

Análisis del Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios (IEPS) en los juegos con apuestas y sorteos digitales (online) autorizados en México

Analysis of the Mexican Excise Tax (IEPS) on Authorized Online Betting and Gaming

Burt S. HEVIA O.*

Resumen: En el presente trabajo se analiza la sujeción de los juegos con apuestas y sorteos digitales (online) autorizados en México al Impuesto Especial Sobre la Producción y Servicios; así como la forma de determinación de la base imponible en tal sector económico. Se hace especial énfasis en la posibilidad legítima del contribuyente de excluir de la base imponible al Impuesto Especial Sobre la Producción y Servicios causado, luego de aplicar las disminuciones autorizadas legalmente, ante la imposibilidad de traslado al consumidor final en el comprobante fiscal correspondiente.

* Abogado y Licenciado en Contaduría Pública. Ciudad de México, México.

Palabras clave: Ley, reglamento, impuesto, producción servicios, sorteos digitales, apuestas digitales, base imponible, desgravamiento, proporcionalidad tributaria.

Abstract: *In this paper, the taxability of the authorized digital gambling and lottery games in Mexico to the Special Tax on Production and Services is analyzed; as well as the methodology for determining the taxable base in this economic sector. Special emphasis is placed on the taxpayer's legitimate possibility to exclude the Special Tax on Production and Services from the taxable base, after applying the legally authorized deductions, due to the impossibility of transferring the corresponding tax to the final consumer on the corresponding digital invoice.*

Keywords: *Law, regulation, tax, production, services, digital gambling, lottery games, tax basis, tax exclusion, tax proportionality.*

Sumario:

I. ASPECTOS REGULATORIOS PRELIMINARES. II. ASPECTOS FISCALES GENERALES. 1. *La sujeción de los juegos con apuestas y sorteos digitales (online) al Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios (IEPS).* 2. *La controvertida naturaleza del Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios (IEPS) ante la imposibilidad de traslación al consumidor final por mandato del legislador.* 3. *Determinación y pago del impuesto definitivo.* III. A MODO DE CONCLUSIÓN. IV. BIBLIOGRAFÍA.

I. ASPECTOS REGULATORIOS PRELIMINARES

La Ley Federal de Juegos y Sorteos¹ no regula los juegos y sorteos en línea de manera expresa². Solo indica que se permiten en todo el territorio nacional el juego de ajedrez, el de damas y otros semejantes; el de dominó, de dados, de boliche, de bolos y de billar; el de pelota en todas sus formas y denominaciones; las carreras de personas, de vehículos y de animales, y en general

¹ Diario Oficial de la Federación del 31 de diciembre de 1947.

² En el portal digital de la Dirección General de Juegos y Sorteos de la Secretaría de Gobernación se define al juego con apuesta, como: “Juegos de todo orden en que se apuesta, previsto en la Ley y el Reglamento, autorizados por la Secretaría”. Por su parte, se entiende por Sorteo a: “Actividad en la que los poseedores o titulares de un boleto mediante la selección previa de un número, combinación de números o cualquier otro símbolo, obtienen el derecho a participar, ya sea de manera gratuita o mediante un pago, en un procedimiento previamente estipulado y aprobado por la Secretaría, conforme al cual se determina al azar un número, combinación de números, símbolo o símbolos que generan uno o varios ganadores de un premio”. Véase: http://www.juegosysorteos.gob.mx/es/Juegos_y_Sorteos/Terminologia. Para Suarez, Juan Luis, la *dependencia digital* o *digitalidad* supone la organización de casi la totalidad de los aspectos de la vida humana en torno a las redes y aparatos de tecnología digital. Tal realidad está principalmente motivada por el traslado de la vida económica productiva, las relaciones sociales y el entretenimiento –procesos, intercambios y atención– al ámbito digital. De esta manera, la vida humana es vida digital transformando la naturaleza humana en naturaleza digital. Por su parte, la *digitalidad* supone la experiencia de la vida analógica a través de una pantalla. De esta forma, se confunden las formas subjetivas de conocimiento digital con las formas objetivas de la realidad por interacción permanente con la inmediatez digital. Esto se logra, a pesar de su carácter efímero e inestable, mediante la generación constante de estímulos para alterar y captar la atención del sujeto digital. Luego, el sujeto digital es sometido a los mecanismos de gestión de liquidez digital mediante la interacción de usuarios, likes, comentarios, tráfico y reacciones en las plataformas digitales, las cuales recolectan y analizan los datos provistos en un proceso constante de digitalización de la realidad existente, (SUAREZ, Juan L., *La condición digital*, Editorial Trotta, S.A., Madrid, 2023, p. 39 y 77).

toda clase de deportes y los sorteos³, siempre que hayan sido autorizados por la Secretaría de Gobernación⁴. Por su parte el Reglamento Federal de Juegos y Sorteos⁵, incluyó temas relacionados con el sector online, con el otorgamiento de las primeras licencias federales para juego remoto.

Por tanto, no se puede descartar la regulación de la realización de juegos, apuestas y sorteos *digitales* (online) en México, a pesar de la escasa normativa aplicable a este sector económico. Ciertamente, el artículo 3 del Reglamento de la Ley Federal de Juegos y Sorteos, define como establecimiento a: “VI. *Establecimiento: Lugar abierto o cerrado en el que se llevan a cabo juegos con apuestas o sorteos con permiso vigente, otorgado por la Secretaría en los términos de la Ley y el presente Reglamento*”. Del dispositivo indicado pareciera no regularse a una página *web* o *plataforma digital*⁶ como un establecimiento autorizado por la

³ El texto del artículo 2 es el siguiente: “Artículo 2º - Sólo podrán permitirse: I.- El juego de ajedrez, el de damas y otros semejantes; el de dominó, de dados, de boliche, de bolos y de billar; el de pelota en todas sus formas y denominaciones; las carreras de personas, de vehículos y de animales, y en general toda clase de deportes; II.- Los sorteos. Los juegos no señalados se considerarán como prohibidos para los efectos de esta Ley”.

⁴ De acuerdo con los artículos 10, 276 y 27 de la Ley de la Administración Pública Federal, cuya última reforma fue publicada en el Diario Oficial de la Federación el 16 de julio de 2025, la Secretaría de Gobernación tiene como función principal coordinar las acciones de la Administración Pública Federal para cumplir sus acuerdos y órdenes, en su relación con los demás poderes de la Administración Pública tanto desde el punto de vista institucional como político territorial; coordinar la política migratoria y de movilidad humana; y autorizar y vigilar el juego, las apuestas, las loterías y rifas, en los términos de las leyes relativas. En México, hay alrededor de cuarenta permisos federales otorgados por la Dirección General de Juegos y Sorteos de la Secretaría de Gobernación.

⁵ Última reforma publicada en el Diario Oficial de la Federación el 16 de junio de 2023.

