

AMPARO EN REVISIÓN 944/2016
RECURRENTE: *****

VISTO BUENO
SR. MINISTRO

MINISTRO PONENTE: JORGE MARIO PARDO REBOLLEDO
SECRETARIO: ALEJANDRO CASTAÑÓN RAMÍREZ
SECRETARIA AUXILIAR: BRENDA MONTESINOS SOLANO

México, Distrito Federal. Acuerdo de la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, correspondiente al día ...

V I S T O S, para resolver, los autos del amparo en revisión 944/2016, promovido por ***** , apoderado de *****; y,

R E S U L T A N D O:

PRIMERO. Demanda de amparo. Mediante escrito presentado el diez de diciembre de dos mil quince, en la Oficina de Correspondencia Común de los Juzgados de Distrito en Materia Administrativa en el Distrito Federal, ***** , apoderado general para pleitos y cobranzas de ***** , demandó el amparo y la protección de la Justicia Federal, en contra de las autoridades y por los actos que a continuación se precisan:

Autoridades Responsables:

1. Congreso de la Unión.
2. Presidente Constitucional de los Estados Unidos Mexicanos.

3. Administrador Central de Normatividad de Grandes Contribuyentes de la Administración General de Grandes Contribuyentes del Servicio de Administración Tributaria.

Actos reclamados:

- **Del Congreso de la Unión:**

- a) La aprobación y expedición de la Ley Aduanera, publicada en el Diario Oficial de la Federación el quince de diciembre de mil novecientos noventa y cinco, en específico de su artículo 157.

- **Del Presidente Constitucional de los Estados Unidos Mexicanos.**

- a) La promulgación, expedición, orden de publicación y observancia de la Ley Aduanera.

- **Administrador Central de Normatividad de Grandes Contribuyentes.**

- a) El primer acto de aplicación del artículo 157 de la Ley Aduanera, contenido en el oficio *********, de fecha diez de noviembre de dos mil quince.

Preceptos constitucionales que contienen los derechos fundamentales violados. El quejoso invocó como preceptos constitucionales que contienen los derechos fundamentales violados, los artículos 1º, 14, 16 y 31, fracción IV, de la Constitución Política de

los Estados Unidos Mexicanos. También formuló los conceptos de violación que estimó pertinentes.¹

SEGUNDO. Admisión, trámite y resolución del amparo.

Mediante auto de veintiocho de diciembre de dos mil quince, la secretaria en funciones del Juzgado Decimocuarto de Distrito en Materia Administrativa en el Distrito Federal, encargada del despacho, admitió a trámite la demanda de amparo bajo el número *****; señaló fecha y hora para la audiencia constitucional; solicitó a las autoridades responsables sus respectivos informes justificados y dio la intervención legal correspondiente al Ministerio Público de la Federación de la adscripción.²

Seguidos los trámites procesales correspondientes, el Juez Decimocuarto de Distrito en Materia Administrativa en la Ciudad de México, dictó sentencia que se terminó de engrosar el veintinueve de marzo de dos mil dieciséis, en la que resolvió, negar el amparo y protección de la justicia federal solicitado.

TERCERO. Interposición y trámite de los recursos de revisión principal y adhesivo. Inconforme con la resolución anterior, la parte quejosa, por conducto de su apoderado ***** , interpuso recurso de revisión, mediante escrito presentado el quince de abril de dos mil dieciséis, ante la Oficina de Correspondencia Común de los Juzgados de Distrito en Materia Administrativa en la Ciudad de México, mismo que fue remitido por acuerdo del diecinueve de abril siguiente, al Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, en turno.

¹ Cuaderno del juicio de amparo ***** . Folios 2 a 16.

² *Ibidem*. Folios 53 y 54.

Correspondió conocer del recurso de revisión al Decimocuarto Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, cuyo Presidente lo admitió a trámite en auto de cuatro de mayo de dos mil dieciséis bajo el número de expediente *****.³

Mediante proveído de trece de mayo de dos mil dieciséis, dicho Tribunal Colegiado admitió el recurso de revisión adhesiva signado por la Directora General de Amparos contra actos administrativos, de la Subprocuraduría Fiscal Federal de Amparos, en representación del Presidente de la República de los Estados Unidos Mexicanos.⁴

Asimismo, por acuerdo de veintiséis de mayo de dos mil dieciséis, el Tribunal del conocimiento, admitió a trámite el recurso de revisión adhesiva interpuesto por la Administradora de lo Contencioso de Grandes Contribuyentes “1”, de la Administración Central de lo Contencioso de Grandes Contribuyentes, de la Administración General de Grandes Contribuyentes del Servicio de Administración Tributaria.⁵

Seguidos los trámites de ley, en sesión de dieciocho de agosto de dos mil dieciséis, el Decimocuarto Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, dictó sentencia, cuyos puntos resolutive son:⁶

“PRIMERO. *Este tribunal colegiado carece de competencia legal para conocer del presente asunto, respecto a la constitucionalidad del artículo 157, párrafo tercero, de la Ley Aduanera, vigente a partir del uno de abril de mil novecientos noventa y seis, la cual, se estima, se surte a favor de la Suprema Corte de Justicia de la Nación.*

SEGUNDO. *Previa formación del cuaderno de antecedentes correspondiente, con testimonio de esta resolución, se ordena*

³ Toca del amparo en revisión *****. Folios 9 y 10.

⁴ *Ibidem.* Folio 39.

⁵ *Ibidem.* Folios 58 y 59.

⁶ *Ibidem.* Folios 92 a 110.

*remitir a la Suprema Corte de Justicia de la Nación, los autos del amparo en revisión ***** y los del juicio de amparo ***** , del Juzgado Décimo Cuarto de Distrito en Materia Administrativa en el Distrito Federal, para lo que a su competencia originaria corresponda.”*

CUARTO. Trámite del amparo en revisión ante esta Suprema Corte de Justicia de la Nación. En auto de veintidós de septiembre de dos mil dieciséis, el Presidente de esta Suprema Corte de Justicia de la Nación acordó asumir la competencia originaria para que este Alto Tribunal conociera del recurso de revisión, lo registró bajo el número 944/2016 y ordenó la notificación correspondiente a las autoridades responsables y al Agente del Ministerio Público Federal adscrito a este Alto Tribunal.

Finalmente, ordenó turnar el asunto al Ministro Jorge Mario Pardo Rebolledo y enviar los autos a la Sala a la que se encuentra adscrito, a fin de que el Presidente de ésta, dictara el acuerdo de radicación respectivo.

Posteriormente, la Presidenta de la Primera Sala, mediante acuerdo de tres de noviembre de dos mil dieciséis, dispuso que la misma se avocara al conocimiento del presente asunto, y ordenó devolver los autos a la Ponencia correspondiente, a fin de que formulara el proyecto de resolución y se diera cuenta de él a esta Sala; y,

C O N S I D E R A N D O:

PRIMERO. Competencia. Esta Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación es competente para conocer del presente recurso de revisión, en términos de lo dispuesto en los artículos 107, fracción VIII, inciso a), de la Constitución Política de los

Estados Unidos Mexicanos, 83 de la Ley de Amparo; y 21, fracción II, inciso a), de la Ley Orgánica del Poder Judicial de la Federación, y conforme a lo previsto en el punto tercero, en relación con la fracción III del punto Segundo del Acuerdo General Plenario 5/2013, que aparece publicado en el Diario Oficial de la Federación del veintiuno de mayo de dos mil trece, toda vez que se interpone en contra de una sentencia dictada por un Juez de Distrito, en la audiencia constitucional de un juicio de amparo indirecto, en el que se reclamó la inconstitucionalidad del artículo 157 de la Ley Aduanera, vigente a partir del uno de abril de mil novecientos noventa y seis.

Cabe señalar que en el caso no se justifica la competencia del Tribunal Pleno para conocer del presente asunto, en términos del punto Segundo, fracción III, del Acuerdo General Plenario 5/2013, en virtud de que la resolución del mismo no implica la fijación de un criterio de importancia o trascendencia para el orden jurídico nacional ni reviste un interés excepcional.

SEGUNDO. Oportunidad de los recursos de revisión. No es necesario verificarla, toda vez que, el Tribunal Colegiado del conocimiento analizó la oportunidad, tanto del recurso principal, como de los adhesivos, concluyendo que su presentación fue oportuna.

