

**PÉRDIDA DE LA CERTIFICACIÓN  
EN MATERIA DE IVA E IEPS: ANEXO 31**

**PROCEDIMIENTOS ADUANEROS  
PARA LEGALIZAR MERCANCÍAS**

# estrategia **ADUANERA**®

LA REVISTA MEXICANA DE COMERCIO EXTERIOR

**VERACRUZ  
PRECURSOR DEL  
COMERCIO EXTERIOR**

**REVISIONES  
ELECTRÓNICAS  
ADUANERAS**

**PERJUICIO CONTRA EL  
IMPORTADOR  
EN EL EMBARGO  
DE MERCANCÍAS**



**MULTAS POR ERRORES  
DE TRANSMISIÓN**

**EVITE PAGO POR  
DEMORAS O ALMACENAJE**

**MÉXICO ANTE  
EL BANCO MUNDIAL**

**BBVA Bancomer**  
"Tu aliado para hacer negocios  
de comercio exterior"



LIC. FABIOLA GÓMEZ



Licenciada en Derecho por la Universidad Autónoma de Baja California, con especialidad en Impuestos por esa Universidad y en Gestión Tributaria por la Universidad Castilla-La Mancha de Toledo, España, cuenta con Maestría en Derecho Procesal Constitucional y Comercio Internacional así como Doctorado en Derecho (en progreso). Se desempeñó en diversos cargos de la Administración Pública relacionados con la materia Fiscal y Aduanera, actualmente es socia del área de Práctica Legal de la firma Asesores Stratego y Delegada de la Asociación Nacional de Importadores y Exportadores de la República Mexicana (ANIERM), además se ocupa como asesora externa ante diversos organismos empresariales y gubernamentales del País.

# REVISIONES ELECTRÓNICAS ADUANERAS

## FISCALIZACIÓN DE VANGUARDIA

ESTA NUEVA FACULTAD QUE SE INCLUYE AL APARTADO DE FACULTADES DE COMPROBACIÓN DE LA AUTORIDAD TRIBUTARIA, INDUDABLEMENTE VOLVERÁ MÁS ÁGIL EL ACTUAR FISCALIZADOR DE LA AUTORIDAD Y DEL MISMO MODO, LE PERMITIRÁ SIMPLIFICAR SUS ACTOS, LO QUE ES UNA DE LAS PRINCIPALES FINALIDADES QUE SE SIGUEN EN LA IMPLEMENTACIÓN DE PROCEDIMIENTOS ELECTRÓNICOS.

**S**in duda alguna, las reformas realizadas en materia Fiscal y Aduanera, siguen dando de que discutir y así será hasta el año 2015, que es cuando veremos en su mayoría concretados todos los efectos de estos relevantes cambios, que definitivamente han venido a abrir la puerta a una época de modernización del marco jurídico y operativo aduanero, estableciendo el uso de medios electrónicos o digitales para facilitar el comercio exterior. Y un tema que indiscutiblemente sigue causando

preocupación es la vanguardia de la revolución tecnológica de nuestro mundo actual.

Bajo esa exposición, nos referiremos primeramente en señalar que las "Revisiones Electrónicas" son un acto de fiscalización consistente en la revisión electrónica de la información y documentación que obra en poder de la autoridad fiscal, con el objeto de comprobar el cumplimiento de las obligaciones fiscales y aduaneras de los contribuyentes, responsables solidarios o terceros con ellos relacionados basándose en el análisis de la información y documentación que obra en poder de la autoridad fiscal, sobre uno o más rubros o conceptos específicos de una o varias contribuciones.

El marco legal de este tipo de procedimientos de fiscalización, se ubica primeramente en los artículos 42 fracción IX y 53-B del Código Fiscal de la Federación, ordenamiento en el cual se definen las formalidades para su procedencia y desarrollo. Y aunque en nuestro país es desde el 2002 que inició la implementación de medios electrónicos, en lo que a la automatización hace, desde esta fecha se estableció en el numeral 38 de la Ley Aduanera, que el despacho aduanero de las mercancías debía efectuarse a través de un sistema electrónico con gra-

bación simultánea de medios magnéticos, apuntando inevitablemente a esta tendencia de usos de medios electrónicos y digitales.

