

*José Alberto Valdés Villarreal \**

---

## **Los retos de los agentes aduanales ante la ley**

**SUMARIO:** I. Introducción. II. relación jurídico tributaria entre la Federación y el agente aduanal. III. Los retos del Comercio Exterior.

### **I. Introducción**

La calidad de agente aduanal faculta a la persona física a promover por cuenta ajena el despacho de las mercancías, con base en una patente que autoriza la Secretaría de Hacienda y Crédito Público. La patente no solo concede derechos sino que genera obligaciones al autorizado.

Frente a sus clientes, el agente aduanal es un prestador de servicios personales independientes, sujeto a la ley civil, pero frente a la autoridad es el gobernado, sujeto de una relación jurídica de orden público.

La relación jurídica que mantiene el agente aduanal con la Federación revisite un doble aspecto: el de derecho administrativo en lo que ataña a la autorización de la patente, y el de derecho tributario propiamente dicho, por lo que hace a la potestad tributaria.

La sujeción de las personas a la ley responde a la Soberanía del Estado, quien se da su propio orden jurídico, garantizando derechos fundamentales y constriñendo a los sujetos gobernados al cumplimiento de obligaciones. Cuando estas obligaciones son de carácter fiscal, hablamos de una relación jurídico tributaria, basada en lo que conocemos como “potestad tributaria”, producto de la propia soberanía.

### **II. relación jurídico tributaria entre la Federación y el agente aduanal**

La relación jurídico-tributaria entre la Federación y el agente aduanal tiene dos vertientes: la normal, en la que el agente es el contribuyente, sujeto pasivo direc-

\* Presidente del Colegio de Profesores e Investigadores de Derecho Fiscal.

to de la relación, por virtud de la cual debe contribuir a los gastos públicos proporcional y equitativamente.

La otra vertiente corresponde a las hipótesis en las que el agente aduanal se convierte en responsable solidario de contribuciones y aprovechamientos a cargo de terceros. Esta responsabilidad no se encuentra limitada a la capacidad contributiva del agente, sino que se extrae a la capacidad del cliente, contribuyente directo.

El Siglo xxi representa un desafío para la actividad de los agentes aduanales, ya que quedan diariamente expuestos a contingencias, difíciles de controlar, que pueden materializarse en consecuencias graves, como sanciones por actos propios, créditos por responsabilidad solidaria con los importadores y exportadores, suspensión y cancelación de la patente, y hasta la imputación de un delito, derivadas de su actuación directa o de sus dependientes, en los despachos de mercancías.

Años de trabajo e inversión quedan en riesgo. La posibilidad de perder una parte importante del patrimonio, de perder el derecho a continuar con el ejercicio de la profesión honesta y lícita de agente aduanal, es parte de la actividad diaria.

Los agentes aduanales son un engrane especializado, necesario para el funcionamiento de las instituciones y para la vida económica y cultural de nuestro país, en sus relaciones con el exterior.

### **III. Los retos del Comercio Exterior**

El comercio exterior es una materia delicada e importante, cambiante y compleja. La diversidad de bienes y mercaderías, la determinación de su valor, su descripción y clasificación arancelaria, en base a la tarifa, las reglas generales y complementarias de la Ley, las notas de la tarifa, las regulaciones y restricciones no arancelarias, las reglas de origen, la existencia de múltiples tratados internacionales, las reglas de comercio exterior, de la miscelánea fiscal, reglas de tratados, el manual de operación aduanera y demás disposiciones aplicables, representan un reto que se solo se enfrenta con preparación y conocimientos, que se adquieren con estudio constante, dedicación y esfuerzo, a través de la unidad, actuando como grupo incluyente e influyente, capaz de hacerse escuchar por los órganos del Estado y de luchar en común para resolver las encrucijadas que afronta el gremio.

Se trata de conocimientos especializados que difícilmente tienen otros profesionistas.

El otorgamiento de una patente para ejercer las funciones de agente aduanal es un acto administrativo semejante a los que generan el derecho de actuar como corredor público, notario público, contador público certificado autorizado para dictaminar los estados financieros, que también se basan en autorizaciones personales e intransferibles.