TERCERO. Cuestiones necesarias para resolver el asunto. A continuación se sintetizan los argumentos atinentes a las cuestiones medulares planteadas en la controversia traída a revisión, principalmente en lo que respecta a la constitucionalidad de la norma cuya competencia fue declinada a este Alto Tribunal:

1. En la demanda de garantías la quejosa planteó lo siguiente:

1.1. En relación con la Ley Aduanera, expuso que el artículo 157 de la Ley Aduanera limita y restringe en su perjuicio el derecho a la actualización del valor determinado (por resarcimiento económico) hasta que se efectúe el pago, porque al establecer que sea **hasta el dictado de la resolución que autoriza el pago** y éste se lleve a cabo en un lapso indefinido o hasta que la autoridad que vaya a realizar el pago se le antoje, sin actualizar el valor determinado, obviamente vulnera los derechos humanos de igualdad, audiencia, legalidad, seguridad jurídica, proporcionalidad y equidad, reconocidos en los artículos 1º, 14, 16 y 31, fracción IV de la Constitución Federal porque se ocasiona un desequilibrio con otros sujetos activos de la relación tributaria, tratándose de la institución de la actualización sobre la cantidad a devolver, toda vez que se contraviene la garantía de igualdad ante la ley, por recibir un tratamiento distinto; al hacer nugatorio su derecho a la actualización, porque mientras que otros sujetos se benefician con la misma hasta el momento en que reciben el pago de una cantidad a devolver por el fiscal Federal, en la especie, ello no sucede, por ende, el tiempo transcurrido entre la fecha de la resolución que autoriza el pago y la fecha en que materialmente se recibe queda a decisión de la autoridad pagadora, sin que en ese lapso se tenga el derecho a actualizar.

Además, señaló que se vulnera la garantía de seguridad jurídica porque se le priva del derecho a la actualización sin la previa audiencia y porque se le molesta en su persona y posesiones sin existir un fundamento legal y motivación para restringir dicho derecho; amén de que también se contravienen las garantías de proporcionalidad y equidad tributarias, aplicadas a contrario *sensu*, pues el monto a devolver se torna desproporcional al

recibir una cantidad menor y por dar un trato desigual a los iguales, que son a los que se les actualiza el monto a devolver hasta la fecha de pago –ejemplo el artículo 22 del Código Fiscal Federal-, y no a la fecha del dictado de la resolución que lo autoriza, pues se insiste en que la autoridad pagadora puede dilatarse el tiempo que le venga en gana para hacer el pago y durante todo ese tiempo se le causan perjuicios, por lo que, es procedente solicitar el amparo y protección de la justicia federal con extensión a los actos reclamados al Presidente Constitucional de los Estados Unidos Mexicanos y al primer acto de aplicación relativo a los actos reclamados al Administrador Central de Normatividad de Grandes Contribuyentes.

1.2. En relación con el primer acto de aplicación, manifestó que del contenido del oficio reclamado se desprende que la autoridad fiscal solamente aplica la porción normativa reclamada ejerciendo un control de legalidad, pero al resultar inconstitucional dicha norma, por estar apoyado el acto de aplicación en la misma, es inconstitucional.

2. El Juez Decimocuarto de Distrito en Materia Administrativa en la Ciudad de México, emitió sentencia, en la que negó el amparo solicitado, sustancialmente, por las siguientes consideraciones:

2.1. En el **considerando quinto**, precisó que el acto reclamado, tal y como lo impugnó la parte quejosa, de ser violatorio de derechos fundamentales, lo sería únicamente respecto al artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal, puesto que de lo que realmente se duele es de la falta de **equidad tributaria**, y tal conducta atañe directamente al principio de igualdad, puesto que

en el ámbito impositivo la garantía de equidad tributaria es la manifestación del principio de igualdad en materia fiscal.

Explicó que de la lectura del artículo 157 de la Ley Aduanera se advierte que, cuando en una resolución definitiva se ordene la devolución de mercancías embargadas precautoriamente –como ocurrió en la especie- y la autoridad aduanera comunique al particular que se encuentra imposibilitada para hacerlo, éste podrá solicitar el valor de los bienes, determinado en la clasificación arancelaria, cotización y avalúo practicado por la autoridad competente, actualizándolo en los términos establecidos en el artículo 17-A del Código Fiscal de la Federación, hasta que se dicte la resolución que autorice el pago.

En ese sentido, sostuvo que los principios de proporcionalidad y equidad tributaria rigen en materia de contribuciones, empero en el caso a estudio, la reparación económica motivada por la declaración de ilegalidad del embargo de mercancías, prevista en el artículo 157 de la Ley Aduanera, es un ingreso para el estado por concepto de **aprovechamiento**, por lo que, no participa de estos supuestos al tener un origen distinto, por lo que son infundados los asertos de la quejosa en ese sentido.

Estableció que ello se advierte de los artículos 2 y 3 del Código Fiscal de la Federación, que señalan qué son las contribuciones y cuales los aprovechamientos, las primeras son los impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos; mientras que los segundos son los ingresos que percibe el Estado por funciones de derecho público distinto de las contribuciones.

Derivado de ello, al no ser el pago por el resarcimiento económico una contribución, no le son aplicables los principios de proporcionalidad y equidad tributaria. Así, el artículo 157 de la Ley Aduanera, en la parte que se impugna, no viola el derecho fundamental de equidad ni proporcionalidad tributaria, por lo que, debe negarse la protección constitucional.

Continuó exponiendo el juzgador que, en relación con los motivos de disenso relativos a **la legalidad del acto de aplicación**, en el sentido de que transgrede los artículos 14 y 16 constitucionales porque aplica una norma inconstitucional, viola la garantía de seguridad jurídica porque se le priva del derecho de actualización sin audiencia previa ya que la autoridad pagadora puede tardarse el tiempo que quiera, causándole perjuicio, lo que no se encuentra fundado y motivado, resulta infundado.

Sustentó lo anterior, en el hecho que la resolución reclamada se encuentra fundada y motivada en diversos artículos del Código Fiscal Federal, Ley Aduanera y reglamentos del Servicio de Administración Tributaria, así como motivada en el cumplimiento de la ejecutoria dictada el dieciocho de agosto de dos mil quince, en el juicio de nulidad *********, siendo que de lo que verdaderamente se duele la quejosa es que la actualización se aplique hasta que se dicte la resolución que autoriza el pago, cuando lo que ella considera es que debe hacerse hasta que se efectúe el pago.

Al respecto, afirmó que el sistema de actualización en México, se justificó sobre la base de que en nuestro país la economía vivía un proceso de inflación que propiciaba la erosión del valor de la

moneda por el transcurso del tiempo y a fin de que ese fenómeno no incidiera sobre el valor de las contribuciones que el erario federal dejara de percibir, se propuso la actualización del monto, mediante el mecanismo contenido en el artículo 17-A, del Código Fiscal Federal.

Ahora bien, explicó que la actualización opera por mes vencido y es para revalorar un monto histórico a valor actual, por lo que si la cantidad determinada en la resolución que ahora impugna, no se paga en el término de cuatro meses, que es el plazo con el que cuenta la autoridad para cumplir con la sentencia conforme lo dispone el artículo 52 de la Ley Federal del Procedimiento Contencioso, tiene expedito el derecho de la quejosa a reclamar la actualización del citado monto, puesto que, como se dijo, el artículo 17-A de referencia, así lo prevé.

Concluyó que el artículo 157 de la Ley Aduanera prevé un procedimiento de resarcimiento económico, el cual fue instituido por el legislador con la finalidad de que se aun instrumento en beneficio de los particulares, para que el fisco federal no solamente responda por las mercancías extraviadas, sino también por las que sean destruidas o queden inutilizables por causas imputables a la autoridad aduanera; actualizando su valor a la fecha en que se emita la resolución correspondiente.

