

CONVERSACIONES EN DERREDOR DE LA DENOMINADA *DECLARACIÓN POST EMBARQUE*: LA REDUNDANTE “DECLARACIÓN SOBRE UNA DECLARACIÓN YA CONSTATADA”

POR JUAN M. SLUMAN

SUMARIO

- I. La declaración informativa aduanera y el principio del despacho en confianza como pilar de la relación jurídico aduanera
- II. La consecuente facilitación del tráfico internacional como función colateral de la aduana moderna
- III. El importante rol de la tecnología y el error de considerarla en ocasiones como un fin y no como un medio
- IV. El caso de la reglamentación administrativa operativa del art. 346 del Código Aduanero: antecedentes, naturaleza jurídica y reglamentación
- V. La denominada declaración post embarque: su redundancia, ilegalidad y riesgos aparejados
- VI. Posibles soluciones

I. LA DECLARACIÓN INFORMATIVA ADUANERA Y EL PRINCIPIO DEL DESPACHO EN CONFIANZA COMO PILAR DE LA RELACIÓN JURÍDICO ADUANERA

Ninguna duda cabe que la declaración infor-

mativa (como acción independiente de la solicitud de destinación¹), constituye el acto jurídico pilar y condicionante del despacho² que hace nacer la relación jurídica aduanera³.

Tan así es que mediante la adopción del sistema de la declaración previa se ha consagrado el principio del despacho en confianza, como con-

1. Acerca de la disquisición entre la declaración aduanera (propriadamente dicha) sobre las características de la mercadería / operación y la destinación aduanera como solicitud de tipo de destino aduanero, véase BARREIRA, Enrique C., “La Solicitud de Destinación Aduanera y la Declaración Aduanera”, Revista de Estudios Aduaneros, Bs.As., N° 14, Sec. Doctrina, pp. 115 y ss.

2. CAMAÜER, Fernando; “La Declaración Aduanera”, Revista de Estudios Aduaneros, Bs.As., N° 3, p. 16.

3. Hace casi dos siglos que se ha abandonado el antiguo sistema de la denominada “comprobación administrativa”, en virtud el cual simplemente se presentaba la mercadería al Servicio Aduanero para que éste la examine y en consecuencia determine su tratamiento arancelario y aduanero. Sin embargo, los inconvenientes emergentes de la verificación de absolutamente todas las mercaderías, así como la necesidad de contar con datos que no siempre surgen de la sola verificación de la mercadería importada (origen, procedencia, valor, etc.) provocaron que en el mundo moderno tal sistema sea absolutamente inviable (conf. BARREIRA,...; ob cit., pp. 133/134)

tracara subyacente natural de aquél pilar⁴.

Es que el despacho es *en confianza*, pues, con el objeto de tornar más eficaz el control del tráfico internacional, como contrapartida el servicio aduanero asume el riesgo de exponerse a que el interesado manifieste inexactamente datos relativos a la mercadería o a la operación, lo cual, eventualmente, podría aparejar la aplicación de un tratamiento aduanero distinto al que efectivamente hubiese correspondido.

II. LA CONSECUENTE FACILITACIÓN DEL TRÁFICO INTERNACIONAL COMO FUNCIÓN COLATERAL DE LA ADUANA MODERNA

Naturalmente, la adopción del sistema de la declaración previa basado en el principio del despacho en confianza a través de la disminución cuantitativa en los controles aduaneros ha conllevado a la agilización del tráfico internacional.

Luego, la agilización del comercio internacional ha sido directamente fijada como objetivo primordial de los nuevos sistemas aduaneros⁵, al punto de que la facilitación del comercio internacional ya venía siendo considerada como nueva función de la aduana moderna⁶.