⁶ En este particular acudimos a la obra de Nick, Srnicek., para ahondar en el estudio de las plataformas digitales en una época de profunda

Secretaría de Gobernación para realizar apuestas, juegos y sorteos *online*. No obstante, el análisis debe trascender desde una simple definición de la materia regulada, al análisis sistemático de la legislación aplicable⁷. En efecto, la definición de

digitalidad de las relaciones humanas: “¿Qué son las plataformas? En el nivel más general las plataformas son infraestructuras digitales que permiten que dos o más grupos interactúen. De esta manera se posicionan como intermediarias que reúnen a diferentes a diferentes usuarios: clientes, anunciantes, proveedores de servicios, productores, distribuidores e incluso objetos físicos. Casi siempre estas plataformas también vienen con una serie de herramientas que permiten a los usuarios construir sus propios productos, servicios y espacios de transacciones. El sistema operativo de Window de Microsoft permite a los desarrolladores de software crear aplicaciones para el mismo y venderlas a los consumidores; la App Store de Apple y su ecosistema asociado (xCode y el Ios SDK) permiten a los desarrolladores construir y vender nuevas aplicaciones a los consumidores; el motor de búsqueda de Google proporciona una plataforma para los anunciantes y para los proveedores de contenido para dirigirse a la gente que busca información; y las aplicaciones de taxis Uber permite a los conductores y a los pasajeros intercambiar viajes por dinero” (SRNICEK, Nick, *Capitalismo de plataformas*, Caja Negra Editora, Buenos Aires, 2021, p. 45).

- ⁷ En la interpretación de la norma jurídica con contenido tributario, los métodos o técnicas tradicionales, así como aquellos conceptualmente desarrollados al amparo del contenido netamente económico del hecho imponible, no son excluyentes entre sí. Los mismos se complementan en un proceso intelectual continuo desbordando los límites lógicos impuestos por la metodología que a cada uno preside. Así, por ejemplo, la interpretación de los conceptos atendiendo al significado literal de las palabras necesita del análisis del contexto histórico en que las ideas sobre algo concreto son incorporadas en la norma jurídica. Suma a lo anterior el hecho que, en la interpretación de una norma jurídica a la luz de lo establecido por otras normas del sistema jurídico, se necesita tanto de la correspondencia fáctica como también lingüística y conceptual. Al respecto, Francisco Delgado⁷, expresa: “Así con frecuencia se presenta como método, en los manuales, un conjunto de técnicas -interpretación gramatical, lógica, histórica, teleológica y sistemática- que se han desarrollado a partir de la reflexión sobre los temas fundamentales que debe abordarse en la solución de problemas hermenéuticos.../... El examen de cada uno de ellos supone una determinada operación

establecimiento, entre otras acepciones, incluye a los centros de apuestas remotas autorizado por la Secretaría de Gobernación para captar y operar cruces de apuestas en eventos, competencias deportivas y juegos permitidos por la Ley, realizados en el extranjero o en territorio nacional, transmitidos en tiempo real y de forma simultánea en video y audio o por internet, de conformidad con el Reglamento de la Ley Federal de Juegos y Sorteos.⁸

Además, una interpretación sistemática⁹ de los artículos 85, 87 y 104 del Reglamento de la Ley Federal de Juegos y Sorteos

intelectual, pero según afirma, al margen de la importancia relativa que puedan tener en cada caso, su análisis *en conjunto* es absolutamente indispensable en el proceso hermenéutico” (DELGADO, Francisco, *Introducción al Análisis Jurídico*, Universidad Central de Venezuela, Caracas, 2005, p. 117). En el mismo orden de ideas, la antigua Junta de Apelaciones de los Tribunales de Impuesto Sobre la Renta en sentencia No. 222 del 16 de abril de 1948, sentó su opinión sobre la trascendencia de la interpretación sistemática de la ley: “Toda ley es la sistematización de un conjunto de normas destinadas a producir determinados efectos jurídicos, y en consecuencia la exégesis más acertada que pueda hacerse de un sistema positivo es la que descansa en la armoniosa trabazón de sus preceptos y no aquella que se funde casi exclusivamente en una norma aislada así tenga ésta el carácter de una disposición enunciativa de principios básicos, puesto que la norma fundamental no debe ser interpretada en desvinculación con las restantes del sistema de que forma parte” (Ministerio de Hacienda, Administración General del Impuesto Sobre la Renta., *Jurisprudencia de Impuesto Sobre la Renta 1943-1965*, Tomo I, Caracas, Venezuela, 1966, p. 273).

- ⁸ El texto del artículo referido es el siguiente: “Artículo 76.- Se entiende por centro de apuestas remotas, también conocidos como libros foráneos, el establecimiento autorizado por la Secretaría para captar y operar cruces de apuestas en eventos, competencias deportivas y juegos permitidos por la Ley realizados en el extranjero o en territorio nacional, transmitidos en tiempo real y de forma simultánea en video y audio, así como para la práctica del sorteo de números señalado en la fracción IV del artículo 124 de este Reglamento”.
- ⁹ Guastini, Ricardo apoyándose en el pensamiento de Colussi, Zatti y Zagrebelsky indica sobre la interpretación sistemática en sentido amplio lo siguiente: “*Grosso modo*, se denomina sistemática toda interpretación

permite concluir que México regula y permite las apuestas vía internet o electrónica, en tanto: *a.)* se incluye como objeto de la regulación a las *distintas modalidades* de sorteo; y *b.)* no es necesario en este tipo de apuestas (vía internet o electrónica) la emisión de boleto o billete, siendo más que suficiente otorgar al participante un número de folio que le permita vía internet, la consulta y descarga de la constancia del folio. Ciertamente, los artículos 85, 87 y 104 del Reglamento permiten las apuestas vía internet o electrónica, sin que sea necesario en este tipo de apuestas (vía internet o electrónica) la emisión de boleto o billete. Es suficiente otorgar al participante un número de folio que le permita vía internet, la consulta y descarga de la constancia del folio. En este sentido, el artículo 85 del Reglamento de la Ley Federal de Juegos y Sorteos reconoce la modalidad del juego *online* al otorgar la facultad a los establecimientos autorizados de captar apuestas vía internet, telefónica o electrónica¹⁰. Por su parte, el artículo 87 del Reglamento, también reconoce la modalidad del juego *online* al establecer que, si bien en las apuestas vía internet no se emite boleto, el participante sí tiene

que muestre deducir el significado de una disposición de su ubicación en el «sistema» del derecho: en ocasiones, en el sistema jurídico en su conjunto; con mayor frecuencia, en un subsistema del sistema jurídico global, es decir en el conjunto de las disposiciones que regulan una determinada materia, o que son referibles a determinada institución. El sistema jurídico y los subsistemas que lo componen generalmente son concebidos como conjunto de normas normativamente coherentes, axiológicamente coherentes y completos” (GUASTINI, Riccardo, *La interpretación de los documentos normativos*, Derecho Global Editores, S.A. de C.V., Estado de México, 2018, p. 290).