Finalmente, señaló que de la lectura del oficio *********, se advierte que contrario a lo aducido por la quejosa, sí existe fundamentación y motivación para determinar la cantidad líquida a pagar, ya que se le explicó cuál fue el periodo que se tomó en cuenta para efectuar la actualización, el factor de actualización que se aplicó y la cantidad correspondiente, siendo que si

transcurre más tiempo que el previsto para realizar el pago, el gobernado tiene opción de reclamar la actualización correspondiente, lo que no lo deja inaudito y en consecuencia, tampoco se transgrede su garantía de audiencia y legalidad, pues al emitir la resolución reclamada, la autoridad cumplió con las formalidades esenciales del procedimiento, aplicando las normas relativas al asunto, lo que hace infundados los motivos de inconformidad de la quejosa.

3. Los razonamientos esenciales que interesan al caso, contenidos en los **agravios** hechos valer por la recurrente en el recurso de revisión principal, son los que se sintetizan a continuación:

3.1. En su **único agravio**, aduce que el Juez de Distrito desatiende y omite el análisis exhaustivo de los conceptos de violación, respecto a la violación del principio de igualdad, reconocido en el artículo 1º de la Constitución Federal, porque de lo que se duele es del aspecto temporal desigual en que incurre el legislador en la porción normativa del artículo 157 de la Ley Aduanera, tratándose de la actualización del monto a devolver, porque no es justo que solamente sea actualizado a la fecha en que se dicte la resolución que autoriza el pago, cuando debe establecerse que sea a la fecha en que efectúe el pago, puesto que es un hecho notorio que la autoridad encargada tarda meses y a veces años para efectuar el pago, después de que éste es autorizado, recibiendo por razón de la aplicación de la norma general reclamada, un tratamiento desigual frente a una devolución de parte del Fisco Federal, pues comparando a otros sujetos a obtener el pago de una devolución, como acontece con el artículo 22 del Código Fiscal de la Federación, la actualización del monto a devolver es calculada hasta que el dinero se

encuentre a disposición del solicitante de la devolución, no recibiendo un mismo tratamiento, aun cuando se trate de un aprovechamiento debe imperar el respeto al principio de igualdad ante la ley.

Por ello, señala que la circunstancia de que el juzgador de amparo desatienda el planteamiento defensivo y deje de observar los derechos humanos reconocidos en el artículo 1º de la Carta Magna, es lo que debe repararse en esta vía de revisión, dado que el propio artículo 17-A, del Código Fiscal de la Federación establece, expresamente, que los aprovechamientos deben actualizarse y esta actualización debe ser hasta que se efectúe el pago, resultando la norma reclamada conculcatoria del principio de igualdad.

Respecto del acto de aplicación de la norma reclamada, el Juez de Distrito sostuvo que no se viola su garantía de audiencia y legalidad, bajo el argumento de que –la quejosa- tiene expedito el derecho a reclamar la actualización del monto a devolver, lo que no la deja inaudita; sin embargo, debe tomarse en cuenta que si se le reclama a la autoridad fiscal la diferencia temporal de la actualización, ésta resolvería que no está obligada a actualizar el monto a devolver porque la norma no la autoriza, ya que la actualización que establece es hasta la fecha en que dicta la resolución de resarcimiento económico, por lo que, contrario a lo que manifestó el juzgador, sí se causa perjuicio por el hecho de que la norma reclamada no establezca un tratamiento igual para todos los sujetos solicitantes de una devolución a cargo del Fisco Federal.

4. Los razonamientos esenciales, contenidos en los **agravios** hechos valer en el recurso de revisión adhesiva por la autoridad responsable Presidente de la República, son los que se sintetizan a continuación:

4.1. En su **primer agravio**, señala que debe confirmarse la sentencia recurrida y negar el amparo solicitado, toda vez que el artículo 157 de la Ley Aduanera constituye un aprovechamiento no susceptible de ser analizado bajo la óptica de los principios tributarios y en consecuencia, la pretensión de la quejosa resulta inoperante.

Refiere que lo anterior es así, porque las mercancías embargadas que conforme a lo dispuesto en el artículo impugnado pasan a ser propiedad del fisco federal, constituyen aprovechamientos en términos del artículo 3 del Código Fiscal Federal, pues representan ingresos no tributarios que el Estado percibe por funciones de derecho público diverso de las contribuciones, por lo que, cuando se ordena la devolución de dichas mercancías y la autoridad aduanera comunica que se encuentra imposibilitada para hacerlo, el deber correlativo de la administración no puede regirse por el artículo 31, fracción IV constitucional, pues éstos sólo son aplicables a las contribuciones.

4.2. *Ad cautelam*, señala que el argumento de la quejosa, en el sentido de que el artículo reclamado viola la garantía de equidad tributaria, es infundado.

Aduce que ello es así, en virtud de que la devolución dineraria a cargo del fisco federal establecida en el artículo 22 del Código Tributario se actualiza en el supuesto de que un particular haya realizado un pago de lo indebido o en exceso de contribuciones pero no comprende otra clase de ingresos como los aprovechamientos

federales, de lo que se sigue que a la reparación económica motivada por el artículo 157 de la Ley Aduanera no resulta aplicable lo dispuesto en el citado artículo 22.

Explica que en el artículo impugnado se prevé que cuando se ordene la devolución de mercancías embargadas y exista imposibilidad de la autoridad aduanera para hacerlo, el particular podrá solicitar el valor de los bienes determinado en la clasificación arancelaria, cotización y avalúo practicado por la autoridad competente, actualizándolo en los términos establecidos en el artículo 17-A del Código Fiscal Federal, hasta que se dicte la resolución que autorice el pago, sin que esa disposición aduanera o en alguna otra se establezca la obligación a cargo del erario federal de pagar al afectado algún tipo de interés por el retardo en el resarcimiento económico.

En cambio, refiere que el artículo 21 del código tributario sí señala que los contribuyentes deben pagar intereses a la administración por la falta de pago oportuno de tributos, distinción que no viola la garantía de igualdad pues son supuestos que ameritan diversos tratamientos: a) uno relativo al deber del Estado de entregar una cantidad de dinero que ingresó a su patrimonio a título de aprovechamiento y b) el relacionado con la obligación de los causantes de pagar intereses por el pago inoportuno de contribuciones.

Finalmente, cita la jurisprudencia 45/2010, de la Segunda Sala de este Alto Tribunal, de rubro: *“DEVOLUCIÓN DE MERCANCÍAS EMBARGADAS EN MATERIA DE ADUANERA. EL SUPUESTO ESTABLECIDO EN EL CUARTO PÁRRAFO DEL ARTÍCULO 157 DE LA LEY RELATIVA, QUE PREVÉ LA POSIBILIDAD DE SOLICITAR EL PAGO DEL VALOR DE AQUÉLLAS, ESTÁ CONDICIONADO, POR*

REGLA GENERAL, A QUE LA AUTORIDAD COMUNIQUE AL PARTICULAR LA IMPOSIBILIDAD PARA DEVOLVERLAS.”

5. En virtud del sentido de la resolución, es innecesario sintetizar los agravios de la revisión adhesiva interpuesta por la Administradora de lo Contencioso de Grandes Contribuyentes “1”.

6. El Decimocuarto Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, en su resolución de dieciocho de agosto de dos mil dieciséis, sostuvo lo siguiente:

6.1. En su **considerando único**, estudió los presupuestos de su competencia delegada y estableció:

- a) **Legitimación.** Que tanto el recurso de revisión principal como los adhesivos fueron interpuestos por parte legítima.
- b) **Oportunidad.** Que los recursos fueron interpuestos en tiempo.
- c) **Infracciones al procedimiento.** Las cuales no hubo.
- d) **Reparación de incongruencia en la sentencia recurrida.**
En virtud de que el *A quo* no se pronunció sobre el acto atribuido al Presidente de la República, consistente en la *expedición* de la Ley Aduanera, lo tuvo como acto reclamado.
- e) Respecto de dicho acto, señaló que al negar su existencia la autoridad responsable, sin que exista prueba en contrario que desvirtúe tal aseveración, lo procedente es sobreseer respecto del mismo.
- f) Desestimó las causales de improcedencia planteadas por las autoridades responsables al rendir sus informes con justificación, que no habían sido estudiadas.
- g) Desestimó los argumentos hechos valer en las revisiones

adhesivas.

- h)** Finalmente, determinó que carecía de competencia para estudiar la inconstitucionalidad planteada del artículo 157 de la Ley Aduanera y reservó jurisdicción de esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, para ello.

