegro incluso ante incumplimientos de terceros, reforzando la idea de que no puede condicionarse el derecho del exportador al accionar de proveedores, siempre que haya actuado con la diligencia debida.

Cuadro comparativo – Jurisprudencia relevante sobre reintegros de IVA

Caso	Tema Central	Decisión del Tribunal
Noble Argentina S.A.	Carga probatoria y legitimidad del crédito fiscal	Se invierte la carga probatoria: debe probar ARCA
LDC Argentina S.A.	Veracidad material de las compras y proveedores	Debe probarse la existencia real de operaciones
Compañía Mega S.A.	Bienes de uso y tipo de cambio en reintegro	Se reconoce reintegro sin habilitación formal
Plenario CAF 2023	Naturaleza jurídica del reintegro y competencia del TFN	El TFN es competente en materia de reintegros
BILDOWN S.A.	Responsabilidad fiscal por incumplimiento de terceros	Se otorga reintegro pese a incumplimientos del proveedor

Nota. Elaboración propia a partir de fallos publicados por CNCAF y CSJN (2023–2024).

XXIII- Conclusión / reflexión final

El reintegro del Impuesto al Valor Agregado (IVA) en las operaciones de exportación es una herramienta clave para fomentar la competitividad del sector exportador, al permitir que las empresas recuperen parte del costo de producción y ofrezcan precios más atractivos en los mercados internacionales. De esta manera, se garantiza el cumplimiento del principio de "País de destino", que establece que las exportaciones no deben estar gravadas por impuestos indirectos internos, contribuyendo a la neutralidad fiscal y a la eliminación de distorsiones en los precios internacionales. Este mecanismo no solo favorece la rentabilidad de las empresas exportadoras, sino que también contribuye al crecimiento económico del país mediante el incremento de la competitividad y la generación de divisas.

A pesar de los avances normativos alcanzados desde la sanción de la Ley 23.349 y la implementación de la Resolución General 5173 por parte de la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP), diversos informes y estudios señalan que el sistema de reintegro enfrenta múltiples desafíos operativos. Entre estos se destacan la lentitud de los procedimientos administrativos, que aún dependen en gran medida de procesos manuales, la falta de predictibilidad en los tiempos de devolución y las barreras de acceso para las pequeñas y medianas empresas. Además, el contexto económico de Argentina, caracterizado por una alta presión tributaria, inestabilidad cambiaria y déficit fiscal, añade complejidad al cumplimiento eficiente de estos procedimientos, limitando el impacto positivo de las políticas fiscales de exportación.

La Resolución General 5173, diseñada para facilitar el proceso de acreditación, devolución y transferencia de los saldos de IVA acumulados, ha mostrado avances significativos en cuanto a la mejora de la dinámica de los trámites. Sin embargo, la modernización de este régimen es esencial para garantizar un acceso más equitativo y eficiente. La digitalización de los procedimientos, mediante el uso de tecnologías emergentes como la

inteligencia artificial y la facturación electrónica, permitiría reducir los tiempos de procesamiento y errores humanos, lo que resultaría en un sistema más transparente y ágil. Asimismo, la implementación de plazos de devolución obligatorios, como los utilizados en otros países de la región, proporcionaría a las empresas una mayor certidumbre operativa y financiera, minimizando los costos derivados de los retrasos en los pagos.

En este sentido, se recomienda avanzar hacia un sistema de reintegro más inclusivo, que contemple tanto a los grandes exportadores como a las pequeñas y medianas empresas, particularmente aquellas que se dedican a sectores estratégicos como la agroindustria, la minería verde y la economía del conocimiento. Un enfoque más dinámico y sectorial podría impulsar la diversificación de las exportaciones y fomentar un crecimiento económico más sostenido. Además, la reforma podría incorporar criterios de riesgo fiscal que permitan realizar un análisis más focalizado de las operaciones, aplicando controles más estrictos solo en casos excepcionales y reduciendo la carga administrativa para los contribuyentes.

La proyección futura del sistema de reintegro de IVA debe orientarse a facilitar una mayor integración de las empresas argentinas en los mercados internacionales, impulsando la competitividad de los productos nacionales. Asimismo, la expansión del régimen de devolución del IVA a turistas extranjeros, como parte de un ajuste fiscal en frontera, ofrece una vía adicional para fortalecer la economía nacional, al atraer divisas provenientes del turismo receptivo. No obstante, para que estos avances sean efectivos, será necesario contar con un marco institucional sólido, que garantice la transparencia, la certeza jurídica y la eficiencia operativa en la gestión de los reintegros.

En conclusión, el sistema de reintegro de IVA en las exportaciones tiene un gran potencial para promover el crecimiento económico de Argentina, pero su efectividad dependerá de una reforma integral que optimice los procedimientos administrativos, incorpore nuevas tecnologías y reduzca las asimetrías de acceso al beneficio. Solo mediante un enfoque renovado, que combine modernización, digitalización y simplificación, será posible asegurar la competitividad del sector exportador y contribuir al desarrollo económico sostenible del país.

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

Administración Federal de Ingresos Públicos. (1999). *Resolución General 381/1999*.