Los agentes aduanales prestan un servicio personal independiente, ya sea directamente o a través de una sociedad, por el que cobran una retribución. El agente aduanal cumple con sus obligaciones fiscales pagando los impuestos que corresponden a los ingresos que percibe y a los servicios que presta.

Pero resulta que los agentes aduanales no son solamente sujetos pasivos directos en la relación jurídico tributaria, sino que también asumen la figura de sujetos pasivos indirectos, como responsables solidarios de las contribuciones, aprovechamientos y accesorios a cargo de terceros.

Conforme a la fracción II del artículo 53 de la Ley Aduanera, los agentes aduanales son responsables solidarios respecto de las importaciones y exportaciones en las que intervengan personalmente o por conducto de sus empleados autorizados.

El agente es responsable de la veracidad y exactitud de los datos e información, del régimen aduanero y de la clasificación arancelaria, así como de las regulaciones y restricciones no arancelarias.

No existe una proporción lógica entre las contribuciones propias a cargo de los agentes aduanales y el importe de su responsabilidad solidaria. Veamos un ejemplo: El agente aduanal cobró \$5,000.00 (cinco mil pesos) de honorarios por tramitar un pedimento. Debe pagar hasta un 28% de impuesto sobre la renta por el ingreso percibido, según la progresividad de la tarifa del impuesto sobre la renta, lo que representa menos de \$1,500.00, pero el haber intervenido en esa operación lo hace responsable solidario, digamos que por \$10,000.00, en caso de que se cometiera un error que así lo amerite.

Por cada operación en la que intervengan, van incrementando, al cúmulo de sus responsabilidades, importes adicionales de contingencia patrimonial y personal, que desaparecen a los cinco años, o más, si hubo revisión u otra circunstancia que ampliara o suspendiera la caducidad.

Los retos de los agentes aduanales frente a la ley, en el Siglo XXI, no se limitan al dominio de la materia, sino que se extienden al cuidado del patrimonio personal, y a la persona en el ejercicio libre de su profesión, y hasta en su libertad física.

El diccionario de la Real Academia Española define “reto” como objetivo o empeño difícil de llevar a cabo, y que constituye por ello un estímulo y un desafío para quien lo afronta. Si por reto vamos a entender aquello a lo que una

persona se enfrenta y afronta, los agentes aduanales arriesgan su patrimonio y sus libertades básicas cada vez que tramitan un pedimento.

Son múltiples las consecuencias previstas por las leyes para el caso de que un agente aduanal tropiece con alguna disposición o cometa algún error tipificado como infracción. Entre dichas consecuencias podemos destacar las siguientes:

#### *Patrimoniales*

Multa formal propia. Si bien la responsabilidad solidaria en que incurren los agentes aduanales no incluye las multas a cargo de terceros, existen tipificadas una serie de infracciones en las que pueden ocurrir, que provocan que el agente sea sancionado con multas formales. Viene al caso ejemplificar el posible error de asentar en el pedimento un dato equivocado, al confundir un “cero” (0) con una “o”, en la clave del Registro Federal de Contribuyentes del cliente. Si este error se repitió en varios pedimentos, por lo menos un número igual de multas se le impondrán.

Responsabilidad solidaria. Comprende las contribuciones y aprovechamientos a cargo del cliente, más sus accesorios.

#### *Limitantes de libertad*

Sanciones relacionadas con la patente. La suspensión y cancelación de la patente son posibles consecuencias que acarrea la existencia de alguna irregularidad. Se priva a la persona del derecho de ejercer una actividad lícita.

Privación de la libertad. El Código Fiscal de la Federación regula como delito fiscal una serie de conductas, en las que puede ocurrir un agente aduanal en el ejercicio de su actividad.

La responsabilidad no incluye el caso de mercancías que requieran muestreo, ni la hipótesis de subvaluaciones que no superen el 40%. Tampoco, cuando las diferencias se generen con motivo del origen de las mercancías y el agente conserve copia del certificado de origen, debidamente requisitado.