Esta nueva función de la aduana, a la que calificamos como colateral en relación con el ejerci-

cio del control del tráfico internacional como su misión esencial, en Argentina ha campeado en la implementación de diversos institutos que sobre la base de parámetros de riesgo o condiciones previas se han creado para el beneficio de la operatoria de estos últimos (v. gr., selectividad en los controles, despachos simplificados, aduanas domiciliarias, aduanas factorías y operadores confiables)

III. EL IMPORTANTE ROL DE LA TECNOLOGÍA Y EL ERROR DE CONSIDERARLA EN OCASIONES COMO UN FIN Y NO COMO UN MEDIO

Con eficaz rigor científico se han distinguido⁷ tres sistemas de declaración aduanera informativa (o declaración aduanera propiamente dicha); a saber: a) aquella que se limita a los “elementos de hecho”⁸, b) aquella que, además de los “elementos de hecho”, requiere la declaración de los “elementos normativos”⁹, y c) aquella cuyos “elementos de hecho” y “elementos normativos” deben instrumentarse por vía informática¹⁰.

En el impulso agilizador de las gestiones aduaneras, en Argentina se ha adoptado el tercer sistema (c) trasladado las funciones técnicas de la aduana de la clasificar en la nomenclatura (armonizada, regional y nacional), valorar las mercaderías a despacho e indicar su tratamiento

4. Cabe reparar en que sobre el principio del despacho en confianza reposa la reducción de la efectiva comprobación del servicio aduanero a una menor expresión (conf. CAMAÚER..., ob. cit.) autorizando el libramiento de la mercadería verificando solo una parte de ella (BARREIRA..., ob. cit., p. 196) con el objeto de perseguir un control aduanero eficaz: si se pretende controlar todo, posiblemente no se controle nada.

5. El “Convenio Internacional para la Simplificación y Armonización de los Regímenes Aduaneros” hecho en Kyoto el 18/05/1973 bajo los auspicios del ex Consejo de Cooperación Aduanera (actual Organización Mundial de Aduanas), si bien al cual Argentina no ha adherido, ha sido seguido por la normativa del ex CCA (actual OMA), por la Organización Mundial del Comercio (OMC) y por la gran mayoría de integraciones regionales y países del mundo. En idéntico sentido, la Organización Mundial de Aduanas ha emitido hace ya más de tres años el “Marco Normativo para Asegurar y Facilitar el Comercio Global” en Junio de 2.005.

6. FLORES, Orlando Raúl; “Comercio Internacional y Régimen Aduanero”, Ediciones Jurídicas Cuyo, Santiago de Chile-1.993, p. 80.

7. BARREIRA, ob. cit., pp.138/142.

8. Limitada a informar todos aquéllos datos de las mercaderías y de la operación que sean conducentes a una correcta clasificación arancelaria y valoración por parte de la aduana.

9. Entendiéndose por tales a la clasificación arancelaria y a la valoración de la mercadería, trasladando así la aduana al declarante la delicada función técnica de clasificar y valorar en la operación; la que muchas veces se presta a interpretaciones particulares, o bien decisiones internas de la aduana que el administrado declarante ni siquiera conoce.

10. En estos supuestos la declaración aduanera debe adecuarse y acotarse a las codificaciones informáticas previstas de antemano por el sistema para las descripciones de las mercaderías y de la operación, con el inconveniente de que el sistema en muchísimos casos no contempla determinadas particularidades que el administrado declarante desea manifestar y por cuestiones informáticas no puede hacerlo quedando compelido, de tal suerte, a declarar incorrectamente bajo riesgo de no poder instrumentarse la declaración y paralizarse los trámites del despacho.

aduanero a los propios administrados declarantes instrumentándose únicamente por vía informática¹¹.

Cabe reparar en lo delicado de la solución, pues, además de precisar el administrado declarante de vastos conocimientos técnicos de clasificación en la nomenclatura, de valoración y del tratamiento aduanero aplicable (con criterios internos de la aduana que muchas veces no conoce) así como de las mercaderías a despachar, el sistema informático limita y acota la declaración a la información vertida en el mismo¹².

Si bien tal problema está considerado mediante un mecanismo sumarisimo de consulta previa a la aduana en el marco de la tramitación del despacho¹³, la experiencia ha demostrado que estos plazos, al no ser cumplidos en muchas ocasiones por parte de la Aduana, complican la logística de la operación y por consiguiente sus costos, lo cual en muchos casos, frente a las exigencias comerciales, llevan al administrado a declarar sin esperar corriendo el riesgo de las consecuencias por eventuales errores.