Administración Federal de Ingresos Públicos. (2010). *Resolución General 2937/2010*.

Administración Federal de Ingresos Públicos. (2015). *Resolución General 3720/2015*.

Administración Federal de Ingresos Públicos. (2019). *Resolución General 4581/2019*.

Administración Federal de Ingresos Públicos. (2022). *Resolución General 5173/2022*.

Amaro Gómez, G. (2018). *Régimen de recuperación de IVA: Cuestiones procedimentales y críticas*. Errepar.

Amaro Gómez, R. L. (2018). *Reforma tributaria: Impuesto al valor agregado. Exportaciones de servicios. Reintegro del crédito fiscal*. Errepar.

Argentina. (1997). *Ley de Impuesto al Valor Agregado (Ley 23.349)*.

Argentina. (2018). *Decreto 1201/2018*.

Argentina.gob.ar. (2024). *Reintegro de IVA a turistas extranjeros*.

Banco Central de la República Argentina. (2022). *Informe de cuentas externas y exportaciones*.

Banco Central de la República Argentina. (2024). *Informe de tipo de cambio real multilateral*.

Banco Mundial. (2021). *Facilitando el comercio y las exportaciones: Lecciones de las experiencias globales*.

Bildown S.A. c/ Fisco Nacional (AFIP-DGI) s/ ordinario, Corte Suprema de Justicia de la Nación, 27 de diciembre de 2011.

Bird, R., & Gendron, P.-P. (2007). *The VAT in developing and transitional countries*. Cambridge University Press.

Centro de Información Judicial. (2024). *La Corte se expidió sobre la devolución del IVA a las exportaciones*.

COFCO International Argentina S.A. c/ EN - AFIP-DGI s/ proceso de conocimiento, Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, Sala V, 23 de septiembre de 2022.

Comisión Europea. (2008). *Directiva 2008/9/CE sobre devolución del IVA*.

Comisión Europea. (2022). *VAT refund procedures in the European Union*.

Compañía Mega S.A. c/ AFIP-DGI s/ proceso de conocimiento, Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, 11 de julio de 2024.

Daro, M. J. (2023). *Reintegro de IVA por exportaciones (RG 5173)*. Errepar.

Domínguez, S. M. (2018). *Régimen de devolución del IVA por inversiones en bienes de uso reglamentado por el Decreto 813/2018*.

Ebrill, L., Keen, M., Bodin, J. P., & Summers, V. (2001). *The modern VAT*. International Monetary Fund.

El Ciudadano. (2024). *Procesan a ex directivos de Vicentín por fraude en reintegros de IVA*.

FIEL. (2006). *La devolución del IVA en Argentina: Ventajas comparativas y falencias*.

García Belsunce, H. (s.f.). *Tratado de tributación*.

Gaumet, M. V. (2012). *El IVA y la reimportación de mercaderías para consumo*. Errepar.

Gómez Girini, G., Simionato, V. L., Talley Daprá, M., Zacra, D. B., & Zarategui, L. M. (2014). *Recupero de IVA para exportadores: Disposiciones, procedimientos y dificultades* (Trabajo final de grado). Facultad de Ciencias Económicas, Universidad Nacional de Cuyo.

Instituto Nacional de Estadística y Censos. (2024). *Intercambio comercial argentino*.

Instituto Nacional de Estadística y Censos. (2025). *Estadísticas de turismo internacional*.

La Nación. (2008). *Reintegros y devolución del IVA: tiempos que no se respetan*.

LDC Argentina S.A. c/ AFIP-DGI s/ proceso de conocimiento, Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, 13 de junio de 2024.

Malvestiti, C. (2024). *Noble Argentina S.A. c/ AFIP: Protección del derecho al reintegro frente a proveedores en infracción*. Errepar.

Ministerio de Economía y Finanzas. (2024). *Presupuesto nacional en cifras 2024*.

Ministerio de Economía. (2022). *Informe de ejecución presupuestaria nacional*.

Ministerio de Economía. (2023). *Informe sobre la evolución de los reintegros fiscales por exportación*.

Ministerio de Economía. (2023). *Plan Argentina Productiva 2030*.

Noble Argentina S.A. c/ AFIP-DGI s/ proceso de conocimiento, Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, Sala V, 10 de mayo de 2024.

Organización Mundial del Comercio. (2022). *Acuerdos de facilitación del comercio y tributos indirectos*.

Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos. (2017). *International VAT/GST Guidelines*.

Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos. (2020). *Consumption tax trends 2020*.

Palermo Films S.A. c/ EN - AFIP-DGI s/ proceso de conocimiento, Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, 19 de mayo de 2020.

Ramognino, R. (2014). *Valor agregado. Tiendas libres de impuestos en aeropuertos internacionales*. AFIP.

Roldán Peiretti, G. D. (2019). *Derecho de exportación a los servicios*. Errepar.

Simesen de Bielke, S. A. (2015). *IVA y exportaciones: Algunos aspectos conflictivos de interpretación y reglamentación*. *Doctrina Tributaria Errepar (DTE)*.

Vázquez, J. (2021). *Impuesto al valor agregado: Principios, aplicación y jurisprudencia*. La Ley.