CUARTO. Estudio de fondo. En la especie, la recurrente plantea que, indebidamente, el Juez de Distrito omitió el análisis de sus conceptos de violación respecto a que el artículo 157 de la Ley Aduanera vulnera el principio de igualdad, tratándose de la actualización de las cantidades a devolver en términos de su tercer párrafo, frente a las obtenidas por otros contribuyentes conforme al artículo 22 del Código Fiscal Federal, al considerar que no resultaban aplicables los principios de proporcionalidad y equidad tributaria.

Asiste razón a la recurrente en ese sentido, por lo que, la alegación contenida en su único agravio, encaminada a demostrar que se debieron estudiar sus planteamientos a la luz del principio de igualdad, resulta **fundado**, conforme a las siguientes consideraciones.

En efecto, como lo aduce la recurrente, esta Suprema Corte de Justicia de la Nación ha precisado que, si bien se reconoce un ámbito de aplicación esencialmente tributario para el principio de equidad, cualquier reclamo que sostenga la existencia de un trato diferenciado que se estime injustificado, debe ser analizado por el Tribunal Constitucional y no simplemente catalogado o clasificado en un grupo en específico.

Así, si una disposición no es susceptible de ser analizada desde el ámbito específico de la equidad tributaria, el reclamo respectivo siempre podrá ser efectuado desde el espectro más amplio que

corresponde al principio general de igualdad, tomando en cuenta que la diferencia entre uno y otro únicamente versa en cuanto a su esfera de aplicación, no en lo que concierne a su contenido.⁷

Ahora bien, esta Primera Sala, al resolver el **amparo directo en revisión 1554/2010**, en sesión del veintisiete de octubre de dos mil diez, por unanimidad de cuatro votos, estableció que el artículo 157 de la Ley Aduanera regula una indemnización al particular cuando la resolución definitiva ordene la devolución de las mercancías y la autoridad aduanera haya comunicado al particular que existe imposibilidad para devolver las mismas, caso en el cual el particular podrá optar por solicitar la entrega de un bien sustituto con valor similar, esto es, **no regula una contribución**, ya que no establece el deber primario que tutela el interés del ente público, de cuyo cumplimiento deviene una ventaja patrimonial especial; de ahí que no le sean aplicables los principios tributarios de equidad y proporcionalidad que consagra el artículo 31 fracción IV, constitucional.

En ese sentido, si bien como lo sostuvo el Juez de Distrito en la sentencia recurrida, la constitucionalidad del artículo reclamado no es susceptible de revisarse a la luz del principio de equidad, no menos cierto es que el supuesto planteado por la quejosa sí puede analizarse conforme al principio general de igualdad.⁸

⁷ Lo anterior ha sido sostenido por esta Primera Sala en la jurisprudencia 1a./J. 97/2006, Novena Época, consultable en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XXV, Enero de 2007, página: 23, de rubro: "**EQUIDAD TRIBUTARIA. CUANDO SE RECLAMA LA EXISTENCIA DE UN TRATO DIFERENCIADO RESPECTO DE DISPOSICIONES LEGALES QUE NO CORRESPONDEN AL ÁMBITO ESPECÍFICO DE APLICACIÓN DE AQUEL PRINCIPIO, LOS ARGUMENTOS RELATIVOS DEBEN ANALIZARSE A LA LUZ DE LA GARANTÍA DE IGUALDAD.**"

⁸ No pasa desapercibido el criterio sostenido por esta Primera Sala en el propio amparo directo en revisión 1554/2010, así como en el diverso 1707/2006, en el sentido de que la constitucionalidad del artículo 157 de la Ley Aduanera no podía ser estudiado a la luz de la garantía de equidad tributaria —ni siquiera atendiendo al ámbito más amplio del principio de igualdad previsto en el artículo 1º constitucional—, pues en esos precedentes el supuesto planteado por el quejoso aludía a un trato discriminatorio entre los particulares y la autoridad hacendaria, lo que no ocurre en la especie.

En el caso, la quejosa se duele del tratamiento diferenciado que, desde su perspectiva, establece el artículo impugnado, respecto de la actualización de las cantidades que recibe por concepto de resarcimiento económico frente a las que reciben otros contribuyentes que solicitan devoluciones en términos del artículo 22 del Código Fiscal Federal; esto es, sí plantea un reclamo referido a una supuesta desigualdad de trato entre contribuyentes.

De ahí que, como se adelantó, resulte **fundado** el agravio de la recurrente en ese sentido, pues el Juez de Distrito omitió realizar el análisis propuesto en su demanda de amparo a la luz del principio de igualdad.

No es obstáculo para concluir lo anterior, lo expuesto en la revisión adhesiva de la autoridad responsable Presidente de la República, pues en su primer agravio se limita a reiterar las consideraciones del juez de amparo en el sentido de que los principios de justicia tributaria no rigen para el análisis de constitucionalidad del artículo impugnado, al tratarse el resarcimiento económico de un *aprovechamiento*, cuestión que ya ha sido validada por esta Primera Sala; en tanto que, en su segundo agravio realiza manifestaciones *ad cautelam*, en caso de que se analice el artículo bajo el principio de equidad tributaria, lo que en virtud del pronunciamiento anterior, no es viable.

En este contexto, tampoco son materia de estudio en el presente recurso los argumentos expuestos en la revisión adhesiva interpuesta por la Administradora de lo Contencioso de Grandes Contribuyentes “1”, de la Administración Central de lo Contencioso de Grandes

Contribuyentes, pues pese a que en sus agravios refiere el principio de igualdad, en realidad, están encaminados a sostener la legalidad del acto de aplicación del artículo impugnado, máxime que es criterio de esta Primera Sala que las únicas autoridades legitimadas para defender la constitucionalidad de leyes son aquellas responsables de su emisión y promulgación.⁹

Derivado de lo anterior, al estimarse esencialmente fundado el agravio expuesto, se impone analizar el contenido del concepto de violación, únicamente, en el sentido de que el artículo 157 de la Ley Aduanera viola el principio de igualdad contenido en el artículo 1º constitucional, que es la omisión de que se dolió la recurrente.

Al efecto, debe recordarse que el principio de igualdad, como límite a la actividad del legislador, no postula la paridad entre todos los individuos, ni implica necesariamente una igualdad material o económica real, sino que exige razonabilidad en la diferencia de trato, como criterio básico para la producción normativa. Así, del referido principio derivan dos normas que vinculan específicamente al legislador ordinario: por un lado, un mandamiento de trato igual en supuestos de hecho equivalentes, salvo que exista un fundamento objetivo y razonable que permita darles uno desigual y, por el otro, un mandato de tratamiento desigual, que obliga al legislador a establecer diferencias entre supuestos de hecho distintos cuando la propia Constitución las imponga. De esta forma, para que las diferencias normativas puedan considerarse apegadas al principio de igualdad es indispensable que exista una justificación objetiva y razonable, de acuerdo con estándares y juicios de valor generalmente aceptados, cuya pertinencia debe apreciarse en relación con la finalidad y efectos

⁹ Criterio sostenido por esta Primera Sala, al resolver el amparo en revisión 941/2015, en sesión de veintiuno de enero de dos mil dieciséis, por unanimidad de cinco votos.

de la medida considerada, debiendo concurrir una relación de proporcionalidad entre los medios empleados y la finalidad perseguida.

Así, la definición del principio de igualdad formulada por esta Primera Sala en la jurisprudencia 1a./J. 46/2016 (10a.), de rubro: **“IGUALDAD. DELIMITACIÓN CONCEPTUAL DE ESTE PRINCIPIO.”**¹⁰, exige como requisito previo para llevar a cabo un juicio de igualdad, proporcionar un término de comparación, parámetro o medida a partir del cual se juzgará si existe o no una discriminación¹¹, esto es, el término de comparación propuesto sirve como criterio metodológico para llevar a cabo el control de la constitucionalidad de las disposiciones normativas que se consideren contrarias a tal principio.

Lo anterior implica que el derecho fundamental de igualdad tiene un carácter relacional, instrumental o adjetivo, ya que se predica al menos entre dos personas, objetos o situaciones, y siempre es resultado de un juicio que recae sobre una pluralidad de “términos de comparación” (*tertium comparationis*), los cuales, así como las características que los distinguen, dependen de la determinación por el sujeto que efectúa dicha comparación, según el punto de vista del escrutinio de igualdad.