¹⁰ “Artículo 85.- Los establecimientos podrán captar apuestas vía Internet, telefónica o electrónica. Para ello, deberán establecer un sistema de control interno para las transacciones que se efectúen por estas vías, elaborando por escrito la descripción de los procedimientos y reglas que aseguren la inviolabilidad e impidan la manipulación de los sistemas de apuestas. En dicho sistema deberá quedar registrado, al menos: I. El número de la cuenta e identidad del apostador, y II. La fecha, hora, número de la transacción, cantidad apostada y selección solicitada. La mecánica de captación de apuestas deberá ser aprobada previamente por la Secretaría”.

derecho a acceder para consulta o impresión a una constancia de su número de folio y de los derechos que les correspondan¹¹. Finalmente, el artículo 104 del Reglamento reconoce la modalidad del juego *online*, al exigir la emisión de un número de folio de participante, cuando los participantes son captados a través de Internet o de la red telefónica.¹²

Al respecto, vale la pena mencionar que la realización de los juegos con apuestas y sorteos a través de Internet o medios electrónicos por residentes en el extranjero sin establecimiento en México en términos del artículo 18-B, primer párrafo, fracciones I y II de la Ley del Impuesto al Valor Agregado¹³, se

¹¹ “Artículo 87.- Los permisionarios a que se refiere este Capítulo deberán cumplir con el siguiente procedimiento para la expedición de los comprobantes de apuesta: (...) II. En las apuestas vía Internet, telefónica o electrónica no se emitirá boleto alguno, pero la información de dicha apuesta quedará registrada en el sistema central de apuestas inmediatamente después de haber pagado la apuesta. Tratándose de apuestas vía Internet o electrónica, los participantes deberán tener acceso, para consulta e impresión, a una constancia de su número de folio y de los derechos que les correspondan. Las apuestas vía telefónica, previo consentimiento del apostador, deberán quedar grabadas en un registro de audio”.

¹² “Artículo 104.- En los sorteos que se celebren en territorio nacional y cuyos participantes sean captados a través de Internet o de la red telefónica, se deberá otorgar un número de folio de participante. En ambos casos, después de haber adquirido la participación, los participantes deberán tener acceso vía Internet, para consulta e impresión, a una constancia de su número de folio y de los derechos que les correspondan en el sorteo”.

¹³ Ley del Impuesto al Valor Agregado, publicada en el Diario Oficial de la Federación del 12 de noviembre de 2021. “Artículo 18-B.- Para los efectos de lo dispuesto en el cuarto párrafo del artículo 16 de la presente Ley, se consideran únicamente los servicios digitales que a continuación se mencionan, cuando éstos se proporcionen mediante aplicaciones o contenidos en formato digital a través de Internet u otra red, fundamentalmente automatizados, pudiendo o no requerir una intervención humana mínima, siempre que por los servicios mencionados se cobre una contraprestación: I. La descarga o acceso a

constituye en hecho imponible del Impuesto Especial de Producción y Servicios, tal como lo analizaremos en el presente trabajo.

En otras legislaciones, como es el caso de España, se entiende por concurso o sorteo a las modalidades de juego en la que la oferta, desarrollo y resolución se desarrolla por radio, televisión o internet. Bajo estas modalidades de juego, bien sea mediante llamadas telefónicas, mensajes de texto, medios telemáticos, informáticos, electrónicos, internet, siempre se deberá hacer un desembolso económico para participar.¹⁴

En definitiva, existen argumentos para sostener que la actividad del juego con apuestas y sorteos *online*; así como las participaciones y los premios que se otorgan a los participantes avalados por el permiso de la Secretaría de Gobernación, se encuentran sujetos a la Ley Federal de Juegos y Sorteos y su reglamento. En definitiva, en nuestro criterio, las actividades *online* relativas a juegos con apuestas, sorteos y concursos; así como la realización, organización, participación y obtención de premios, que requieran permiso por parte de la Secretaría de Gobernación de conformidad con la Ley Federal de Juegos y Sorteos y su reglamento, se encuentran sujetos a las contribuciones federales y locales en materia de juegos y sorteos.

imágenes, películas, texto, información, video, audio, música, juegos, incluyendo los juegos de azar, así como otros contenidos multimedia, ambientes multijugador, la obtención de tonos de móviles, la visualización de noticias en línea, información sobre el tráfico, pronósticos meteorológicos y estadísticas.

No se aplicará lo dispuesto en esta fracción a la descarga o acceso a libros, periódicos y revistas electrónicos. II. Los de intermediación entre terceros que sean oferentes de bienes o servicios y los demandantes de los mismos.

(...)”.

¹⁴ Ley 13/2011, de 27 de mayo, de regulación del juego de España, artículo 3, [e], «BOE» núm. 127, de 28/05/2011.

II. ASPECTOS FISCALES GENERALES

1. *La sujeción de los juegos con apuestas y sorteos digitales (online) al Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios (IEPS)*

El Impuesto Especial sobre Producción y Servicios (IEPS)¹⁵ es aplicable a *la realización de juegos con apuestas y sorteos* de conformidad con los artículos 1¹⁶ y 2¹⁷, fracción II, inciso B) de la

¹⁵ Diario Oficial de la Federación del 7 de noviembre de 2025.

¹⁶ “Artículo 1o.- Están obligadas al pago del impuesto establecido en esta Ley, las personas físicas y las morales que realicen los actos o actividades siguientes:

I. La enajenación en territorio nacional o, en su caso, la importación de los bienes señalados en esta Ley. Para efectos de la presente Ley se considera importación la introducción al país de bienes.

II. La prestación de los servicios señalados en esta Ley. El impuesto se calculará aplicando a los valores a que se refiere este ordenamiento, la tasa que para cada bien o servicio establece el artículo 2o. del mismo o, en su caso, la cuota establecida en esta Ley.

La Federación, la Ciudad de México, los Estados, los Municipios, los organismos descentralizados o cualquier otra persona, aunque conforme a otras leyes o decretos no causen impuestos federales o estén exentos de ellos, deberán aceptar la traslación del impuesto especial sobre producción y servicios y, en su caso, pagarlo y trasladarlo, de acuerdo con los preceptos de esta Ley.

El impuesto a que hace referencia esta Ley no se considera violatorio de precios o tarifas, incluyendo los oficiales”.

¹⁷ “Artículo 2o.- Al valor de los actos o actividades que a continuación se señalan, se aplicarán las tasas y cuotas siguientes:

(...)

II. En la prestación de los siguientes servicios:

(...)

Realización de juegos con apuestas y sorteos, independientemente del nombre con el que se les designe, que requieran permiso de conformidad con lo dispuesto en la Ley Federal de Juegos y Sorteos y su Reglamento, los que realicen los organismos descentralizados, así como la realización de juegos o concursos en los que el premio se obtenga por la destreza del

Ley del Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios. Dichas disposiciones establecen que están obligados al pago del impuesto las personas físicas y morales que realicen las actividades consistentes en juegos con apuestas y sorteos. Además, se establece que al valor de los actos o actividades gravadas consistentes *en la realización de juegos con apuestas y sorteos* deberá aplicarse una tasa del 50%.

De tal forma que, la realización de juegos y sorteos, incluidos los realizados a través de plataformas digitales (online), se constituyen en hecho imponible del Impuesto

participante en el uso de máquinas, que en el desarrollo de aquéllos utilicen imágenes visuales electrónicas como números, símbolos, figuras u otras similares, que se efectúen en el territorio nacional. Quedan comprendidos en los juegos con apuestas, aquellos en los que sólo se reciban, capten, crucen o exploten apuestas. Asimismo, quedan comprendidos en los sorteos, los concursos en los que se ofrezcan premios y en alguna etapa de su desarrollo intervenga directa o indirectamente el azar. 50%

También quedan comprendidos en este inciso, los juegos con apuestas y sorteos que se realicen a través de Internet o medios electrónicos por residentes en el extranjero sin establecimiento en México en términos del artículo 18-B, primer párrafo, fracciones I y II de la Ley del Impuesto al Valor Agregado. Para efectos de este párrafo, los residentes en el extranjero o, en su caso, las plataformas digitales de intermediación a que se refieren los artículos 1o.-A BIS y 18-B, fracción II de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, deberán cumplir con las obligaciones establecidas en los artículos 5o.-A BIS y 20-A de esta Ley, según corresponda, por los servicios digitales a que se refiere este párrafo.