Se trata de la ineludible transición entre un sistema obsoleto de contralor que se viene dejando de lado en pos un control sobre parámetros de riesgo inteligentes y a la vez agilizador del tráfico internacional (o, cuanto menos, no entorpecedor), en aprovechamiento extremo del recurso tecnológico: la aduana virtual, o sin papeles, en la denominación de la OMA.

Naturalmente, el escenario descrito aumenta en forma proporcional el riesgo de la responsabilidad de los administrados declarantes.

Es que como la declaración previa y el despacho en confianza constituyen ambas caras de la moneda pilar en el sistema aduanero moderno, su

afectación negativa implica la contravención aduanera por antonomasia: la declaración inexacta.

Y se sabe que con la derogación del art. 957 del Código Aduanero¹⁴ hoy en día un yerro en la declaración aduanera a través de la clasificación en la nomenclatura, valoración y tratamiento aduanero (aunque en este último punto es cuestionable) de la mercadería, en tanto se traduzca en alguna de las consecuencias previstas por el apartado 1° del art. 954 del mismo ordenamiento, tipificaría, en principio, como la infracción mencionada.

IV. EL CASO DE LA REGLAMENTACIÓN ADMINISTRATIVA OPERATIVA DEL ART. 346 DEL CÓDIGO ADUANERO: ANTECEDENTES, NATURALEZA JURÍDICA Y REGLAMENTACIÓN

“Declaración Previa / Despacho en Confianza + Control Inteligente + Tecnologización / Aduana sin Papeles + Mayor Responsabilidad del Declarante” no es el marco en el cual, evidentemente, sigue teniendo lugar el tratamiento administrativo / operativo de la denominada “carga con diferencia” contemplada en el art. 346 del Código Aduanero¹⁵.

La situación importa la siguiente hipótesis: una vez registrada (“oficializada”, en términos informáticos MARÍA) la destinación de exportación para consumo, si la mercadería presentada a despacho (embarque) resulta menor a la declarada y se le da aviso al Servicio Aduanero a fin de que constate la diferencia y registre la misma en el instrumento de exportación, el hecho no es configurativo de infracción¹⁶ auto-

11. Criterio adoptado por la Ley 25.986 de Reforma del Código Aduanero en sus arts. 234 para importación a consumo y 332 para exportación a consumo, y sus concordantes relativos a otras destinaciones.

12. BARREIRA, Enrique C.; “Reformas al Código Aduanero introducidas por la Ley 25.996”, Revista Jurisprudencia Argentina, Año 2.005-II, Fascículo 7, Sección Doctrina, p. 8.

13. Ver preceptos citados en Nota 11.

14. Art. 47 de la Ley 25.986 de Reforma del Código Aduanero.

15. “El exportador puede embarcar mercadería en menor cantidad que la declarada en la solicitud de destinación de exportación para consumo, siempre que, una vez concluida la carga, diere aviso al servicio aduanero para su constatación y registro en el correspondiente permiso.”

16. La “ratio” de la norma, aunque en la Exposición de Motivos del Código Aduanero nada se dice, parecería ser que como en exportación, a diferencia de la gran mayoría de las importaciones, la mercadería siempre es embarcada con posterioridad al registro de la destinación / declaración, no podría considerarse a esta última como inexacta siendo que la presentación a embarque aún no tuvo lugar (conf. BARREIRA, Enrique C. en “Código Aduanero – Comentarios, Antecedentes y Concordancias –”, ed. Abeledo-Perrot, Bs.As.-1.986, T° II-B, pp. 308/309)

rizándose la denominada “carga con diferencia” (en menos¹⁷)

Lo cierto es que el precepto del art. 346 citado condiciona la posibilidad a que se diere aviso al servicio aduanero para su constatación y “registro en” el correspondiente permiso. De lo dicho surge con nitidez que, tomado conocimiento por parte del Servicio Aduanero (ya sea por intervención propia teniendo presente que aún en los canales verdes el guarda debe constatar la unidad de venta, o bien por aviso del exportador), *es la propia Aduana la que con ajuste a aquella norma de base debe registrar la diferencia en menos en el permiso de embarque (instrumento de exportación)*¹⁸.