No obstante a lo anterior, debe decirse que México no es pionero en el tema, pues ya en países de América Latina, como Chile y Argentina, han recurrido con anterioridad a estos mecanismos de fiscalización, para revisar de manera más práctica y ágil el correcto cumplimiento de las obligaciones tributarias de los pagadores de Impuestos.

Ya ubicándonos en el tópico aduanero, nos concentraremos a analizar las implicaciones que resultaran de esta nueva facultad en las operaciones que cotidianamente se realizan en el ámbito del Comercio Exterior.

Al respecto, es preciso referirnos a una de las principales inclusiones a la materia aduanera por virtud de la reforma, esto es, la creación del Sistema Electrónico Aduanero, en virtud del cual desde el 10 de diciembre de 2013, quienes introduzcan o extraigan mercancías de territorio nacional se encuentran obligados a transmitir a través de dicho sistema y mediante la utilización de documentos electrónicos o digitales, la información relativa a la importación o exportación, empleando para tales efectos la Fiel o sello digital, (la cual como sabemos produce los mismos efectos que las leyes otorgan a la información que se presenta con firma autógrafa).

Otra obligación vinculada a la anterior, es la de conservar los documentos electrónicos o digitales en archivo electrónico, en los lugares y por el plazo general de 5 años, para y como parte de la contabilidad; los cuales se deberán poner a disposición de la autoridad fiscal cuando así lo solicite; sin embargo, los documentos electrónicos o digitales transmitidos al Sistema Electrónico



#### Cronología de un proceso de fiscalización en movimiento

1. En el año 2002, se crea la existencia del Sistema Automatizado Aduanero Integral (SAAI).
2. En el 2008, se delimitan las bases para el establecimiento de la Ventanilla Única de Comercio Exterior Mexicana (VUCEM) y diversos mecanismos tecnológicos como el Pago Electrónico Centralizado Aduanero (PECA) y el Sistema de Operación Integral Aduanera (SOIA).
3. El 14 de enero de 2011, se publicó el "Decreto por el que se establece la "Ventanilla Digital Mexicana de Comercio Exterior", en atención a la imposición formulada por la Organización Mundial de Comercio, así como de la Organización Mundial de Aduanas; esto, tocante a la facilitación del comercio, que tiene como finalidad procurar la agilización de los trámites aduaneros y combatir las prácticas ilegales y desleales que ocurren en el Comercio Internacional. (Esta novedosa operación se puso en marcha el 1 de junio de 2012).
4. Posteriormente, en el Anexo de las definiciones de las Reglas de Carácter General en Materia de Comercio Exterior (RCGCE) 2013, publicado el 02 de septiembre de ese mismo año, se incluyó la definición de la Ventanilla Digital, remitiendo su ubicación electrónica a la dirección electrónica: [www.ventanillaunica.gob.mx](http://www.ventanillaunica.gob.mx)
5. En las Reglas de Carácter General, 1.9.15 y 3.1.30, dadas a conocer el 30 de agosto de 2013, se establece la descripción del funcionamiento de ese mecanismo. La primera se refiere a los datos de la factura, recibiendo después un acuse denominado COVE (comprobante de valor electrónico) y la segunda implica el cumplimiento digital de una regulación o restricción no arancelaria, para lo cual el acuse genera un *e-document*.
6. El 09 de diciembre de 2013, se publicaron en el DOF las reformas a la Ley Aduanera y al Código Federal Tributario, incluyéndose un sistema electrónico aduanero y las revisiones electrónicas, respectivamente.

Aduanero prevalecerán, en el determinado supuesto de discrepancia, respecto a la información en datos y documentos contenidos en los archivos electrónicos de las empresas y de los particulares.