La omisión en el pago del impuesto o del entero de las retenciones que, en su caso, deban efectuar y en la presentación de la declaración de pago y de la información, a que se refieren este inciso y el artículo 5o.-A BIS de esta Ley, se sancionará de conformidad con lo dispuesto en la presente Ley y en el Código Fiscal de la Federación.

Asimismo, el incumplimiento a las obligaciones a que se refiere el párrafo anterior y las fracciones III, inciso a) y IV, inciso a) del artículo 20-A de esta Ley, dará lugar al bloqueo temporal del acceso al servicio digital del prestador de los servicios digitales, bloqueo que se realizará de conformidad con lo dispuesto en los artículos 18-H BIS a 18-H QUINTUS de la Ley del Impuesto al Valor Agregado”.

Especial de Producción y Servicios, siempre que hayan autorizados por la Secretaría de Gobernación y se realicen en el territorio de México. En este particular, la materialización del hecho imponible comprende la territorialidad de juegos con apuestas y sorteos, tales como: (i) la realización de juegos o concursos en los que el premio se obtenga por la destreza del participante en el uso de máquinas o utilicen imágenes visuales electrónicas como números, símbolos, figuras u otras similares; (ii) la realización de juegos con apuestas. Es decir, aquéllos en los que sólo se reciban, capten, crucen o exploten apuestas; (iii) los concursos en los que se ofrezcan premios y en alguna etapa de su desarrollo intervenga directa o indirectamente el azar; y (iv) los juegos con apuestas y sorteos que se realicen a través de Internet o medios electrónicos por residentes en el extranjero sin establecimiento en México en términos del artículo 18-B, primer párrafo, fracciones I y II de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

2. La controvertida naturaleza del Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios (IEPS) ante la imposibilidad de traslación al consumidor final por mandato del legislador

La Suprema Corte de Justicia ha reconocido que es necesario atender a la naturaleza de cada tributo a fin de conocer la forma como se manifiesta la capacidad contributiva. Es decir, la exigencia de determinación y pago de un impuesto debe atender a su naturaleza y elementos, bien se trate de un impuesto directo o indirecto. En este sentido, es jurisprudencia consolidada de la Corte Suprema de Justicia de la Nación que el principio de proporcionalidad tiene repercusiones diferentes en función de que el tributo sea directo o indirecto. En efecto, en los impuestos directos se consideran la propiedad de la renta o patrimonio; en tanto en los impuestos indirectos que gravan el

gasto o consumo, se considera el uso final de la riqueza por el consumidor final.¹⁸

En este orden de argumentación para la Suprema Corte de Justicia la naturaleza del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios (IEPS) es de un impuesto indirecto, en tanto permite su traslado a los participantes de juegos con apuestas y sorteos, en su calidad de consumidores finales¹⁹, por lo que son los

¹⁸ “(...) la capacidad contributiva no se manifiesta de la misma manera en todas las contribuciones, pues aparece en forma directa e inmediata en los impuestos directos, como los que recaen en la renta o el patrimonio, porque son soportados por personas que perciben, son propietarias o poseedoras de ellos, mientras que en los indirectos la capacidad tiene un carácter mediato como la circulación de bienes, la erogación, el gasto y el consumo, ya que parten de la previa existencia de una renta o patrimonio, y gravan el uso final de toda riqueza a través de su destino, gasto o tipo de erogación que refleja indirectamente dicha capacidad. Luego, para determinar si una contribución cumple con el principio de proporcionalidad tributaria contenido en el artículo 31 fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, es necesario atender a la naturaleza de dicho tributo a fin de conocer la forma como se manifiesta y modifica la capacidad contributiva” (Tesis Jurisprudencial número 2/2009, Pleno, Acción de Inconstitucionalidad 29/2008, tesis aprobada el 26 de marzo de 2009).

¹⁹ La primera sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la tesis de jurisprudencia 1a./J. 127/2009, con registro digital 165776, novena época de rubro: Juegos con apuestas y sorteos, estableció que el impuesto especial sobre producción y servicios constituye un gravamen indirecto y, dada su naturaleza, es trasladable al consumidor final: JUEGOS CON APUESTAS Y SORTEOS. EL IMPUESTO ESPECIAL SOBRE PRODUCCIÓN Y SERVICIOS CONSTITUYE UN GRAVAMEN INDIRECTO Y, DADA SU NATURALEZA, ES TRASLADABLE TRATÁNDOSE DE ESAS ACTIVIDADES. Aun cuando el impuesto especial sobre producción y servicios no es acreditable, es trasladable a los participantes en los juegos con apuestas y sorteos que, en su calidad de consumidores, deben aceptar la traslación del gravamen, conforme a la tasa prevista en el artículo 2o., fracción II, inciso B), de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios. Así, dada su intrínseca naturaleza indirecta, el impuesto especial referido es totalmente trasladable, con independencia de las dificultades técnico-operativas que pueda aducir el organizador de dichas actividades.

consumidores finales quienes en última instancia deberían absorber y pagar el impuesto.²⁰

A pesar de los pronunciamientos jurisprudenciales que establecen la naturaleza indirecta del impuesto especial sobre producción y servicios, existen algunas posiciones autorizadas de la doctrina tributaria internacional que establecen la naturaleza directa del impuesto dada su estructura de determinación.²¹

²⁰ Tesis 2a. XV/2009, novena época, registro digital 167699, Segunda Sala, de rubro: Juego con apuestas y sorteos. El impuesto especial sobre producción y servicios que grava tal hecho imponible puede trasladarse a los participantes.

²¹ En este particular hacemos referencia al trabajo de los catedráticos Juan Zornoza Pérez y Violeta Ruiz-Almendral sobre la naturaleza del Impuesto desde la perspectiva tributaria española, quienes argumentan en favor de la naturaleza directa del impuesto especial sobre producción y servicios, atendiendo a la configuración de la base imponible en la Ley del Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios: “Para examinar la naturaleza del IESPS, y su calificación como directo o indirecto sólo puede partirse de la estructura del tributo y el objeto-fin que de ésta se infiere. Pues bien, en los términos que se exponen a continuación, el análisis de dicha estructura permite avanzar que el IESPS es un impuesto directo que recae sobre la ganancia obtenida en la organización de los distintos juegos de azar. En efecto, de acuerdo con su Ley reguladora, la LIESPS, el hecho imponible de esta contribución consiste en la ‘realización de juegos con apuestas y sorteos’, en distintas modalidades, siempre que hayan sido autorizados de acuerdo con lo establecido en la Ley Federal de Juegos y Sorteos y el Reglamento que la desarrolla. La autorización forma así parte esencial de la regulación del sector, y es condición previa para su sujeción a gravamen. La base imponible está formada por las cantidades percibidas de los participantes (jugadores, apostantes), de manera que ‘se considerará como valor el total de las cantidades efectivamente percibidas de los participantes por dichas actividades. En los juegos o sorteos en los que se apueste, se considerará como valor el monto total de las apuestas. Tratándose de los juegos o sorteos en los que la apuesta se realice mediante fichas, tarjetas, contraseñas o cualquier otro comprobante, así como a través de bandas magnéticas, dispositivos electrónicos u objetos similares, que se utilicen para apostar en sustitución de cantidades de dinero y sean aceptadas

Visto el análisis jurisprudencial desde la Suprema Corte de Justicia de la Nación calificando la naturaleza indirecta del impuesto especial sobre producción y servicios, y la posición de la doctrina tributaria más calificada argumentando en favor de la naturaleza directa del impuesto especial sobre producción y servicios, atendiendo a la configuración de la base imponible en la Ley del Impuesto Sobre Producción y Servicios, pasemos a analizar la estructura de determinación de tal impuesto.