La descripción de las mercancías es un tema complejo que forma parte del reto, ya que lo asentado en la factura normalmente responde al nombre comercial y no necesariamente coincide la denominación técnica ni con lo descrito en

la fracción arancelaria correspondiente. Son frecuentes las confusiones al describir las mercancías sujetas a un procedimiento de comercio exterior, como el caso de tela plastificada o plástico con soporte de tela; de engomado o papel engomado; artículos didácticos o láminas, té o infusiones, etc.

El artículo 36, fracción I, inciso a) de la Ley Aduanera exige adjuntar al pedimento de importación, una factura que reúna los requisitos que establezca la Secretaría mediante reglas. Al respecto, la RCGMCE 2.6.1., enuncia, entre otros, el requisito de manifestar la “descripción comercial detallada de las mercancías”, sin embargo, no existe definición del concepto. Adicional a lo anterior, el instructivo de llenado del pedimento exige manifestar la “descripción de la mercancía, la naturaleza y características técnicas y comerciales, necesarias y suficientes para determinar su clasificación arancelaria”. Es evidente que el cumplimiento estricto de ambos requisitos puede llevar a declaraciones diferentes e incongruentes que pueden tener consecuencias jurídicas.

Si bien, tratándose de mercancías de difícil identificación el agente aduanal no adquiere responsabilidad, la cuestión resulta importante para el cliente, pues un certificado de origen para tratamiento preferencial surtirá efectos para la nueva fracción arancelaria determinada por la autoridad con motivo del muestreo, siempre y cuando la descripción de las mercancías coincida.

Otro importante reto de día a día, lo constituye también la revisión de las mercancías y su documentación antes de presentarlas al mecanismo de selección automatizado. La posibilidad de bultos sobrantes, de no coincidencia de números de serie, etc., son responsabilidad del agente aduanal, pero debemos tener en cuenta que en la vida real no siempre es factible que las agencias revisen y cuenten toda la mercancía que despachan.

Ha habido casos en los que el proveedor, por cortesía o propaganda, agrega al pedido alguna muestra o refacción, no incluidas en la factura, que en un reconocimiento resultan como mercancía no declarada. Por el volumen de los contenedores o el tipo de embalaje empleado, puede resultar muy compleja la revisión de los embarques, antes de presentarlos a despacho, pero se trata de una cuestión de alto riesgo para los agentes aduanales, que son responsables solidarios en estos casos, además de que se les puede suspender y cancelar la patente.

Vale la pena plantearse la posibilidad de algunas hipótesis de exclusión de responsabilidad en estos casos, como por ejemplo que el agente aduanal tenga la opción de informar, antes de someter las mercancías a reconocimiento, que le fue imposible realizar una revisión exhaustiva, para que se configure un rojo automático, pero sin que el agente adquiera responsabilidad solidaria.

El artículo 6° del Código Fiscal de la Federación establece la regla general de la autodeterminación, al señalar que corresponde a los contribuyentes la deter-

minación de las contribuciones (y en el caso, también de los aprovechamientos) a su cargo, salvo disposición expresa en contrario, como lo es el caso de importaciones por la vía postal y de la contribución de mejoras por obras de infraestructura hidráulica, a nivel federal.

Los agentes son los representantes legales de los contribuyentes, respecto de los actos relacionados con los pedimentos que hayan despachado, sin necesidad de un poder conferido en los términos del artículo 19 del Código Fiscal de la Federación, ya que la Ley Aduanera concede a la carta encomienda el valor de un mandato. Lo que realicen los agentes se entiende efectuado por su cliente, por lo que opera la regla general de autodeterminación, que practica el contribuyente a través de su mandatario, el agente.

En algunos países, en materia de comercio exterior, rige la regla opuesta a la autodeterminación. El particular proporciona los elementos y datos a la autoridad y ésta efectúa la determinación de los créditos a cargo. No creemos que en México resulte funcional este método, por las cargas de trabajo y costos que implicaría para la administración pública, además de que el contribuyente y su representante serían responsables de la veracidad de los datos proporcionados.

