

LA DECLARACION POST-EMBARQUE Y SUS EFECTOS

por Fernando G. Camauër

I

La reglamentación de los procedimientos de exportación que establece la Res. Gral. AFIP 1921/05¹ define a la Declaración Post-embarque como “la declaración que efectúa el Exportador o su representante ante el Servicio Aduanero, establecida en los supuestos del Art. 346 ó 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 solicitud de Destinación de Exportación”, y agrega: “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 Post-embarque”.

El objeto y alcances de esta declaración pueden suscitar discrepancias y de hecho ellas están planteadas en un fallo reciente del Tribunal Fiscal de la Nación al que luego haré referencia.

Por ello quiero considerar los presupuestos, naturaleza y efectos que pueden atribuirse a la declaración post-embarque.

II

La noción de declaración post-embarque enunciada al principio debe complementarse con las disposiciones de la misma resolución que paso a transcribir:

Definiciones. 1.1.1 Precumplido: Es la acción de consignar en las Destinaciones de Exportación, las constancias de las cantidades de unidades de mercaderías, de consolidación y/o precintado, que se realiza en forma previa al embarque o iniciación del Tránsito de Exportación.

1.1.2 Cumplido: Es la acción de consignar en la Destinación de Exportación, las constancias de las cantidades de unidades de mercaderías puestas a bordo o del egreso de las mismas por la Aduana de salida con destino al exterior.

2.5.1 Canal Verde/Naranja. El Guarda deberá registrar en el Sistema mediante las transacciones de “Registro del Precumplido” (mmpcuddtm 1) ó “Registro de Cumplido”

¹ Cabe adelantar que las disposiciones de esta resolución siguen los lineamientos de la Res. Gral. AFIP 1160/01 y no introducen en relación a la actuación considerada ninguna modificación sustancial.

(mcumddtm 1) la cantidad de bultos, el peso y la conformidad respecto a la cantidad de unidades declaradas. Estas últimas serán controladas cruzando la información obrante en el “Detalle de Contenido” de la mercadería embarcada y la declarada en la Destinación de Exportación. Dejará las constancias de los controles efectuados en el campo “CONFORME DECLARADO” del formulario OM-1993-A SIM, “SI” ó “NO”, según corresponda.

2.5.1.1 Efectuado el “PRECUMPLIDO” ó “CUMPLIDO” de la operación, en todos los casos el Guarda dejará constancias en el reverso de la hoja correspondiente al primer ítem, de la cantidad de bultos y/o la cantidad de kilogramos brutos embarcados, del total de la Destinación en el campo “DEL TOTAL”, con firma y sello aclaratorio al dorso de la primera foja.

De resultar “CONFORME” a lo declarado asentará esta circunstancia en el sector respectivo al dorso del OM-1993-A SIM de la siguiente forma “CONFORME DECLARADO” “Sí, todos los ítems”.

De resultar “NO CONFORME DECLARADO” además de la indicación de los bultos y/o el peso embarcados establecerá “RECTIFICACION PENDIENTE” “SI”.

2.5.1.2 De embarcarse “Con Diferencia” los bultos y/o unidades, el Sistema exigirá al declarante la oficialización de la Declaración Post-embarque, la cual deberá ser presentada ante el Servicio Aduanero en el plazo de CINCO (5) días hábiles de realizado el “CUMPLIDO”

El incumplimiento de dicha exigencia será juzgado de acuerdo a lo previsto en el Art. 994 inc. c) del Código Aduanero, sólo si el Servicio Aduanero hubiere registrado informáticamente el cumplimiento de la destinación aduanera dentro del plazo estipulado en la presente norma.

De la relación de estos procedimientos y actuaciones dispuestas por la reglamentación surge que la Declaración de Post-Embarque presupone y se exige en función de los cumplidos con diferencia, y estaría enderezada a rectificar informáticamente la solicitud de declaración conforme los resultados del embarque, resultados que, cabe advertir, han sido previamente establecidos por el servicio aduanero en el documento que instrumenta y registra la destinación de exportación.

O sea que la Declaración Post-Embarque se presenta bajo este encuadre reglamentario como la formalización informática de las constancias ya existentes en el formulario de destinación (cumplido), al cual se supone debe ajustarse y cuyo previo

registro en el SIM condiciona la admisión por este Sistema de dicha Declaración Post-Embarque.

El cumplido obra entonces como la comprobación del servicio aduanero respecto a las cantidades efectivamente puestas a bordo (embarcadas). Además, la inobservancia del plazo para formular esta Declaración de Post-Embarque sólo sería sancionable en los términos del art. 994 del Código Aduanero y ello siempre y cuando el Servicio Aduanero hubiese registrado informáticamente ese cumplido dentro de dicho plazo.