Este deber aduanero jamás fue discutido hasta que, tal como en muchas ocasiones acontece, las “necesidades informáticas” terminan imponiéndose por sobre las necesidades funcionales¹⁹.

Corría el año 1.995 y con él la por entonces vigente reglamentación general de operativa de exportación²⁰, cuando decide implementarse para unas pocas aduanas del país, pero de significativo movimiento, el Sistema Informático MARÍA.

Fue entonces cuando, en materia de declaraciones de exportación, se dictó la Resolución n° 1.284/’95 (ex ANA)²¹ que obligó a los exportadores a presentar dentro de las 48 horas de finalizado el embarque una declaración que denominó “*post embarque*” que contemplara la cantidad efectivamente cargada. Informáticamente, esto le permitía al SIM continuar adelante el proceso operativo

sobre la base de una declaración coincidente con la confirmación ulterior del Servicio Aduanero.

Luego, con anterioridad a la generalización del SIM y como etapa de informatización previa en todo el país, tuvo lugar el dictado de la Resolución n° 2.624/’97 (ex ANA) que implementó las normas de integración del DUA (Documento Único Aduanero); que tuvo la particularidad de definir a la declaración post embarque como “...*la declaración que efectúa el declarante únicamente para las que se hayan cumplido con diferencia por el Servicio Aduanero. La presentación y aceptación de la misma implica el ajuste de la declaración original a lo realmente embarcado.*”²² y como “...*la declaración que efectúa el documentante únicamente para aquellas destinaciones en las que las cantidades o bultos embarcados difieren de los declarados en la destinación de exportación, lo que implica una nueva liquidación de la misma, por parte del declarante, en base a las cantidades realmente embarcadas.*”²³ Esta definición fue reafirmada por la norma ampliatoria de aquella reglamentación, Resolución n° 128/’98 (ex ANA), al disponer que la declaración post embarque “...*equivale a una nueva declaración por las cantidades realmente cumplidas y sólo se presenta para los ítems con diferencia...*”²⁴

La modalidad continuó con la generalización del Sistema Informático MARÍA a todo el país, mediante la Resolución General n° 1.161/01 (AFIP)²⁵ de operativa general de exportación SIM.

17. En tal aspecto se ha sostenido la innecesidad de contemplar la misma situación cuando la diferencia en la carga es en mayor cantidad, dado que (partiendo de la premisa de la inexistencia infraccional por el motivo indicado en la precedente Nota 16) el exportador tiene la posibilidad de no embarcar el referido exceso (conf. BARREIRA, ...; “Código...”, *ibid.*, pp. 309/310, con cita de la CNCAFed, Sala I, en “Jarmoluk, Teodoro” del 10/04/’72 –publicado en revista Derecho Aduanero, T° IV-A, p. 554-) Empero, ante la disquisición efectuada en el precepto en comentario, en la práctica las aduanas consideran infracción a la constatación de la carga con diferencia en más.

18. Con razón se ha sostenido que ese asiento del guarda (en referencia al cumplido de la carga por la cantidad correspondiente) implica un documento público en los términos del art. 979 del Código Civil, ya que es un instrumento extendido por un funcionario público en la forma en que la ley lo ha determinado en el art. 346 del Código Aduanero, por lo que la materialidad de los hechos que el funcionario constata por sí mismo hacen plena fe aun frente a terceros de (art. 993, 994 y 995 Código Civil) y prevalece sobre cualquier documento o declaración unilateral (así lo expresó BARREIRA, Enrique C. en una charla realizada en Junio de 2.008 a la cual asistimos algunos profesionales especializados en materia aduanera)

19. Lo referido en las notas 9 y, en especial, 10, son sólo algunos ejemplos en que las necesidades funcionales deben adaptarse a las “informáticas”.