La Ley del Impuesto Sobre Producción y Servicios establece la mecánica para determinar la base gravable²². El cálculo del

para esos fines por la persona que realice el juego o sorteo de que se trate, se considerará como valor el total de las cantidades equivalentes en moneda nacional que amparen dichos medios'. Finalmente, los sujetos del impuesto son los 'permisionarios' o sujetos autorizados a organizar el juego. Son estos sujetos quienes soportan en principio la carga tributaria, ya que el artículo 4º de la Ley del impuesto impide la repercusión del impuesto en el caso que nos ocupa. Estamos así claramente ante un impuesto que recae sobre el beneficio del juego, de manera que más allá del *nomen iuris* empleado por el legislador, es preciso partir de los elementos estructurales del tributo para calificarlo. Pues bien, junto al resto de aspectos ya mencionados, la imposibilidad de repercusión es la 'prueba del nueve' o prueba definitiva de que nos encontramos ante un impuesto directo, pues es el contribuyente o sujeto del tributo quien soporta la carga tributaria, no pudiendo trasladarla a un tercero; en este caso, a quienes participan en la actividad de juego" (ZORNOZA PÉREZ, Juan y RUIZ-ALMENDRAL, Violeta, *La imposición sobre el juego en México: aportaciones desde la experiencia española*, Universidad Carlos III de Madrid, Madrid, 2009, p. 29).

- ²² La base imponible es la cuantificación del hecho imponible. Tal cuantificación está delimitada por una cantidad determinada de dinero o de bienes valorados en términos monetarios sobre la cual debe aplicarse la tasa impositiva correspondiente para liquidar el tributo pagadero al Fisco Nacional. En palabras de Sainz de Bujanda: "El parámetro constituido por una suma de dinero o por un bien valorado en términos monetarios recibe el nombre de base imponible, expresión esta que ha ganado carta de naturaleza tanto en la doctrina científica como en el derecho positivo. Es obvio que siempre que las leyes tributarias disponen la aplicación de tipos de gravamen *ad valorem* (proporcionales, progresivos o regresivos), el parámetro ha de ser una

impuesto debe considerar las cantidades efectivamente percibidas como contraprestación en la base gravable. En efecto, el impuesto especial sobre producción y servicios es un impuesto sobre las ganancias que derivan del juego, cuya base gravable está formada por el valor de las apuestas efectivamente percibidas, menos los premios pagados a los jugadores y las cantidades devueltas. No es impuesto sobre la venta del servicio o sobre el ingreso por el servicio de juegos, apuestas y sorteos físicos o digitales. Por ello, en la mecánica de determinación del impuesto especial debe atenderse a las siguientes premisas: (i) debe incluirse como elemento positivo en el cálculo a las cantidades efectivamente percibidas de los participantes, consumidores, apostadores²³; (ii) se considerará como valor el

base imponible, porque es imposible obtener una cuota dineraria si se aplica una alícuota o porcentaje a una magnitud distinta del dinero” (SAINZ DE BUJANDA, Fernando, *Lecciones de Derecho Financiero*, Servicios de Publicaciones de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense, Madrid, 1985, p. 261).

- ²³ “Artículo 18. Para calcular el impuesto por la realización de las actividades a que se refiere el inciso B) de la fracción II del artículo 2o. de esta Ley, se considerará como valor el total de las cantidades efectivamente percibidas de los participantes por dichas actividades. En los juegos o sorteos en los que se apueste, se considerará como valor el monto total de las apuestas. Tratándose de los juegos o sorteos en los que la apuesta se realice mediante fichas, tarjetas, contraseñas o cualquier otro comprobante, así como a través de bandas magnéticas, dispositivos electrónicos u objetos similares, que se utilicen para apostar en sustitución de cantidades de dinero y sean aceptadas para esos fines por la persona que realice el juego o sorteo de que se trate, se considerará como valor el total de las cantidades equivalentes en moneda nacional que amparen dichos medios.

Cuando en algún sorteo el premio ofrecido se encuentre contenido de manera referenciada y oculta en bienes cuya adquisición otorgue el derecho a participar en dicho sorteo, se considerará como valor el precio en el que la persona que lo realice haya enajenado todos los bienes que participen en ese sorteo.

Tratándose de sorteos en los que los participantes obtengan dicha calidad, incluso a título gratuito, por el hecho de adquirir un bien o

monto total de cada apuesta²⁴; (iii) al monto de las apuestas (efectivamente percibidas) se podrán disminuir los premios efectivamente pagados o entregados; y las cantidades efectivamente devueltas a los participantes.²⁵

contratar un servicio, recibiendo para ello un comprobante, se considerará como valor el monto total nominal por el que se entregue cada comprobante que otorgue el derecho a participar, conforme a las condiciones del sorteo establecidas en el permiso otorgado por la autoridad competente. Cuando además de adquirir un bien o contratar un servicio, se pague una cantidad adicional para participar en el sorteo de que se trate, el impuesto además de calcularse en los términos ya señalados también se calculará sobre dicha cantidad”.

²⁴ “Artículo 17.- Para calcular el impuesto en la prestación de servicios, se considerará como valor la contraprestación. En este caso, el impuesto se causa en el momento en que se cobren efectivamente las contraprestaciones y sobre el monto de cada una de ellas. Cuando las contraprestaciones se cobren parcialmente, el impuesto se calculará aplicando a la parte de la contraprestación efectivamente percibida, la tasa que corresponda en términos del artículo 2o. de esta Ley. El impuesto se pagará de conformidad con el artículo 5o. de esta Ley”.

²⁵ “Artículo 18.

(...)

Los valores a que se refiere este artículo se podrán disminuir con el monto de los siguientes conceptos:

I. Los premios efectivamente pagados o entregados conforme a las disposiciones aplicables. Tratándose de premios diversos al efectivo, el monto que se podrá disminuir será el que corresponda al valor estipulado en el permiso otorgado por la autoridad competente o, en su defecto, el valor de mercado.

II. Las cantidades efectivamente devueltas a los participantes, siempre que las devoluciones se efectúen previo a la realización del evento y éstas se encuentren debidamente registradas en contabilidad y, tratándose de juegos o sorteos en los que se apueste, también se registren en el sistema central de apuestas. Cuando el premio incluya la devolución de la cantidad efectivamente percibida del participante, dicho concepto se disminuirá únicamente como premio.