Al respecto, debe indicarse que de acuerdo al numeral 28 del Código Federal Tributario, el pedimento que forma parte del archivo electrónico, además de permitir acreditar los ingresos y deducciones por operaciones de comercio exterior para efectos del artículo 27, fracción XIV, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, es parte integral de la contabilidad.

Ahora bien, *¿Cómo se integran estos archivos electrónicos?* debemos considerar que se integran de cada uno de los pedimentos con la información transmitida y presentada en mensaje o documento electrónico digital, como parte de sus anexos.

En importación, los archivos electrónicos se integran básicamente por la siguiente documentación: la relativa al valor y demás datos relacionados con la comercialización de las mercancías, contenidos en la factura o documento equivalente, al declarar el acuse correspondiente; la contenida en el conocimiento de embarque, lista de empaque, guía o demás documentos de transporte; la que compruebe el cumplimiento de las regulaciones y restricciones no arancelarias a la importación; la que determine la procedencia y el origen de las mercancías para efectos de la aplicación de preferencias arancelarias, cuotas compensatorias, cupos, marcado de país de origen y otras medidas que al efecto se establezcan, de conformidad con las disposiciones aplicables y cuando se trate de mercancías susceptibles de ser identificadas individualmente, la información relativa a los números de serie, parte, marca, modelo o, en su defecto, las especificaciones téc-

“ TODOS LOS ACTOS Y RESOLUCIONES ADMINISTRATIVOS, ASÍ COMO LAS PROMOCIONES DE LOS CONTRIBUYENTES RELACIONADAS CON LA REVISIÓN ELECTRÓNICA, SE NOTIFICARÁN Y PRESENTARÁN EN DOCUMENTOS DIGITALES A TRAVÉS DEL BUZÓN TRIBUTARIO ”

nicas o comerciales necesarias para identificar las mercancías y distinguirlas de otras similares, cuando dichos datos existan. Esta información debe consignarse en la información transmitida relativa al valor y demás datos de comercialización de las mercancías.

En lo que toca a las operaciones de Exportación, podemos ver integridades en este tipo de archivos, la documentación relativa al valor y demás datos relacionados con la comercialización de las mercancías, contenidos en la factura o documento equivalente, declarando el acuse correspondiente así como la que compruebe el cumplimiento de las regulaciones y restricciones no arancelarias a la exportación.

En ese sentido, la transmisión al Sistema Electrónico Aduanero de un archivo electrónico de comercio exterior posibilitará a la autoridad Hacien-

daria a llevar a cabo la revisión de las declaraciones electrónicas efectuadas y de los documentos electrónicos o digitales transferidos, esto es, realizar las auditorías electrónicas que versaran elementalmente sobre el pago de las contribuciones y aprovechamientos y con el cumplimiento debido de las formalidades de cada Régimen aduanero.

Por lo anterior, algunos aspectos que podemos identificar serán parte de las revisiones electrónicas, son los siguientes:

1. **Documento electrónico**, que de acuerdo a la fracción XIII, del artículo 2 de la Ley Aduanera, es todo documento electrónico, todo mensaje que contiene información escrita en datos, generada, transmitida, presentada, recibida o archivada por medios electrónicos.
2. **Documento Digital**, todo mensaje que contiene información por reproducción electrónica de documentos escritos o impresos, transmitida, presentada, recibida, o archivada por medios electrónicos, artículo 2 fracción XV de la Ley Aduanera.
3. **Archivo electrónico** de cada uno de los pedimentos con la información transmitida y presentada en mensaje o documento electrónico o digital como parte de sus anexos, 162 fracción VII de la LA.
4. **FIEL**, obtenida de acuerdo al numeral 116 del CFF
5. **Ventanilla digital** que permite a los agentes de comercio exterior realizar, a través de un sólo punto de entrada electrónico, todos los trámites de importación, exportación y tránsito de mercancías. En vigor desde el 14 de enero de 2011.
6. **E-document**, número de referencia emitido por la ventanilla digital que se declara en el pedimento, una vez que se cumple en

la forma electrónica o mediante su transmisión en forma digital al Sistema Electrónico Aduanero a través de la ventanilla digital, con los documentos que deben presentarse junto con las mercancías para su despacho aduanero, a fin de acreditar el cumplimiento de las regulaciones y restricciones no arancelarias, Normas Oficiales Mexicanas y demás obligaciones, según lo dispuesto en la Regla de Carácter General de Comercio Exterior, 3.1.10.