Otra problemática de nivel la constituye el hecho de que los agentes pueden actuar por conducto de sus empleados o dependientes autorizados y, además, de que pueden operar en más de una aduana, ya que inevitablemente quedan expuestos a la actuación de sus dependientes y encargados autorizados. Un error cometido por dichos dependientes puede tener por consecuencia la suspensión y cancelación de la patente del agente, como si se tratara de hechos propios. Esto genera una incertidumbre e inseguridad importantes, ya que la pérdida de la patente representa un grave perjuicio para el profesionista, quien no intervino personalmente en los hechos. La ley no prevé consecuencias para el dependiente responsable, como pudiera ser su inhabilitación para continuar actuando en representación de agentes aduanales, sino que directamente hace sujeto de las consecuencias al agente representado.

Los retos de los agentes aduanales no se constriñen al ámbito del derecho administrativo, sino que se extienden a la materia penal.

El artículo 103 del Código Fiscal de la Federación dispone que se presume cometido el delito de contrabando cuando declare inexactamente la descripción o clasificación arancelaria de las mercancías, cuando con ello se omita el pago de contribuciones y cuotas compensatorias, salvo cuando el agente hubiese cumplido estrictamente con todas las obligaciones que le imponen las normas en materia aduanera y de comercio exterior. Resulta hasta compleja la interpretación del precepto, ya que por un lado contiene una "y" copulativa, que da a entender que debieron omitirse tanto contribuciones como cuotas (por tratarse

de un tipo delictivo, es de aplicación estricta), pero por otro, debe descifrarse cuándo se cumplen estrictamente todas las obligaciones que imponen las normas, a pesar de una incorrecta descripción o clasificación.

Si un cliente importador olvida comunicarle a su agente aduanal de un cambio de domicilio, y el pedimento se elabora con el domicilio que tradicionalmente se venía señalando, el agente incurre en responsabilidad, sin que se trate de hechos propios. Si se llega a confundir una “o” con un “0”, un “6” con una “G”, una “i” con una “l” o con un “1”, al citar la clave de RFC del cliente en un pedimento, se incurre en responsabilidad y se hace acreedor a multas.

No digamos si una agencia tramita varios pedimentos al mismo tiempo y los empleados equivocan los papeles, asignando el que corresponde al camión de adelante al de atrás; tendremos dos pedimentos pagados pero ninguno ampara las mercancías, por haberse confundido los embarques.

Los litigios resultan, además de onerosos, muy dilatados. No procede la suspensión de los efectos del acto de autoridad cuando se trata de una cancelación o suspensión de patente, por lo que un agente sancionado con estas medidas quedará imposibilitado para continuar trabajando mientras se resuelven en definitiva los medios de defensa. Incluso, en caso de ganar el medio de defensa y anularse la orden de suspensión o de cancelación, dado el tiempo que trascurre para la impartición de justicia, el agente habrá perdido los clientes, enfrentado gastos sin percibir ingresos, y habrá tenido que resolver conflictos laborales, al haber estado la agencia sin operación.

El reto de los agentes aduanales no debe ser un reto solitario. Los legisladores, la administración pública y los órganos encargados de la impartición de justicia también enfrentan retos paralelos. Todos los miembros de la comunidad tenemos la responsabilidad de actuar a favor de los fines del Estado.

Recientemente se reformó la Constitución Federal para establecer, en el primer párrafo de su artículo 22, que toda pena deberá ser proporcional al delito que sancione y al bien jurídico afectado. La Suprema Corte de Justicia de la Nación ya aclaró que las sanciones administrativas en materia fiscal se rigen por los principios generales del derecho penal, por lo que también deben ser proporcionales a la infracción cometida y al daño que se ocasione. Esto obliga a una revisión seria y pormenorizada de las sanciones administrativas, ya que en las leyes existen multas y otras consecuencias, como la cancelación de la patente, que no guardan proporción con la conducta infractora, ya que existen demasiados formalismos y detalles secundarios cuya inobservancia es castigada con penas que no resultan lógicas frente a un error formal que se pueda haber cometido.