Cuando el monto de los conceptos mencionados en las fracciones anteriores sea superior a los valores de las actividades a que se refiere el

Lo anterior se corresponde con las más recientes decisiones de los Tribunales Colegiados de Circuito²⁶, en el que se ha

artículo 2o., fracción II, inciso B) de esta Ley, correspondientes al mes de que se trate, la diferencia se podrá disminuir en los meses siguientes hasta agotarse.

Cuando se trate de los servicios a que se refiere el artículo 2o., fracción II, inciso B), segundo párrafo de esta Ley, para calcular el impuesto se considerará como valor el total de las cantidades efectivamente percibidas de los participantes en la realización de los juegos o sorteos, independientemente de su denominación, sin disminución alguna”.

- ²⁶ Tesis III.2o.A.8 A (11a.) de los Tribunales Colegiados de Circuito del 3 de enero de 2025: “IMPUESTO ESPECIAL SOBRE PRODUCCIÓN Y SERVICIOS. MOMENTO EN QUE DEBE APLICARSE LA TASA DEL 30 % ESTABLECIDA EN EL ARTÍCULO 2o., FRACCIÓN II, INCISO B), DE LA LEY RELATIVA, POR LA REALIZACIÓN DE JUEGOS CON APUESTAS Y SORTEOS (LEGISLACIÓN VIGENTE EN 2015).

Hechos: El Tribunal Federal de Justicia Administrativa declaró la nulidad de una resolución liquidatoria al considerar que si bien no existe claridad del momento en que debe aplicarse a los juegos con apuestas y sorteos la tasa del 30 % establecida en el artículo 2o., fracción II, inciso B), de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, vigente en 2015, es decir, si después de disminuir al valor el total de las cantidades efectivamente percibidas los conceptos autorizados conforme a su precepto 18 o directamente aplicarla al valor total de las cantidades efectivamente percibidas y posteriormente restarle las disminuciones autorizadas, consideró lo sustentado por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la jurisprudencia 1a./J. 128/2009, de la que aunque no se advierte que la base gravable de dicha contribución, tratándose de dicha actividad, debe estar relacionada con el hecho imponible y no considerarse la capacidad contributiva del organizador de dichos eventos, porque dada su naturaleza indirecta quien lo absorbe y lo paga es el consumidor del servicio, sí fue materia de estudio en el amparo en revisión 101/2009, que conforma uno de sus cinco precedentes, en el que se concluyó que su cálculo debe llevarse a cabo teniendo como base el valor total de las cantidades efectivamente percibidas de los participantes, causándose el tributo en el momento en que se cobren las contraprestaciones, es decir, deben restarse de la cantidad que se obtenga de aplicar la tasa a las cantidades efectivamente percibidas en el mes de que se trate, las disminuciones autorizadas por el legislador.

establecido que en la determinación de la base de cálculo del impuesto especial sobre producción y servicios debe atenderse a lo siguiente: en *primer lugar*, a las cantidades efectivamente percibidas de los participantes, causándose el tributo en el momento en que se cobren las contraprestaciones, es decir, deben restarse de la cantidad que se obtenga de aplicar la tasa a las cantidades efectivamente percibidas en el mes de que se trate, las disminuciones autorizadas por el legislador. En *segundo lugar*, al valor total de las cantidades efectivamente percibidas, se podrán disminuir los montos de los premios efectivamente pagados o entregados conforme a las disposiciones aplicables y las cantidades efectivamente devueltas a los participantes. En *tercer lugar*, la tasa debe aplicarse una vez que al monto total de las cantidades efectivamente percibidas se hayan restado los premios y las devoluciones.

Criterio jurídico: Este Tribunal Colegiado de Circuito determina que para calcular el impuesto especial sobre producción y servicios por la realización de juegos con apuestas y sorteos, al valor total de las cantidades efectivamente percibidas, se podrán disminuir los montos de los premios efectivamente pagados o entregados conforme a las disposiciones aplicables y las cantidades efectivamente devueltas a los participantes, para así obtener su base gravable, a la cual se le aplicará la tasa del 30 % y, posteriormente, se le restarán las deducciones autorizadas.

Justificación: El referido artículo 18 establece que para calcular el impuesto por realizar juegos con apuestas y sorteos al total de las cantidades efectivamente percibidas de los participantes, podrán disminuirse los montos de los premios efectivamente pagados o entregados conforme a las disposiciones aplicables y las cantidades efectivamente devueltas, para así obtener la base gravable del impuesto de mérito, la cual será gravada con una tasa del 30 %, esto es, una vez que se obtenga la base gravable, ya que si bien es cierto que no precisa el momento exacto en que debe aplicarse dicha tasa, es evidente que no se aplica directamente a dichas cantidades y con posterioridad se restan los premios y las deducciones, sino que se aplicará una vez que se disminuyan a los valores los premios y devoluciones y, posteriormente, se procederá a la aplicación de las deducciones correspondientes. Sin que obste lo resuelto por la referida Sala, ya que en dicho amparo en revisión no analizó el momento en que debía aplicarse”.

Posteriormente, se procederá a la aplicación de las deducciones correspondientes por participaciones a la Secretaría de Gobernación e impuestos locales correspondientes.

Adicionalmente, en la mecánica de determinación del impuesto especial sobre producción y servicios aplicable a los juegos con apuestas y sorteos, resulta pertinente señalar lo siguiente: (i) los sujetos afectos al pago del impuesto especial sobre producción y servicios por la realización de juegos con apuestas y sorteos, tienen la obligación de *expedir comprobantes fiscales, sin incluir el traslado en forma expresa y por separado del impuesto*; y (ii) para efectos de la Ley, por “traslado del impuesto”²⁷ se entiende *el cobro o cargo que el contribuyente efectúa por un monto equivalente al impuesto establecido en la Ley, que, en el caso que nos ocupa, corresponde a una tasa del 50%.*

Ciertamente, los sujetos del impuesto son los establecimientos autorizados para realizar la actividad de juegos o sorteos y quienes soportan, en principio la carga tributaria, ya que el artículo 19 (II) de la Ley impide la repercusión del impuesto al consumidor final de la apuesta.

Artículo 19.-

(...)

II. Expedir comprobantes fiscales, *sin el traslado en forma expresa y por separado del impuesto establecido en esta Ley*, salvo tratándose de la enajenación de los bienes a que se refieren los incisos A), D), F), I), y J) de la fracción I del artículo 2o. de esta Ley, siempre que el adquirente sea a su vez contribuyente de este impuesto por dichos bienes y así lo solicite. (Énfasis añadido).

En tanto los artículos 4, 18 y 19 de la Ley del Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios establecen como mandato el traslado del impuesto determinado, la mecánica de determinación de la base imponible y, contradictoriamente, la prohibición de trasladar el impuesto al consumidor final en el

²⁷ Artículo 4 de la Ley del Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios.

comprobante fiscal, entonces debe analizarse la posibilidad para el contribuyente de desgravar el monto del impuesto causado a la tasa del 50% sobre la base de cálculo. En este sentido, el artículo 4 señala que se entenderá por traslado del impuesto: “.../... el cobro o cargo que el contribuyente debe efectuar de un monto equivalente al impuesto establecido en esta Ley. No se considerará acreditable el impuesto que se traslade sin tener esta obligación”.