¹⁰ Jurisprudencia 1a./J. 46/2016 (10a.), Décima Época, Primera Sala, Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Libro 34, Septiembre de 2016, Tomo I, página 357, de texto:

“El derecho fundamental a la igualdad instituido por la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos no pretende generar una igualdad matemática y ciega ante las diferentes situaciones que surgen en la realidad, sino que se refiere a una igualdad de trato ante la ley. Si bien el emisor de la norma puede prever situaciones fácticas que requieren un trato diferente, éste debe sustentarse en criterios razonables y objetivos que lo justifiquen, sin dejarlo al capricho o voluntad del legislador. Además, la igualdad designa un concepto relacional y no una cualidad intrínseca, ya que es una relación que se da al menos entre dos personas, objetos o situaciones, y siempre es resultado de un juicio que recae sobre una pluralidad de “términos de comparación”, los cuales, así como las características que los distinguen, dependen de la determinación por el sujeto que efectúa dicha comparación, según el punto de vista del escrutinio de igualdad. Así, la determinación del punto desde el cual se establece cuándo una diferencia es relevante será libre más no arbitraria, y sólo a partir de ella tendrá sentido cualquier juicio de igualdad.”

¹¹ En este sentido es aplicable el criterio sostenido por esta Primera Sala al resolver el amparo en revisión 820/2011, en sesión de ocho de febrero de dos mil doce, por unanimidad de votos.

Así, la determinación del punto desde el cual se establece cuándo una diferencia es relevante, será libre más no arbitraria y sólo a partir de ella tendrá sentido cualquier juicio de igualdad.

Por ende, el primer paso para proceder a verificar el cumplimiento del principio de igualdad tributaria es la elección del término de comparación. Incluso, la aportación del término o parámetro de comparación resulta ser un requisito indispensable para que puedan ser analizados los argumentos formulados por el quejoso en sus conceptos de violación, so pena de estimarlos inoperantes.¹²

Ahora, una vez propuesto un término de comparación, en segundo lugar debe analizarse si la diferencia de trato existente se justifica, para lo cual la Primera Sala de esta Suprema Corte ha señalado cuales son los criterios para determinar si el legislador respeta o no el principio de igualdad en general, en la jurisprudencia 1a./J. 55/2006, de rubro: **“IGUALDAD. CRITERIOS PARA DETERMINAR SI EL LEGISLADOR RESPETA ESE PRINCIPIO CONSTITUCIONAL”**.¹³

¹² Jurisprudencia 1a./J. 47/2016 (10a.), Décima Época, Primera Sala, Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Libro 34, Septiembre de 2016, Tomo I, página: 439, de rubro y texto: **“IGUALDAD. SON INOPERANTES LOS CONCEPTOS DE VIOLACIÓN EN LOS QUE SE ALEGUE VIOLACIÓN A DICHO PRINCIPIO, SI EL QUEJOSO NO PROPORCIONA EL PARÁMETRO O TÉRMINO DE COMPARACIÓN PARA DEMOSTRAR QUE LA NORMA IMPUGNADA OTORGA UN TRATO DIFERENCIADO.** En la medida en que la definición conceptual del principio de igualdad formulada por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en la tesis aislada 1a. CXXXVIII/2005, exige como requisito previo al juicio de igualdad que se proporcione un término de comparación, esto es, un parámetro o medida válida a partir de la cual se juzgará si existe o no alguna discriminación y que sirva como criterio metodológico para llevar a cabo el control de la constitucionalidad de las disposiciones normativas que se consideren contrarias al referido principio. Así, si en los conceptos de violación no se proporciona dicho término de comparación, entonces deben calificarse como inoperantes, pues no existen los requisitos mínimos para atender a su causa de pedir.”

¹³ Jurisprudencia 1a./J. 55/2006, Novena Época, Primera Sala, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo: XXIV, Septiembre de 2006, página: 75, de texto:

“La igualdad en nuestro texto constitucional constituye un principio complejo que no solo otorga a las personas la garantía de que serán iguales ante la ley en su condición de destinatarios de las normas y de usuarios del sistema de administración de justicia, sino también en la ley (en relación con su contenido). El principio de igualdad debe entenderse como la exigencia constitucional de tratar igual a los iguales y desigual a los desiguales, de ahí que en algunas ocasiones hacer distinciones estará vedado, mientras que en otras estará permitido o, incluso, constitucionalmente exigido. En ese tenor, cuando la Suprema Corte de Justicia de la Nación conoce de un caso en el cual la ley distingue entre dos o varios hechos, sucesos, personas o colectivos, debe analizar si

En síntesis, los criterios para determinar cuando se cumple con el derecho de igualdad, conforme al criterio jurisprudencial citado son:

a) Que la distinción legislativa persiga una finalidad objetiva y constitucionalmente válida.

b) Que la distinción establecida resulte adecuada o racional, de manera que constituya un medio apto para conducir al fin u objetivo perseguido, existiendo una relación de instrumentalidad medio-fin.

c) La distinción debe ser proporcional, es decir, no es válido alcanzar objetivos constitucionalmente legítimos de un modo abiertamente desproporcional, esto se puede reducir en la expresión “*el fin no justifica los medios*”, y menos si éstos guardan una relación desmedida para los propósitos que se buscan alcanzar.

Conforme a lo expuesto, resulta imprescindible determinar si el término de comparación sugerido por la recurrente es adecuado para

dicha distinción descansa en una base objetiva y razonable o si, por el contrario, constituye una discriminación constitucionalmente vedada. Para ello es necesario determinar, en primer lugar, si la distinción legislativa obedece a una finalidad objetiva y constitucionalmente válida: el legislador no puede introducir tratos desiguales de manera arbitraria, sino que debe hacerlo con el fin de avanzar en la consecución de objetivos admisibles dentro de los límites marcados por las previsiones constitucionales, o expresamente incluidos en ellas. En segundo lugar, es necesario examinar la racionalidad o adecuación de la distinción hecha por el legislador: es necesario que la introducción de una distinción constituya un medio apto para conducir al fin u objetivo que el legislador quiere alcanzar, es decir, que exista una relación de instrumentalidad entre la medida clasificatoria y el fin pretendido. En tercer lugar, debe cumplirse con el requisito de la proporcionalidad: el legislador no puede tratar de alcanzar objetivos constitucionalmente legítimos de un modo abiertamente desproporcional, de manera que el juzgador debe determinar si la distinción legislativa se encuentra dentro del abanico de tratamientos que pueden considerarse proporcionales, habida cuenta de la situación de hecho, la finalidad de la ley y los bienes y derechos constitucionales afectados por ella; la persecución de un objetivo constitucional no puede hacerse a costa de una afectación innecesaria o desmedida de otros bienes y derechos constitucionalmente protegidos. Por último, es de gran importancia determinar en cada caso respecto de que se está predicando con la igualdad, porque esta última constituye un principio y un derecho de carácter fundamentalmente adjetivo que se predica siempre de algo, y este referente es relevante al momento de realizar el control de constitucionalidad de las leyes, porque la Norma Fundamental permite que en algunos ámbitos el legislador tenga más amplitud para desarrollar su labor normativa, mientras que en otros insta al Juez a ser especialmente exigente cuando deba determinar si el legislador ha respetado las exigencias derivadas del principio mencionado.”

poder llevar a cabo un juicio de igualdad entre los sujetos comparables y determinar si existe o no un tratamiento diferenciado que, en su caso, se encuentre justificado de conformidad con los criterios antes referidos.

Como se vio, la quejosa alega, en lo fundamental, que conforme al tercer párrafo del artículo 157 de la Ley Aduanera, las cantidades que reciba por resarcimiento económico sólo se actualizarán hasta el momento en que se emita la resolución que lo ordene, mientras que los montos que reciben otros contribuyentes, en términos del artículo 22 del Código Fiscal Federal, se actualizan hasta la fecha en que son pagadas, lo que transgrede el derecho fundamental de igualdad entre los sujetos beneficiarios de dichos montos.