20. Resolución n° 3.023/’93 (ex ANA).

21. Punto 3.4. del Anexo II.

22. Anexo II.

23. Anexo III.

24. Anexo II.

25. Punto 4.4. del Anexo II.

Por último, también resulta ilustrativa a los efectos de estas líneas, la complementación de la definición de declaración post embarque que contiene la reglamentación actualmente en vigencia sobre operativa general de exportación, Resolución General n° 1.921/'05 (AFIP), que también contempla la modalidad en su procedimiento²⁶, cuando en su Anexo II, Punto 1.1.3. "Declaración Post-Embarque", reza: "*Es la declaración que efectúa el Exportador o su representante, ante el Servicio Aduanero, establecida en los supuestos del Art. 346 o Art. 959 inc. c) de la Ley 22.415, de las cantidades de unidades de mercaderías o bultos, que efectivamente fueron embarcados respecto a los declarados en la solitud de Destinación de Exportación. Por lo tanto la diferencia de unidades de comercialización y/o bultos son los únicos elementos por los cuales se cumplirá un documento con diferencia, realizando la correspondiente Declaración Postembarque.*"

De esta manera, se "institucionalizó" esta modalidad que llevaba ya diez años de aplicación; y respecto de la cual podría ensayarse otra definición más simple: "*la redundante declaración sobre una declaración ya constatada*".

V. LA DENOMINADA DECLARACIÓN POST EMBARQUE: SU REDUNDANCIA, ILEGALIDAD Y RIESGOS APAREJADOS

¿Es, desde el punto de vista jurídico administrativo / operativo aduanero, legítima esta modalidad? No, ni el art. 346 del Código Aduanero (ya citado), ni el art. 959 del mismo ordenamiento, impone tal obligación en cabeza del administrado.

¿Es, desde el punto de vista jurídico administrativo, legítima la modalidad en comentario? Teniendo principalmente en cuenta las razones por las que se ha impuesto y las desproporcionadas consecuencias que más adelante se verán, contraría los principios de Celeridad, Economía, Sencillez y Eficacia en los trámites administrati-

vos consagrados por el art. 1° Apartado b) de la Ley 19.549 de Procedimientos Administrativos²⁷

¿Se encuentra esta costumbre, bajo el norte "Declaración Previa / Despacho en Confianza + Control Inteligente + Tecnologización / Aduana sin Papeles + Mayor Responsabilidad del Declarante", en la dirección correcta? No, sin dudas.

Aún con los precedentes e insalvables obstáculos, ¿aporta algún beneficio al Servicio Aduanero en su operatoria diaria esta redundante declaración? Ninguna; por el contrario, así como implica un doble trabajo para el exportador, también lo es para el funcionario aduanero.

¿Porqué razón, entonces, no se simplifica el trámite, eliminándose esta modalidad? La respuesta parecería la de siempre: es más fácil adaptar la funcionalidad a la informática que a la inversa.

Ahora bien, una cosa es admitir un exceso burocrático sin respaldo legal (o con respaldo reglamentario ilegítimo) en la economía administrativa, y otra muy distinta (que no se puede tolerar) es resultar sancionado por inconvenientes en el cumplimiento de este trámite redundante.

Dejando de lado las muchas instrucciones internas, en diversos niveles de la Aduana, que imponen a las aduanas la calificación como infracciones formales de los arts. 994 y 995 del Código Aduanero²⁸, o bien medidas disciplinarias administrativas de las contempladas en los arts. 47 (para el Despachante de Aduana) y 100 (para el exportador), todo lo cual en el contexto descripto resulta ya de por sí preocupante, conviene recordar que según el criterio de la Aduana la declaración post embarque (o sea "la redundante declaración sobre una declaración ya constatada") es susceptible de ser instrumento de una declaración inexacta, con todas las consecuencias punibles que ello implica.

En efecto, mediante Dictamen DV RTAG n° 1.081/'00²⁹ la División Régimen Tributario y Asuntos Generales del Departamento Asesoramiento, compartido por la línea jerárquica superior, se opinó que "*...la declaración de post-embarque conforme surge de las definicio-*