En este contexto, se ha considerado que la declaración Post-Embarque es una declaración redundante sobre una declaración ya constatada, que contraría los principios de celeridad, economía, sencillez y eficacia, e implica un doble trabajo para el exportador y los funcionarios aduaneros, que debería ser eliminada y que ello no se hace porque “es más fácil adaptar la funcionalidad a la informática que a la inversa”. Además, se invoca jurisprudencia del Tribunal Fiscal de la Nación que ha considerado esta declaración como complementaria de la declaración contenida en la declaración de exportación, por lo que nunca podría ser punible a tenor del art. 954 del Código Aduanero por aplicación de lo dispuesto por el art. 959 inc. a) del mismo ordenamiento (**ver artículo de doctrina “Conversaciones en derredor de la denominada Declaración Post-Embarque...” del Dr. Juan M. Sluman, en Revista de Estudios Aduaneros N° 19 pág. 101).**

III

Los efectos de la declaración que se analiza han sido considerados por el Tribunal Fiscal de la Nación en un fallo del 8 de junio de 2009 en la Causa N° 25111 “Alfred Toepfer Internacional Argentina S.R.L. c/D.G.A.”, en la que también se resuelve sobre la responsabilidad del despachante de aduana al respecto.

Luego de transcribir las disposiciones de la Resolución 1169, vigente al momento de los hechos (como dije, similares a las de la Res. 1921). Esa sentencia expresa lo siguiente:

“Asimismo, de resultar “NO CONFORME” establecerá “RECTIFICACION PENDIENTE” “Sí” (Declaración de Post-embarque). Que esto quiere decir que la actuación del personal aduanero (aunque sus atestaciones tengan el carácter de instrumento público del art. 979 del Código Aduanero, según aducen las recurrentes a fs. 13) de ningún modo reemplaza la tarea del declarante con relación al Post-embarque.

Que tanto es así que el punto 3.2.4. del Anexo III de la mencionada Res. Gral. AFIP 1161/01 disponía que el Declarante “procederá a regularizar la situación respecto a las diferencias de cantidad de unidades embarcadas a través de la Declaración Post-embarque dentro de las CUARENTA Y OCHO (48) horas del “CUMPLIDO” con diferencias por personal aduanero”, en tanto que el punto 3.3 de ese anexo preceptuaba que la recepción de la Declaración Post-embarque “implica, en un canal Rojo la aceptación de la misma por parte del Servicio Aduanero, por lo cual previo a su presentación en el SIM, el Servicio Aduanero habilitado deberá realizar el control por oposición entre las unidades realmente embarcadas y las declaradas en la Declaración Post-embarque.

Cuando se trate de Declaraciones Post-embarque correspondientes a destinaciones con canal de selectividad Verde ó Naranja y ante la falta de control aduanero de las cantidades realmente embarcadas, se efectuará un control de oposición con el “Detalle de Contenido”, considerándose responsabilidad única y exclusiva del documentante la Declaración Post-embarque. El punto 3.4 de ese Anexo daba cuenta de que una vez “finalizada la operación de carga con destino al exterior el Verificador ó Guarda actuante deberá realizar la entrega al documentante del Parcial 2 con las constancias del ‘CUMPLIDO’ ya sea conforme o con diferencia. En este último caso a los fines de la posterior presentación de la Declaración Post-embarque”.

Que el permiso de embarque de la especie tramitó por Canal Naranja y no cabe duda de que se verificó diferencia entre lo declarado y la cantidad resultante, con relación al importe a pagar desde el exterior, conducta que queda subsumida en el artículo 954, ap. 1, inc. c) del C.A., a lo que se agrega que la exportación está comprendida en el régimen de la ley 21.453, por lo cual la exportadora se compromete a exportar como mínimo el 90% de lo declarado en el registro de venta.”

Que, por lo demás, el permiso era de autoliquidación, siendo que el despachante pudo colocar las cantidades sin que el sistema lo cotejara (ver fs. 7 de los ant. adm.)”

IV

Sin perjuicio de las circunstancias particulares del caso que dan sustento a la decisión que adopta el TFN, señalo que este pronunciamiento contiene apreciaciones que pueden plantear interrogantes y discrepancias atendibles.