Recordemos que en la segunda mitad del siglo XIX, durante la vigencia de la Ley del Timbre, las sanciones por omitir el pago de los impuestos y derechos

del timbre llegaban a veinte tantos del importe omitido, lo que ocasionó que el pueblo mexicano, agudo en sus expresiones, le llamara la “Ley del Tigre” y que, incluso, en uno de los puntos del Plan de Tuxtepec se planteara su derogación.

No debemos perder de vista que las contribuciones no son un fin en sí mismas, sino solamente un instrumento para alcanzar los fines del Estado. El gasto público, enfocado a la justicia social, resulta primordial para la consecución de dichos fines, por lo que la materia de las contribuciones requiere de una regulación que garantice al Estado los recursos necesarios.

Pero una nación que busca la justicia, como elemento vital para el bienestar colectivo, no cumpliría adecuadamente sus fines si para alcanzarlos emplea herramientas injustas, pues incurriría en contradicción al buscar la justicia con métodos injustos.

Los legisladores deben establecer leyes que resulten adecuadas a nuestra realidad de país y de seres humanos imperfectos; quienes declaramos y autodeterminamos las obligaciones fiscales a cargo propio o de terceros no somos máquinas automatizadas infalibles. Podríamos decir que es inherente a la naturaleza humana el derecho a equivocarse. El artículo 70-A del Código Fiscal de la Federación ya contempla, aunque limitadamente, el derecho a que se cancelen las multas cuando se cometa infracción por vez primera.

En el caso de los agentes aduanales, la ley es omisa al no obligar a la autoridad a que se consideren los años de operación, los volúmenes de trabajo bien realizado, sus esfuerzos de capacitación propia y de sus empleados, las medidas que emprenda para garantizar la calidad de sus servicios y demás datos de su historial, al momento de aplicar la ley. Un error que se cometa puede llevar a la cancelación de la patente, por una aplicación formal de normas frías e impersonales, que no siempre resultan proporcionales al caso concreto.

El reto de los agentes aduanales en el siglo XXI no se concreta a la actualización y estudio de todas las normas y reglas aplicables a la materia del comercio exterior, tan dinámica y compleja. El conocimiento de los diversos tratados internacionales, la clasificación arancelaria de las mercancías, su descripción, la determinación de la base gravable o valor en aduana, el análisis de los certificados de origen para revisar su correcto llenado, el cumplimiento de normas oficiales y de otros requisitos y regulaciones no arancelarios, la conservación de uno de los tres ejemplares de las muestras de mercancías de difícil identificación, no son los únicos retos que enfrentan los agentes aduanales.

Enfrentan el reto de no cometer errores y de que sus empleados tampoco los cometan; enfrentan el reto de tener que confiar en sus clientes en la mayoría de los casos, en cuanto al exacto contenido de los embarques y demás información de trascendencia; enfrentan el reto de posibles multas, de créditos por responsa-

bilidad solidaria, de procedimientos de suspensión y cancelación de la patente, y hasta el de quedar involucrado en casos de índole penal.

No se trata de algo sencillo. Como ya dijimos, está en juego el libre ejercicio de una actividad profesional, está en riesgo el patrimonio personal, está en riesgo la libertad.

No existen soluciones de formato para esta problemática. La mejor manera de enfrentar los retos y riesgos que se pueden presentar es la capacitación, la dedicación, los programas de calidad, la buena administración.

Los agentes aduanales están concientes de ello, y toman medidas para estar mejor preparados. La celebración de convenios con universidades, con instituciones públicas y con el Colegio Nacional de Profesores e Investigadores de Derecho Fiscal y Finanzas Públicas, A.C., son un claro ejemplo de la actitud responsable de una asociación, como la AAADAM, que busca para sus agremiados los mejores niveles de capacitación y adiestramiento, basados en la investigación y análisis de la multitud de normas que rigen su actuación.