7. **COVE** (comprobante de valor electrónico) obligación de transmitir electrónicamente a través de la ventanilla digital, los datos contenidos en la factura o en cualquier documento que exprese el valor de las mercancías de comercio exterior, acorde a las reglas 1.9.15 y 3.1.5. de las RCGMCE y el numeral 59-A de la Ley Aduanera.

#### 8. Sistema Electrónico Aduanero.

Es importante hacer especial hincapié, en que de acuerdo al numeral 144-C de la Ley Aduanera, cuando las autoridades practiquen auditorías en materia de comercio exterior, deberán

efectuarlas con los archivos electrónicos de los sujetos obligados, salvo en aquellos casos en que estimen pertinente practicarlas con la documentación que para tal efecto estén obligados a conservar en términos de lo establecido en la Ley y el Código Fiscal de la Federación, de donde se induce que preferentemente las revisiones en materia aduanera, se harán de modo electrónico.

Independientemente de que el ordenamiento aduanero no es muy preciso al referirse al tema, es válido reflexionar sobre otro cuestionamiento común, *¿Mediante que instrumento se realizarán las revisiones electrónicas en materia aduanera?* sobre este aspecto, resaltamos que el artículo 144 fracción III, de dicho ordenamiento, establece que es facultad de las autoridades fiscales el requerir de los contribuyentes, responsables solidarios y terceros, la información y documentación relacionada con las obligaciones y requisitos que establecen las disposiciones fiscales y aduaneras, empleando, en su caso, el sistema electrónico que se disponga, sin que dicho numeral a la fecha, haga la precisión expresa del sistema que se trata.

Si bien es cierto, de acuerdo a la Ley Aduanera, los importadores y exportadores, que realicen trámites a través del sistema electrónico aduanero, proporcionarán una dirección de correo electrónico para que la autoridad coloque en el mismo un aviso de disponibilidad de notificación, señalando que se ha emitido un acto administrativo, caso el cual el destinatario contará con un plazo de cinco días hábiles computados a partir del primer envío para ingresar al buzón y una vez abierto el mensaje, se generará un acuse de recibo; cierto también resulta que aún y cuando la Ley Aduanera y su reglamento, no especifiquen de modo expreso, cual es el “buzón” al que se hace referencia, (artículo 9º), colegimos que dada la supletoriedad que le corresponde al Código Fiscal de la Federación sobre la materia aduanera, la citada disposición debe referirse al **Buzón Tributario**, en virtud del cual, en términos de ese ordenamiento podrá notificar al pagador de impuestos el inicio de las facultades de comprobación en las modalidades de revisiones electrónicas.

Lo anterior es así, pues de acuerdo al Código Fiscal de la Federación, que es el ordenamiento que establece los principios generales aplicables a todo el sistema tributario federal, es mediante el Buzón Tributario, que la autoridad hacendaria estará posibilitada para realizar auditorías desde su inicio hasta su finalización en línea, y con base en el análisis de la información y documentación que se encuentre en poder del Fisco, como bien podría ser la integrada en el Sistema Electrónico Aduanero.

De acuerdo a lo anterior, todos los actos y resoluciones administrativos, así como las promociones de los contribuyentes relacionadas con la revisión electrónica, se notificarán y presentarán en documentos digitales a través del mencionado buzón tributario, mediante el cual también,

“ ¿DESDE QUÉ MOMENTO PODRÁ LLEVARSE A CABO LA REVISIÓN ELECTRÓNICA POR LA AUTORIDAD FISCAL? LA ÚNICA LIMITANTE QUE TENDRÁ EL SAT PARA REALIZAR ESTE TIPO DE REVISIONES, SERÁ LA DE LA CADUCIDAD DE SUS FACULTADES, POR LO QUE DEBE CONSIDERARSE QUE PODRÁ VERIFICAR Y COMPROBAR EL DEBIDO CUMPLIMIENTO DE LAS OBLIGACIONES FISCALES Y ADUANERAS DE CINCO AÑOS ATRÁS Y A PARTIR DEL 2015 ”



los contribuyentes deberán desvirtuar los hechos y omisiones, y la resolución correspondiente también será notificada a través de este medio.