De tal forma que, en la determinación de la base imponible del del impuesto especial sobre producción y servicios para aplicar la alícuota del 50%, y la determinación del impuesto definitivo a pagar, deben considerarse las siguientes premisas: (i) el monto efectivamente percibido por apuesta; (ii) las disminuciones por premios pagados y cantidades devueltas; (iii) la prohibición del traslado de *forma expresa y por separado* del impuesto en el comprobante fiscal que se emita al consumidor final; (iv) la inclusión del impuesto en el valor de la apuesta facturada, como cobro o cargo del contribuyente del impuesto al apostador; (v) la posibilidad de desgravar el monto del impuesto sobre la base de cálculo determinada, después de disminuir el monto de la apuesta con los premios y las devoluciones; y (vi) la posibilidad de acreditar contra el impuesto, el monto de las participaciones a la Secretaría de Gobernación y el impuesto local sobre la realización de juegos y sorteos, para determinar el impuesto definitivo a pagar.

Por lo anterior, se reconoce que el impuesto especial sobre producción y servicios puede trasladarse al consumidor final, lo que expresamente se prohíbe es su traslado de *forma expresa*, es decir, el desglose de dicho impuesto de manera explícita y por separado en el comprobante fiscal que para tal efecto se emita. Ciertamente, el impuesto debe determinarse por cada apostador en materia de juegos y sorteos, cumpliendo con la exigencia legislativa de no trasladarlo en el comprobante fiscal correspondiente de *forma expresa*; además, considerando como base el valor total de la apuesta efectivamente percibida, menos los premios pagados y las devoluciones por cada participante.

La misma Ley²⁸ reconoce la forma de determinación del impuesto especial sobre producción y servicios por cada consumidor final cuando se trata de la enajenación de bebidas alcohólicas, combustibles automotrices, bebidas energizantes, bebidas saborizadas y alimentos no básicos. Ciertamente, en estos casos la Ley del Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios exige el traslado en forma expresa y por separado del impuesto determinado al consumidor final, después de haber aplicado el impuesto acreditable que le haya sido trasladado al contribuyente.

Así, si el contribuyente o sujeto del tributo es quien soporta la carga tributaria, no pudiendo trasladarlo a quienes participan en la actividad de juego (consumidor final), entonces el impuesto especial sobre producción y servicios no trasladado forma parte de la cantidad efectivamente percibida (monto de la apuesta) que se indica en el comprobante fiscal correspondiente²⁹. De tal forma que, si el impuesto especial sobre producción y servicios es un impuesto sobre las ganancias que derivan del juego, cuya base imponible está formada por el

²⁸ Artículos 19 (II) y 2 (I) de la Ley del Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios.

²⁹ Suma a lo anterior, una tesis aislada en la que se reconoce que la imposibilidad de traslado del Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios según lo establecido en el artículo 19 de la Ley, es solo una mera omisión del legislador lo cual no impide a los contribuyentes atender a la verdadera naturaleza del tributo en la determinación de su base imponible. En efecto, en la Tesis aislada 2ª XV/2009 (amparo en revisión 1261/2008, *Juega y Juega S.A. de C.V.*, de 25 de febrero de 2009) si bien reconoce la imposibilidad de repercusión, considera que se trata de una mera omisión del legislador, señalando que: “de los artículos 1º, 2º, fracción II, inciso B), 4º. 5º. 5º.B, 17 y 18 de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, se advierte que aun cuando el tributo no puede acreditarse por los contribuyentes personas físicas o morales que prestan el servicio de juegos con apuestas y sorteos y concursos, sí pueden trasladarse a los participantes, de manera que la circunstancia hipotética y particular de los sujetos pasivos de una dificultad en el traslado indicado quedaría sólo en un aspecto operativo derivado de una posible deficiencia legislativa que no incide en su constitucionalidad”.

“valor de la apuesta”, “contraprestación efectivamente percibida” esto es, el valor total de las apuestas menos los premios pagados efectivamente a los jugadores y apostantes, y el monto del impuesto no se desglosa en la factura, entonces resulta lógico poder determinar la base gravable sobre un monto que no incluya tal impuesto. De esta forma se consolida una base de imposición desde el ingreso efectivamente percibido por la actividad de juegos con apuestas y sorteos, sin que existan conceptos distintos que distorsionen la capacidad del contribuyente de pagar un tributo, cuando se le impide el traslado al consumidor final.

De lo contrario, si el impuesto especial sobre producción y servicios causado es calculado sobre un monto que incluya el 50% en el valor de la apuesta menos los premios pagados y cantidades devueltas, entonces el contribuyente o sujeto del tributo estaría siendo gravado doblemente. Además, se estaría calculando un monto de impuesto causado y a pagar sobre una base que no se corresponde con el ingreso bruto del juego. En efecto, la no desgravación en la determinación de la base de cálculo para determinar el impuesto causado inflaría la base del impuesto con una parte del valor de la apuesta facturada que no se corresponde con el ingreso real de la actividad.

La anterior metodología que se corresponde con lo establecido en los artículos 2, 4, 18 y 19 de la Ley del Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios, puede ser expresada de la manera siguiente:

MONTO TOTAL DE LA APUESTA	xxxxxx
(-) Premios otorgados	(xxxxxx)
(-) Cantidades devueltas	(xxxxxx)
Gross win (<i>base bruta</i>)	<u>xxxxxx</u>
(÷) 1.50	
Net win (<i>base neta</i>)	<u>xxxxxx</u>
IEPS Causado (<i>base neta x 50%</i>)	<u>xxxxxx</u>
(-) Participaciones SEGOB	(xxxxxx)
(-) Impuestos locales aplicables	(xxxxxx)
IEPS Por Pagar	<u>xxxxxx</u>

La metodología anterior sigue la lógica normativa prevista en los artículos 2, 4, 18 y 19 de la Ley, partiendo de las siguientes premisas: (i) considera el monto efectivamente percibido por apuesta; (ii) aplica disminuciones por premios pagados y cantidades devueltas; (iii) determina el impuesto causado sobre la base bruta después de aplicar al monto de la apuesta, los premios pagados y cantidades devueltas; (iv) considera al impuesto en el valor de la apuesta facturada, dado que se trata del cargo del impuesto al apostador; (v) desgrava el monto del impuesto en la determinación del impuesto causado, después de considerar el valor total de la apuesta, menos los premios y las devoluciones; y (vi) se acreditan contra el impuesto causado el monto de las participaciones a Secretaría de Gobernación y el impuesto local sobre la realización de juegos y sorteos, para determinar el impuesto definitivo a pagar.

Dado que el impuesto aplicable por la realización de juegos con apuestas y sorteos es un impuesto de naturaleza indirecta, y que los impuestos indirectos pueden, por regla general, trasladarse al consumidor final, resulta contradictorio y antinómico que la Ley del Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios establezca una excepción específica consistente en la prohibición de trasladar dicho impuesto de forma expresa y por separado en los comprobantes fiscales que se emitan con motivo de estas operaciones. Esta prohibición no impide el traslado económico del impuesto al consumidor final, sino que establece que el impuesto se encuentra implícito en el precio pactado por la cantidad total por la que se emite el comprobante fiscal. En consecuencia, a efectos de determinar el monto del impuesto definitivo a pagar del período fiscal correspondiente, debe partirse de una base gravable depurada del monto del impuesto no desglosado en el comprobante fiscal, en tanto dicho monto no es parte del ingreso por la actividad económica. En conclusión, debe aplicarse un procedimiento de desgravamiento, por mandato de los artículos 4, 18 y 19 de la Ley del Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios.