Así, el término de comparación propuesto por la revisionista se circunscribe a dos clases de sujetos: **a)** Los particulares que obtengan el resarcimiento económico en términos del artículo 157 de la Ley Aduanera –al no ser posible la devolución de mercancía embargada precautoriamente por la autoridad y no haber optado por un bien sustituto-, y **b)** Los particulares que soliciten la devolución de cantidades entregadas por concepto de contribuciones al Fisco Federal, ya sea que deriven de un pago de lo indebido o saldo a favor.

Para verificar si los supuestos expuestos son comparables, es necesario tener presente el contenido del artículo 157 de la Ley Aduanera:

“Artículo 157. Tratándose de mercancías perecederas, de fácil descomposición o deterioro, de animales vivos, que sean objeto de embargo precautorio y que dentro de los diez días siguientes a su embargo, no se hubiere comprobado su legal estancia o tenencia en el país, el Servicio de Administración Tributaria podrá proceder a su destrucción, donación o asignación. En lo que refiere a vehículos

automotores, aeronaves y embarcaciones serán transferidos para su venta al Servicio de Administración y Enajenación de Bienes dentro de los cuarenta y cinco días siguientes a su embargo siempre que no se hubiere comprobado su legal estancia o tenencia en el país.

Respecto de las mercancías embargadas conforme al artículo 151, fracciones VI y VII de esta Ley, si dentro de los diez días siguientes a su embargo, no se hubieran desvirtuado los supuestos que hayan dado lugar al embargo precautorio o no se hubiera acreditado que el valor declarado fue determinado de conformidad con el Título Tercero, Capítulo III, Sección Primera de esta Ley, según sea el caso, se procederá a su destrucción, donación, asignación o transferencia para venta.

Cuando una resolución definitiva ordene la devolución de las mercancías y la autoridad aduanera haya comunicado al particular que existe imposibilidad para devolver las mismas, el particular podrá optar por solicitar la entrega de un bien sustituto con valor similar, salvo que se trate de mercancías perecederas, de fácil descomposición, de animales vivos, de vehículos automotores, aeronaves y embarcaciones o de las mercancías a que se refiere el artículo 151, fracciones VI y VII de esta Ley, o el valor del bien, actualizado conforme lo establece el párrafo siguiente.

En el caso de que el Servicio de Administración Tributaria haya procedido a la destrucción, donación, asignación o transferencia para venta de la mercancía, la resolución definitiva que ordene la devolución de la misma, considerará el valor determinado en la clasificación arancelaria, cotización y avalúo practicado por la autoridad aduanera competente con motivo del procedimiento administrativo en materia aduanera, actualizándolo en los términos establecidos en el artículo 17-A del Código Fiscal de la Federación hasta que se dicte la resolución que autoriza el pago.

El particular que obtenga una resolución administrativa o judicial firme, que ordene la devolución o el pago del valor de la mercancía o, en su caso, que declare la nulidad de la resolución que determinó que la mercancía pasó a propiedad del Fisco Federal, y acredite mediante documento idóneo tener un derecho subjetivo legítimamente reconocido sobre los bienes, podrá solicitar al Servicio de Administración Tributaria la devolución de la mercancía, o en su caso, el pago del valor de la mercancía, dentro del plazo de dos años, contados a partir de que la resolución o sentencia haya causado ejecutoria.

Cuando la persona que obtenga una resolución administrativa o judicial firme, de manera excepcional sea distinta a quien acredite tener el derecho subjetivo legítimamente reconocido sobre los bienes, ambos deberán solicitar el resarcimiento en forma conjunta,

designando a una de ellas de común acuerdo como el titular del derecho.

Tratándose de las mercancías a que se refiere el artículo 151, fracciones VI y VII de esta Ley, la resolución definitiva que ordene la devolución del valor de las mercancías, considerará el valor declarado en el pedimento, adicionado con el coeficiente de utilidad a que se refiere el artículo 58 del Código Fiscal de la Federación, que corresponda conforme al giro de actividades del interesado.

Los párrafos tercero y cuarto del artículo transcrito, regulan la indemnización al particular cuando una resolución definitiva ordene la devolución de las mercancías que hubiesen sido embargadas precautoriamente y la autoridad aduanera le comunique que existe imposibilidad para devolver las mismas, caso en el cual, éste **podrá optar** por solicitar **la entrega de un bien sustituto** con valor similar (salvo determinado tipo de mercancía), **o el valor de dicho bien**, actualizado hasta el momento en que se dicte la resolución correspondiente.

El supuesto descrito, tiene su origen en el ejercicio de facultades de comprobación de la autoridad aduanera, cuando por actualizarse alguna de las causas establecidas en el artículo 151 de la Ley de la materia¹⁴, procede el embargo precautorio de mercancías, caso en el

¹⁴ “**Artículo 151.** Las autoridades aduaneras **procederán al embargo precautorio de las mercancías y de los medios en que se transporten**, en los siguientes casos:

I. Cuando las mercancías se introduzcan a territorio nacional por lugar no autorizado o cuando las mercancías extranjeras en tránsito internacional se desvíen de las rutas fiscales o sean transportadas en medios distintos a los autorizados tratándose de tránsito interno.

II. Cuando se trate de mercancías de importación o exportación prohibida o sujeta a las regulaciones y restricciones no arancelarias a que se refiere la fracción II, del artículo 176 de esta Ley y no se acredite su cumplimiento o sin acreditar el cumplimiento de las normas oficiales mexicanas o, en su caso, se omita el pago de cuotas compensatorias. Tratándose de las normas oficiales mexicanas de información comercial, sólo procederá el embargo cuando el incumplimiento se detecte en el ejercicio de visitas domiciliarias o verificación de mercancías en transporte.

III. Cuando no se acredite con la documentación aduanera correspondiente, que las mercancías se sometieron a los trámites previstos en esta Ley para su introducción al territorio nacional o para su internación de la franja o región fronteriza al resto del país y cuando no se acredite su legal estancia o tenencia, o se trate de vehículos conducidos por personas no autorizadas. En el caso de pasajeros, el embargo precautorio procederá sólo respecto de las mercancías no declaradas, así como del medio de transporte, siempre que se trate de vehículo de servicio particular, o si se trata de servicio público, cuando esté destinado a uso exclusivo del pasajero o no preste el servicio normal de ruta.

cual se inicia el procedimiento administrativo en materia aduanera, en los términos establecidos en el diverso 150 del mismo ordenamiento¹⁵.

Ahora bien, si el interesado presenta pruebas documentales que acrediten la legal estancia o tenencia de las mercancías en el país; desvirtúen los supuestos por los cuales fueron objeto de embargo precautorio o acrediten que el valor declarado fue determinado de

IV. Cuando con motivo del reconocimiento aduanero, o de la verificación de mercancías en transporte, se detecte mercancía no declarada o excedente en más de un 10% del valor total declarado en la documentación aduanera que ampare las mercancías.

V. Cuando se introduzcan dentro del recinto fiscal vehículos de carga que transporten mercancías de importación sin el pedimento que corresponda para realizar el despacho de las mismas.

VI. Cuando el nombre, denominación o razón social o domicilio del proveedor en el extranjero o domicilio fiscal del importador, señalado en el pedimento, o bien, en la transmisión electrónica o en el aviso consolidado a que se refiere el artículo 37-A, fracción I de esta Ley, considerando, en su caso, el acuse correspondiente declarado, sean falsos o inexistentes o cuando en el domicilio señalado, no se pueda localizar al proveedor en el extranjero.

VII. Cuando el valor declarado en el pedimento sea inferior en un 50% o más al valor de transacción de mercancías idénticas o similares determinado conforme a los artículos 72 y 73 de esta Ley, salvo que se haya otorgado la garantía a que se refiere el artículo 86-A fracción I de esta Ley.

En los casos a que se refieren las fracciones VI y VII se requerirá una orden emitida por la autoridad aduanera competente en términos del Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria, para que proceda el embargo precautorio durante el reconocimiento aduanero, o verificación de mercancías en transporte.

En los casos a que se refieren las fracciones I, II, III, IV, VI y VII el medio de transporte quedará como garantía del interés fiscal, salvo que se cumpla con los requisitos y las condiciones que establezca el Reglamento.