Los alcances y efectos de la Declaración Post-Embarque están expuestos y explicados con toda claridad en la obra del **Dr. Enrique Barreira Código Aduanero-Comentarios Antecedentes y Concordancias.- Tomo I-B Páginas 254,267,308,309,310,459,461 y 462.** Siguiendo a este autor, destacaré lo siguiente:

El control de la carga por parte del servicio aduanero es una función ineludible (art. 406 y 407 del C.A.) que se manifiesta mediante el “cumplido” que debe insertarse en el campo correspondiente de la solicitud de exportación y que conforma el libramiento a que se refiere el artículo 330 del C.A., es decir, la autorización de salida de la mercadería con destino al exterior.

El cumplimiento por menor cantidad importa una rectificación hecha de oficio por el Servicio Aduanero. Al propio tiempo, constituye la comprobación que éste realiza sobre la cantidad efectivamente embarcada y, en definitiva, es el acto que concluye el ciclo de la operatoria de exportación.

Asimismo, el “cumplido de embarque” es la constatación con ajuste a la cual se coteja o confronta la relación de la carga que debe presentar el transportista (art. 405 C.A.) y con arreglo a ella es que debe ser efectuada la liquidación de los estímulos y el ingreso de las divisas correspondientes a la exportación.

Por otra parte y como lo advierte el fallo en comentario, las constancias del “cumplido” podrían tener valor de instrumento público, conforme lo dispone el artículo 979 inc. 2º del Código Civil; en todo caso, ellas van a prevalecer siempre sobre una declaración posterior que difiera con el resultado de dicho control y también, como se dijo, en lo que atañe al control sobre el ingreso de las divisas que correspondan.

Cabe entonces plantear si las inexactitudes en la Declaración Post-Embarque tienen aptitud para producir, en forma real o potencial, alguno de los efectos dañosos que tipifican la infracción del art. 954 del Código Aduanero.

Las disposiciones reglamentarias establecen la responsabilidad exclusiva del documentante pero no precisan los alcances de esta responsabilidad, parecen referirse a faltas administrativas y no establecen que la Declaración Post-Embarque tenga efectos al margen o con prescindencia de la comprobación previa de la cantidad embarcada resultante del cumplimiento. Al contrario, los alcances de esta declaración se confrontan y validan con los resultados del cumplimiento, estando prevista la anulación de la declaración en caso de inconsistencia con los datos del cumplimiento registrado en el Sistema.

Me parece, pues, que las inexactitudes en la Declaración Post-Embarque, si bien pueden caer en las previsiones del art. 994 inc. a) del Código Aduanero y configurar simultáneamente faltas susceptibles de la aplicación de sanciones disciplinarias, no encuadrarían *per se* en ninguno de los supuestos del art. 954 del Código Aduanero.

La situación que se plantea ante las inexactitudes de la Declaración Post-Embarque sería análoga a la que fuera contemplada por la Corte Suprema de Justicia en su sentencia del 26/10/1989 “Agencia Marítima Río Paraná”, en donde el Alto Tribunal tuvo oportunidad de expresar: *“La circunstancia de que el mineral de manganeso esté beneficiado con franquicias fiscales en razón de su destino implica que la importación del mineral declarada es insusceptible de producir perjuicio fiscal real o potencial, habida cuenta de que al no generar deuda por derechos aduaneros deviene un presupuesto abstracto, y en tales condiciones la conducta vinculada con la operación examinada no resulta idónea para poner en peligro el bien que el artículo 954 del Código Aduanero protege”*

Este criterio ha sido reiteradamente aplicado por el Tribunal Fiscal en relación al agente de transporte, cuando se constataba un exceso en el manifiesto de carga presentado, si la misma mercadería había sido ya objeto de destinación a consumo abonando los tributos correspondientes a su importación. El tribunal administrativo consideró que en esas circunstancias no se daba posibilidad de que se produjera perjuicio fiscal.

Igual criterio interpretativo es el que ha aplicado también la Cámara Nacional en lo Contencioso Administrativo Federal, Sala II, fallo del 10/02/05, en la causa “Agencia Marítima Multimar S.A. (TFN 12819-A)” respecto de un automóvil importado en franquicia diplomática no sujeto al pago de derechos.

Pero incluso admitiendo que las diferencias de la Declaración Post-Embarque puedan tener encuadre en los supuestos de los incisos a) y c) del art. 954 del Código Aduanero, comparto la opinión del Dr. Sluman en cuanto considera que en casos como el planteado (inexactitud de la Declaración Post-Embarque en relación a las constancias del cumplido obrante en el permiso de embarque) se configura el error evidente e imposible de pasar desapercibido al que se refiere el artículo 959 inc. a) C.A.. Porque si bien la inexactitud no surge de la declaración propiamente dicha, surge sí del cuerpo de la misma solicitud y es imposible que ella pase inadvertida para el control aduanero.