Así las cosas, si el contribuyente recibe del jugador (consumidor final del servicio) el monto total pagado, esto es, el

valor íntegro de la apuesta; entonces debe tenerse presente que tal cantidad, la cual debe ir en el comprobante fiscal, incluye el monto del impuesto correspondiente, aun cuando el impuesto no conste de manera desglosada. En consecuencia, el contribuyente es el sujeto que formalmente paga el impuesto toda vez que el impuesto se encuentra implícito en el precio total pagado por el jugador. Por lo tanto, resulta jurídicamente correcto que, en la determinación del impuesto causado se considere una base de cálculo que se corresponda con el ingreso efectivamente percibido por la actividad económica. Esto supone que el monto del impuesto causado derive de una base desgravada en tanto dicho monto no forma parte del ingreso real por la actividad. Por tanto, de la actividad del juego o sorteo deriva el valor de una apuesta facturada que contiene el monto de un impuesto el cual debe ser determinado y enterado sobre una base que no implique un doble gravamen.

En definitiva, si la carga tributaria no se traslada a terceros en virtud del artículo 19 o se impide la posibilidad del desgravamiento del impuesto en la base de cálculo, es evidente que terminará siendo soportada exclusivamente por quienes prestan el servicio de realización de juegos con apuestas y sorteos. En consecuencia, es preciso tener en cuenta que si el hecho imponible es la organización de juegos de azar como actividad económica, entonces la base gravable debe reflejar adecuadamente la riqueza que se pretende gravar, pues precisamente la función principal de la base imponible es la medición de la capacidad económica en estricto cumplimiento del artículo 31 fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos³⁰: *“Artículo 31. Son obligaciones de los mexicanos: (...) IV. Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como de los Estados, de la Ciudad de México y del Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes”*. (Énfasis añadido).

³⁰ Diario Oficial de la Federación del 15 de octubre de 2025.

3. *Determinación y pago del impuesto definitivo*

Hemos señalado que el cálculo del impuesto especial sobre producción y servicios toma como base de cálculo, el monto que resulte de restar al valor total de las cantidades efectivamente percibidas de los participantes, el monto de los premios pagados, las cantidades devueltas y el monto del impuesto económicamente trasladado, aun cuando no se haya trasladado de forma expresa en el comprobante fiscal correspondiente. De tal forma, si bien el impuesto se causa en el momento en que se cobren las contraprestaciones. Esto es, aun cuando el impuesto se causa en dicho momento, el cálculo para efectos del entero es mensual y se paga el día diecisiete del mes siguiente. El pago del impuesto tendrá el carácter de definitivo.³¹

Finalmente, cuando en la declaración de pago mensual resulte saldo a favor, el contribuyente únicamente podrá compensarlo contra el mismo impuesto a su cargo que le corresponda en los pagos mensuales siguientes hasta agotarlo. Ahora bien, si el contribuyente no compensa el saldo a favor contra el impuesto que le corresponda pagar en el mes de que se trate o en los dos siguientes, pudiendo haberlo hecho, perderá el derecho a hacerlo en los meses siguientes hasta por la cantidad en que pudo haberlo compensado.

III. A MODO DE CONCLUSIÓN

Estamos convencidos que conforme al marco normativo vigente en México es válida y legítima la metodología de desgravamiento del impuesto especial sobre producción y servicios aplicable a las actividades de juegos con apuestas y sorteos, en virtud de que el impuesto se encuentra implícitamente contenido en el monto total pagado por el jugador, sin que pueda ser desglosado de forma expresa en el comprobante fiscal. Por lo que cualquier interpretación que respete los principios y garantías del contribuyente en el marco de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, debe

³¹ Artículo 5 de la Ley del Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios.

indicar que si la carga tributaria no se traslada a terceros en virtud del artículo 19 de la Ley del Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios y el impuesto considera como elemento positivo el ingreso efectivamente percibido con ocasión de la actividad económica, entonces es jurídicamente legítima la posibilidad del desgravamiento del impuesto en la base de cálculo. De lo contrario, el impuesto terminaría siendo soportado exclusivamente por quienes prestan el servicio de realización de juegos con apuestas y sorteos. En consecuencia, es preciso tener en cuenta que, si el hecho imponible es la organización de juegos de azar como actividad económica, entonces la base gravable debe reflejar adecuadamente la riqueza que se pretende gravar en tanto la base imponible es la medición de la capacidad económica en estricto cumplimiento del artículo 31 fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Caracas, enero de 2026

BIBLIOGRAFÍA

DELGADO, Francisco, *Introducción al Análisis Jurídico*, Universidad Central de Venezuela, Caracas, 2005.

GUASTINI, Riccardo, *La interpretación de los documentos normativos*, Derecho Global Editores, S.A. de C.V., Estado de México, 2018.

ZORNOZA PÉREZ, Juan y RUIZ-ALMENDRAL, Violeta, *La imposición sobre el juego en México: aportaciones desde la experiencia española*, Universidad Carlos III de Madrid, Madrid, 2009.

SAINZ DE BUJANDA, Fernando, *Lecciones de Derecho Financiero*, Servicios de Publicaciones de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense, Madrid, 1985.

SUAREZ, Juan L., *La condición digital*, Editorial Trotta, Madrid, España, 2023.

SRNICEK, Nick, *Capitalismo de plataformas*, Caja Negra Editora, Buenos Aires, 2021.

Legislativas

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, Diario Oficial de la Federación del 15 de octubre de 2025.

Ley Federal de Juegos y Sorteos, Diario Oficial de la Federación del 31 de diciembre de 1947.

Ley de la Administración Pública Federal, Diario Oficial de la Federación el 16 de julio de 2025.

Ley del Impuesto al Valor Agregado, Diario Oficial de la Federación del 12 de noviembre de 2021.

Ley 13/2011, de 27 de mayo, de regulación del juego de España, «BOE» núm. 127, de 28/05/2011.

Ley del Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios, Diario Oficial de la Federación del 7 de noviembre de 2025.

Reglamento Federal de Juegos y Sorteos, Diario Oficial de la Federación el 16 de junio de 2023.

Jurisprudenciales

Ministerio de Hacienda, Administración General del Impuesto Sobre la Renta: *Jurisprudencia de Impuesto Sobre la Renta 1943-1965*. Tomo I, Caracas, Venezuela, 1966.

Suprema Corte de Justicia de la Nación, *Tesis Jurisprudencial número 2/2009*. Pleno, Acción de Inconstitucionalidad 29/2008, tesis aprobada el 26 de marzo de 2009.

Suprema Corte de Justicia de la Nación, *Tesis Jurisprudencial número 1a./J. 127/2009*, con registro digital 165776, novena época de rubro: Juegos con apuestas y sorteos.

Suprema Corte de Justicia de la Nación, *Tesis Jurisprudencial número 2a. XV/2009*, novena época, registro digital 167699, Segunda Sala, de rubro: Juego con apuestas y sorteos.

Tribunales Colegiados de Circuito, *Tesis III.2o.A.8 A (11a.)* del 3 de enero de 2025.

Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa,
*sentencia publicada en Revista del Tribunal Federal de Justicia
Administrativa*, Octava Época. Año II. No. 11, junio 2017.