Por lo que se refiere a las fracciones III y IV, el resto del embarque quedará como garantía del interés fiscal, salvo que se trate de maquiladoras o empresas con programas de exportación autorizados por la Secretaría de Comercio y Fomento Industrial, en este caso, sólo se procederá al embargo de la totalidad del excedente, permitiéndose inmediatamente la salida del medio de transporte y del resto de la mercancía correctamente declarada.”

¹⁵**Artículo 150.** Las autoridades aduaneras levantarán el acta de inicio del procedimiento administrativo en materia aduanera, cuando con motivo del reconocimiento aduanero, de la verificación de mercancías en transporte o por el ejercicio de las facultades de comprobación, embarguen precautoriamente mercancías en los términos previstos por esta Ley.

En dicha acta se deberá hacer constar:

I. La identificación de la autoridad que practica la diligencia.

II. Los hechos y circunstancias que motivan el inicio del procedimiento.

III. La descripción, naturaleza y demás características de las mercancías.

IV. La toma de muestras de las mercancías, en su caso, y otros elementos probatorios necesarios para dictar la resolución correspondiente.

(...)

Dicha acta deberá señalar que el interesado cuenta con un plazo de diez días hábiles, contados a partir del día siguiente a aquel en que surta efectos la notificación, a fin de ofrecer las pruebas y formular los alegatos que a su derecho convenga.

Cuando el embargo precautorio se genere con motivo de una inexacta clasificación arancelaria podrá ofrecerse, dentro del plazo señalado, la celebración de una junta técnica consultiva para definir si es correcta o no la clasificación arancelaria manifestada en el pedimento; dicha junta deberá realizarse dentro de los tres días hábiles siguientes a su ofrecimiento. En caso de ser correcta la clasificación arancelaria manifestada en el pedimento la autoridad aduanera que inició el procedimiento acordará el levantamiento del embargo y la entrega de las mercancías, dejando sin efectos el mismo, en caso contrario, el procedimiento continuará su curso legal. Lo dispuesto en este párrafo no constituye instancia.

La autoridad que levante el acta respectiva deberá entregar al interesado, copia del acta de inicio del procedimiento, momento en el cual se considerará notificado.”

conformidad con las disposiciones aplicables, la autoridad que levantó el acta a que se refiere el artículo 150 antes citado, dictará de inmediato la resolución, sin que en estos casos se impongan sanciones y de existir mercancías embargadas se ordenará su devolución.¹⁶

Así, cuando se dicte una resolución que ordene la devolución de mercancías pero exista imposibilidad para ello y el particular **no opte por solicitar la entrega de un bien sustituto con valor similar**, procede el resarcimiento económico por dichas mercancías, considerando el valor del bien, determinado en la clasificación arancelaria, cotización y avalúo practicado por la autoridad aduanera competente con motivo del procedimiento administrativo en materia aduanera, actualizándolo en los términos establecidos en el artículo 17-A del Código Fiscal de la Federación a la fecha en que se emita la resolución que ordena su pago.

Luego entonces, lo que se busca con dicho resarcimiento

¹⁶ “**Artículo 153.** El interesado deberá ofrecer por escrito, las pruebas y alegatos que a su derecho convenga, ante la autoridad aduanera que hubiera levantado el acta a que se refiere el artículo 150 de esta Ley, dentro de los diez días siguientes a aquél en que surta efectos la notificación de dicha acta. El ofrecimiento, desahogo y valoración de las pruebas se hará de conformidad con lo dispuesto por los artículos 123 y 130 del Código Fiscal de la Federación. Tratándose de la valoración de los documentos con los que se pretenda comprobar la legal estancia o tenencia de las mercancías, cuando la información en ellos contenida deba transmitirse en el sistema electrónico aduanero previsto en los artículos 36 y 36-A de esta Ley para su despacho, se dará pleno valor probatorio a la información transmitida.

Cuando el interesado presente pruebas documentales que acrediten la legal estancia o tenencia de las mercancías en el país; desvirtúen los supuestos por los cuales fueron objeto de embargo precautorio o acrediten que el valor declarado fue determinado de conformidad con el Título III, Capítulo III, Sección Primera de esta Ley en los casos a que se refiere el artículo 151, fracción VII de esta Ley, la autoridad que levantó el acta a que se refiere el artículo 150 de esta Ley, dictará de inmediato la resolución, sin que en estos casos se impongan sanciones; de existir mercancías embargadas se ordenará su devolución. Cuando el interesado no presente las pruebas o éstas no desvirtúen los supuestos por los cuales se embargó precautoriamente la mercancía, las autoridades aduaneras deberán de dictar resolución definitiva, en un plazo que no excederá de cuatro meses, contados a partir del día siguiente a aquél en que se encuentre debidamente integrado el expediente. Se entiende que el expediente se encuentra debidamente integrado cuando hayan vencido los plazos para la presentación de todos los escritos de pruebas y alegatos o, en caso de resultar procedente, la autoridad encargada de emitir la resolución haya llevado a cabo las diligencias necesarias para el desahogo de las pruebas ofrecidas por los promoventes. De no emitirse la resolución definitiva en el término de referencia, quedarán sin efectos las actuaciones de la autoridad que dieron inicio al procedimiento.
(...)”

económico es pagar al importador la mercancía que fue indebidamente embargada, es por ello que se toma en cuenta el valor en aduana de dicha mercancía, pues lo que finalmente se pretende es determinar su valor real.

En este contexto, la mercancía que pasó a propiedad del fisco federal –en el caso de que no se haya procedido a la destrucción o donación-, representa un ingreso para el Estado, pero no por concepto de una contribución sino de un aprovechamiento, ya que no ingresó a la hacienda federal como un impuesto, aportación de seguridad social, contribución de mejora o derecho, sino como un ingreso diverso de éstos, que además no se establece en función del deber primario que tutela el interés del ente público, de cuyo cumplimiento deviene una ventaja patrimonial especial (en orden, precisamente, a los gastos públicos).

Además, debe apreciarse que la causa que dio lugar a que las mercancías de que se trate fueran embargadas y que eventualmente pasaran a propiedad del fisco federal, no es propiamente tributaria, pues si bien ello tuvo lugar en el marco del ejercicio de las facultades de comprobación de autoridades fiscales, ni el embargo ni la incorporación al patrimonio federal se originaron en relación con el pago de contribuciones, pues no se desincorporaron de la esfera jurídica del importador para pagar éstas.

Asimismo, el resarcimiento económico a favor del particular tiene la naturaleza de **una indemnización**, en virtud de que, ya sea por la aportación de pruebas que desvirtuaron la causa del embargo precautorio o por una resolución administrativa o jurisdiccional que determinó la ilegalidad del mismo, dejó sin efectos dicho procedimiento y le reconoció el derecho a la devolución de sus mercancías, pero

debido a la imposibilidad de acceder a las mismas, puede **optar** por el reintegro de un bien similar o de su valor, actualizado a la fecha en que se determina dicho pago.

Por otro lado, la devolución que regula el artículo 22 del Código Fiscal Federal¹⁷, está estrictamente relacionada con el pago de contribuciones, ya sea que se origine por un pago de lo indebido o por un saldo a favor.

Al respecto debe recordarse que el **pago de lo indebido** surge por la existencia de un error de hecho o de derecho¹⁸, en las etapas de nacimiento o determinación de la obligación tributaria que requiere,

¹⁷ **Artículo 22.** Las autoridades fiscales devolverán **las cantidades pagadas indebidamente y las que procedan conforme a las leyes fiscales**. En el caso de contribuciones que se hubieran retenido, la devolución se efectuará a los contribuyentes a quienes se les hubiera retenido la contribución de que se trate. Tratándose de los impuestos indirectos, la devolución por pago de lo indebido se efectuará a las personas que hubieran pagado el impuesto trasladado a quien lo causó, siempre que no lo hayan acreditado; por lo tanto, quien trasladó el impuesto, ya sea en forma expresa y por separado o incluido en el precio, no tendrá derecho a solicitar su devolución. Tratándose de los impuestos indirectos pagados en la importación, procederá la devolución al contribuyente siempre y cuando la cantidad pagada no se hubiere acreditado.

(...)