No está de más indicar que de manera esencial, el Código Tributario prevé las siguientes formalidades en la realización de las auditorías electrónicas:

1. La autoridad hace del conocimiento del contribuyente los hechos que deriven en la omisión de contribuciones, aprovechamientos u otras irregularidades, a través de una resolución provisional, mediante la cual se requiere al contribuyente, responsable solidario o tercero, para que en un plazo de 15 días hábiles siguientes a la notificación, manifieste lo que a su derecho convenga y proporcione la información y documentación tendientes a desvirtuar las irregularidades o acreditar el pago de las contribuciones o aprovechamientos consignados en la resolución provisional, la cual contiene una pre-liquidación.
2. Cuando el contribuyente acepte los hechos que le fueron dados a conocer en la resolución provisional, podrá optar por corregir su situación fiscal mediante el pago total de las contribuciones y aprovechamientos omitidos, junto con sus accesorios (multas, actualizaciones y recargos), dentro del plazo de los 15 días hábiles siguientes a la notificación de dicha resolución, en cuyo caso goza del beneficio de pagar una multa equivalente a 20% de las contribuciones omitidas.
3. Una vez recibidas y analizadas dichas pruebas, si la autoridad identifica elementos adicionales que deban de ser verificados puede realizar los siguientes procedimientos:
  1. Efectuar un segundo requerimiento al contribuyente, dentro de los diez días hábiles siguientes a aquel en que la autoridad recibió las pruebas, el cual

debe ser atendido por el contribuyente dentro del plazo de diez días hábiles siguientes contados a partir de la notificación del segundo requerimiento.

2. Solicitar información y documentación de un tercero.
4. Obtenida la información solicitada, o exhibidas y desahogadas las pruebas del contribuyente, la autoridad fiscal cuenta con un plazo máximo de cuarenta días hábiles para la emisión y notificación de la resolución.
5. Cabe indicar que el plazo de cuarenta días hábiles para emitir y notificar la resolución, se suspende cuando: a) La autoridad emita un segundo requerimiento o b) Se solicite información a un tercero, en cuyo caso la suspensión opera desde el día en que se formule la solicitud y hasta aquel en que el tercero conteste, y no puede exceder de seis meses, **excepto en materia de comercio exterior supuesto en el cual no puede exceder de dos años**. Y debe notificarse al contribuyente dentro de los diez días siguientes a la solicitud de la información. Cuando el contribuyente no aporte pruebas ni manifieste lo que a su derecho convenga para desvirtuar los hechos u omisiones dentro del plazo de 15 días siguientes a la notificación de la resolución provisional, dicha resolución se vuelve definitiva, por lo que las cantidades determinadas se hacen efectivas mediante el procedimiento administrativo de ejecución. Es preciso hacer especial precisión, en que una vez concluidos los plazos otorgados para hacer valer lo que a su derecho convenga respecto de los hechos u omisiones dados a conocer durante el desarrollo de la revisión, se tiene por perdido el derecho para realizarlo.

Es claro que justo aquí, surge la siguiente interrogante ¿desde qué momento podrá llevarse a cabo la revisión electrónica por la autoridad fiscal? Y al respecto, debe decirse que la única limitante que tendrá el SAT para realizar este tipo de revisiones, será la de la caducidad de sus

facultades, por lo que debe considerarse que podrá verificar y comprobar el debido cumplimiento de las obligaciones fiscales y aduaneras de cinco años atrás y a partir del 2015. Esto en consideración de que si bien, el buzón tributario entró en vigor el pasado 30 de junio 2014 – para personas morales- y se implementa de manera gradual, tal circunstancia no implica que únicamente se pueda analizar la segunda mitad del año en adelante, puesto que de acuerdo al ordenamiento tributario, para las contribuciones le son aplicables las normas de procedimiento expedidas con posterioridad.