26. Puntos 2.5.2.3., 2.5.2.5. y 2.6. del Anexo II.

27. Supletoriamente aplicable en el caso en virtud de lo dispuesto por el art. 1.017, Apartado 1., CA.

28. Infracciones residuales respecto de las cuales, dicho sea de paso, en ocasiones se efectúa una utilización abusiva.

29. Del 23 de Octubre de 2.000.

nes establecidas en la normativa de referencia [en relación con las resoluciones números 2.624/'97 y 128/'98 de la ex ANA, ya citadas], reúne las características requeridas en el apartado 1, primer párrafo del tipo infraccional normado en el art. 954 del Código Aduanero. En efecto, se trata de una declaración comprometida que reajusta a la original, de acuerdo a lo efectivamente cargado. En dicho aspecto, también resulta necesario que la misma produjera o hubiera podido producir un perjuicio fiscal (inciso a), como por ejemplo si la inexactitud incurrida modifica la base de cálculo de beneficios fiscales, o provocare o hubiere podido provocar el ingreso del exterior de un importe pagado o por pagar distinto al que correspondiere (inciso c), conforme las pautas establecidas por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en la sentencia del 12/05/92 de los autos "SUBPGA SA c/ ANA".

A partir de entonces, la denominada declaración post embarque, además de redundante, para la Aduana puede ser punible en cuanto a su inexactitud aunque la constatación de la misma se haya efectuado con anterioridad por parte del Servicio Aduanero.

Sin embargo, corrobora la tesis que se viene sosteniendo el reciente precedente de la Sala F del Tribunal Fiscal de la Nación en "Aluar Aluminio SA y otro c. Dirección General de Aduanas s. Apelación" (Expediente 21.220-A), sentencia del 30 de Septiembre de 2.008, al sostener "Que, debe adelantarse que, de la reseña normativa efectuada se desprende que la declaración de postembarque no tiene por finalidad documentar una nueva operación de exportación en sustitución de otra anterior, sino corregir o rectificar los datos relativos a la cantidad de mercadería embarcada, es decir, en los casos que se dé el supuesto previsto (en cuanto aquí interesa) en el art. 346 del CA. Es decir que la declaración registrada en el postembarque debe con-

siderarse complementaria de la declaración contenida en la destinación de exportación (en los casos específicamente autorizados)." ³⁰

Aunque en los hechos ventilados en la contienda en la cual tuvo lugar la sentencia citada la aduana interviniente había autorizado previamente la anulación de una declaración post embarque anterior y autorizado la presentación de uno nuevo, sobre el cual recayó la inexactitud, se estima que la doctrina del fallo es enteramente aplicable a los conceptos que se vienen vertiendo en el presente.

Sólo a mayor abundamiento, dado que lo dicho resulta fundamento bastante para afirmar la improcedencia de la denominada declaración post embarque, tomando los conceptos del extracto transcripto del fallo en cuanto a que "...la declaración registrada en el postembarque debe considerarse complementaria de la declaración contenida en la destinación de exportación..." es claro que resultando de tal manera jamás podría ser punible en los términos del art. 954 del Código Aduanero, por aplicación de lo dispuesto en el art. 959 inc. a)³¹ del mismo ordenamiento³².

VI. POSIBLES SOLUCIONES

La gravedad de la situación no puede esperar la sustitución del SIM por un nuevo sistema informático, bastaría entonces una modificación a aquél en el sentido de que con la registración del cumplimiento del embarque efectuada por el guarda sobre las cantidades de unidades documentadas en el permiso de embarque automáticamente se cierre el documento sin necesidad de ninguna presentación posterior del administrado.

Y, desde luego, comenzar con no castigar ninguna situación relacionada con la declaración post embarque hasta tanto la misma sea eliminada.

30. Similar criterio había adoptado la misma Sala F del Tribunal Fiscal, aunque en un aspecto tangencial al litigioso, en "YPF c. Dirección General de Aduanas s. Apelación", Expediente 15.412-A, sentencia del 9 de Diciembre de 2.003, y en "YPF c. Dirección General de Aduanas s. Apelación", Expediente 15.415-A, sentencia del 10 de Diciembre de 2.003.

31. "En cualquiera de las operaciones o de las destinaciones de exportación, no será sancionado el que hubiere presentado una declaración inexacta siempre que mediare alguno de los siguientes supuestos: a) la inexactitud fuere comprobable de la simple lectura de la propia declaración..."

32. Barreira, Enrique C; ver Nota 18.