El fisco federal deberá pagar la devolución que proceda actualizada conforme a lo previsto en el artículo 17-A de este Código, **desde el mes en que se realizó el pago de lo indebido o se presentó la declaración que contenga el saldo a favor y hasta aquél en el que la devolución esté a disposición del contribuyente**. Para el caso de depósito en cuenta, se entenderá que la devolución está a disposición del contribuyente a partir de la fecha en que la autoridad efectúe el depósito en la institución financiera señalada en la solicitud de devolución.

Cuando en el acto administrativo que autorice la devolución se determinen correctamente la actualización y los intereses que en su caso procedan, calculados a la fecha en la que se emita dicho acto sobre la cantidad que legalmente proceda, se entenderá que dicha devolución está debidamente efectuada siempre que entre la fecha de emisión de la autorización y la fecha en la que la devolución esté a disposición del contribuyente no haya transcurrido más de un mes. En el supuesto de que durante el mes citado se dé a conocer un nuevo índice nacional de precios al consumidor, el contribuyente tendrá derecho a solicitar la devolución de la actualización correspondiente que se determinará aplicando a la cantidad total cuya devolución se autorizó, el factor que se obtenga conforme a lo previsto en el artículo 17-A de este Código, restando la unidad a dicho factor. El factor se calculará considerando el periodo comprendido desde el mes en que se emitió la autorización y el mes en que se puso a disposición del contribuyente la devolución.

El monto de la devolución de la actualización a que se refiere el párrafo anterior, deberá ponerse, en su caso, a disposición del contribuyente dentro de un plazo de cuarenta días siguientes a la fecha en la que se presente la solicitud de devolución correspondiente; cuando la entrega se efectúe fuera del plazo mencionado, las autoridades fiscales pagarán intereses que se calcularán conforme a lo dispuesto en el artículo 22-A de este Código. Dichos intereses se calcularán sobre el monto de la devolución actualizado por el periodo comprendido entre el mes en que se puso a disposición del contribuyente la devolución correspondiente y el mes en que se ponga a disposición del contribuyente la devolución de la actualización.”

¹⁸ Errores que pueden ser atribuibles tanto a los contribuyentes como a la autoridad fiscal.

por tanto, de la concurrencia de dos elementos, a saber, el pago y la ausencia de legalidad en la obligación tributaria.

Así, mientras el saldo a favor deriva de la mecánica propia de tributación de las contribuciones en la etapa de determinación y liquidación de la obligación tributaria, el pago de lo indebido refiere a todas aquellas cantidades que el contribuyente enteró en exceso, es decir, montos que el particular no adeudaba al Fisco Federal.¹⁹

Luego entonces, en **el saldo a favor**, por regla general, no se requiere la intervención de un tercero para su configuración, pues basta con que el contribuyente presente sus declaraciones o las modifique (a través de declaraciones complementarias), conforme a la legislación aplicable, para que pueda surgir dicho supuesto, ya que éste no debe ser decretado o validado por nadie, atendiendo al sistema de autodeterminación de impuestos, bajo el cual se rige nuestro sistema tributario.

De ahí que, la devolución solicitada por los particulares, en términos del artículo 22 del Código Fiscal Federal, en todos los casos versará sobre cantidades que se entregaron al Estado, relacionadas con el deber de contribuir a los gastos públicos, que surge por un pago de lo indebido o por la propia mecánica establecida en la ley fiscal.

En cambio, el supuesto establecido en el artículo 157 de la Ley Aduanera no busca reintegrar una cantidad enterada al fisco federal para contribuir con los gastos públicos, sino resarcir, en la mayor medida posible al importador, por un embargo de mercancías declarado ilegal, cuando éstas ya no estaban disponibles para su

¹⁹ Resulta aplicable la tesis 1a. CCLXXX/2012 (10a.), de esta Primera Sala; publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta; Libro XV, diciembre de 2012, Tomo 1; página. 528, de rubro: "PAGO DE LO INDEBIDO Y SALDO A FAVOR. CONCEPTO Y DIFERENCIAS."

devolución y el particular **no opta** por un bien sustituto; sin embargo, esas mercancías no necesariamente incrementaron el patrimonio del fisco (en virtud de las propias disposiciones aplicables), como sí ocurre con el pago de contribuciones hecho en exceso o indebidamente.

En efecto, aunado a que el embargo realizado en el procedimiento administrativo en materia aduanera no tenga por objeto hacer efectivo el pago de contribuciones, ni se hubiera efectuado en el ejercicio de una facultad recaudatoria del Estado, se trata de bienes, que no necesariamente representaron un ingreso a la hacienda pública, en tanto que éstos se sujetan a procedimientos específicos establecidos en la ley de la materia una vez que pasan a propiedad del fisco federal conforme al artículo 183-A de la Ley de Aduanera, por ejemplo podrán ser transferidos al Servicio de Administración y Enajenación de Bienes para su enajenación, o proceder a su destrucción, donación o asignación, empero, no puede considerarse como regla general que se destinan a sufragar gastos públicos, pues a veces la finalidad de su retención es únicamente la protección de la economía, la salud o la seguridad nacionales, al encontrarnos en presencia de facultades que se ejercen para regular el comercio exterior.

Derivado de ello, esta Primera Sala advierte que el parámetro de comparación argüido por la quejosa no es adecuado, en la medida en que **versa sobre situaciones de hecho que no pueden ser homologables**, pues mientras en un caso se trata de una indemnización por un embargo ilegal –que además fue elegida frente a la posibilidad de obtener un bien sustituto-; en el otro, es un pago que reintegra a los contribuyentes cantidades pagadas en exceso o indebidamente al fisco federal, como resultado de un error o de la propia mecánica de la ley, pero que tenían como destino, en principio,

cumplir con la obligación tributaria.

En corolario a lo anterior, al no ser posible la comparación entre las categorías de sujetos propuestas por el contribuyente, tampoco lo es analizar el tratamiento diferenciado que existe entre los mismos a la luz del principio de igualdad, de conformidad con los criterios establecidos por este Alto Tribunal, por lo que, en ese sentido resulta **inoperante** el concepto de violación en estudio.

QUINTO. Remisión al Tribunal Colegiado. Toda vez que la materia de constitucionalidad por la que reasumió competencia este Alto Tribunal ha quedado resuelta, se reserva jurisdicción al Decimocuarto Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, para que se avoque a resolver los planteamientos de legalidad hechos valer, respecto del acto de aplicación, así como la revisión adhesiva interpuesta por la Administradora de lo Contencioso de Grandes Contribuyentes "1", en términos de lo previsto en los artículos 83 y 84 de la Ley de Amparo; así como lo dispuesto en los puntos Tercero, Cuarto, fracción I inciso a), Noveno y Décimo Primero, del Acuerdo General Plenario 5/2013.

Por lo antes expuesto,

SE RESUELVE:

PRIMERO. En la materia de la revisión, competencia de esta Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, se confirma la sentencia recurrida.

SEGUNDO. La Justicia de la Unión **no ampara** ni protege a *********, en contra del artículo 157 de la Ley Aduanera, vigente en dos mil quince.

TERCERO. Se **reserva la jurisdicción** del Decimocuarto Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, en términos del último considerando de esta resolución.

CUARTO. Queda sin materia la revisión adhesiva interpuesta por la autoridad responsable Presidente de la República.

Notifíquese; con testimonio de esta resolución, vuelvan los autos a su lugar de origen y, en su oportunidad, archívese el expediente como asunto concluido.

EN TÉRMINOS DE LO DISPUESTO POR EL PLENO DE LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN EN SU SESIÓN DEL VEINTICUATRO DE ABRIL DE DOS MIL SIETE, Y CONFORME A LO PREVISTO EN LOS ARTÍCULOS 3, FRACCIÓN II, 13, 14 Y 18 DE LA LEY FEDERAL DE TRANSPARENCIA Y ACCESO A LA INFORMACIÓN PÚBLICA GUBERNAMENTAL, ASÍ COMO EN EL SEGUNDO PÁRRAFO DEL ARTÍCULO 9º DEL REGLAMENTO DE LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN Y DEL CONSEJO DE LA JUDICATURA FEDERAL, EN ESTA VERSIÓN PÚBLICA SE SUPRIME LA INFORMACIÓN CONSIDERADA LEGALMENTE COMO RESERVADA O CONFIDENCIAL QUE ENCUADRA EN ESOS SUPUESTOS NORMATIVOS.