Es importante, no perder de vista, que la Revisión electrónica es una nueva modalidad de fiscalización con la que adicionalmente contará la autoridad fiscal para comprobar el debido cumplimiento de las disposiciones fiscales y aduaneras, por lo que las autoridades fiscales válidamente estarán en posibilidad de ejercer este nuevo mecanismo de revisión, o decidir el ejercicio de la visita domiciliaria o revisión de gabinete, como otros medios de fiscalización. En el caso de que la autoridad fiscal domine el reto que le toca afrontar en la implementación de estas nuevas formas electrónicas, indudablemente aumentará su presencia fiscalizadora, que en las formas que conocemos es mínima, pues de acuerdo con lo establecido en el documento *Tax Administration in OECD and Selected Non-OECD Countries: Comparative Information Series (2010)*, publicado por la OCDE, en promedio, en México se realizan tan sólo 14 actos de verificación (auditorías y otro tipo de revisiones) por auditor al año, y sólo se audita al 0.6% del universo de contribuyentes; a diferencia, por ejemplo, de Chile en el que las citadas cifras llegan a 251 y 4.6%, correspondientemente.

Otro punto importante de resaltar,



es que si bien este tipo de procedimientos tiene como finalidad hacer los procesos más expeditos y prácticos, esto no implica que las autoridades administrativas no deban cumplir con los requisitos previstos a nivel Constitucional para todos los actos de molestia, sino que por el contrario, al ser precisamente una modalidad más de este tipo de actos, la actuación de la autoridad tributaria debe ajustarse al marco de Ley, bajo el principio de legalidad que rige a los actos de autoridad, y por el cual precisamente se constriñe al ente público, a observar de forma cabal y efectiva el cumplimiento de las formalidades establecidas en la Ley de la materia, para cada caso.

Del mismo modo, se precisa que además de los elementos de Legalidad que deben observarse en este tipo de actos, tomando en cuenta que las revisiones, verificaciones, auditorías fiscales y aduaneras, son por su propia naturaleza susceptibles de afectar en forma directa e inmediata los derechos sustantivos del gobernado, basado en el actual prototipo Constitucional de promo-

ción, respeto y protección de los derechos humanos reconocidos por la Carta Magna y los Tratados Internacionales suscritos por México, en el desarrollo de estos procedimientos debe procurarse la efectiva observancia de los derechos fundamentales correspondientes, en base a los cuales las personas cuentan con una zona privada y reservada, en la que pueden protegerse de cualquier intromisión a su privacidad.

Bajo la anterior premisa, se acentúa que en contra de las revisiones electrónicas notificadas, proceden todos los medios de defensa ordinarios, como lo son, el Recurso administrativo de Revocación, Juicio de Nulidad y Amparo Directo o bien, los extraordinarios dentro de los cuales pudiéramos considerar el Juicio de Amparo Indirecto, que será procedente en contra del primer acto de aplicación en términos de la Ley de Amparo vigente.

Por último, resta insistir en que la implementación de este tipo de procedimientos electrónicos son resultado de los avances tecnológicos de nuestro mundo actual y en la ágil dinámica del desenvolvimiento y aoplamiento de las economías mundiales, es vano oponerse a estas nuevas formas, pues la tendencia de nuestro siglo es convertir en alianza con las nuevas tendencias de tecnología, formas de comunicación cada vez más prácticas y simplificadas; por lo que lo relevante será, como podemos convertir este reto en áreas de oportunidad y valor para nuestras empresas, para lo cual definitivamente en apoyo de una asesoría especializada deberá iniciarse por la implementación de las medidas necesarias para adecuarse o familiarizarse con la relación con estos nuevos medios de comunicación electrónica fiscal, a fin de que en lo próximo no se incurra en omisiones o infracciones, por desconocimiento o descuido.