

Inconstitucionalidades en materia fiscal derivadas de las reformas a la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios y al Código Fiscal para la Federación para el ejercicio de 2026

Ciudad de México, 19 de diciembre de 2025

El 7 de noviembre de 2025, en la edición vespertina del Diario Oficial de la Federación, se publicaron la Ley de Ingresos de la Federación correspondiente al ejercicio fiscal 2026, así como diversas reformas a la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios (la "LIEPS") y al Código Fiscal de la Federación (el "CFF").

Este documento se centra en algunos aspectos de las reformas que, a nuestra consideración, contienen diversas violaciones constitucionales.

I. LIEPS

Como parte de las reformas para el ejercicio fiscal de 2026, se establecieron, entre otros, supuestos adicionales para el impuesto especial sobre producción y servicios ("IEPS"), en relación con la enajenación de videojuegos con contenido violento, extremo o para adultos y con la enajenación de bebidas saborizadas que contengan edulcorantes naturales o artificiales. En relación con lo anterior, se exponen las siguientes consideraciones:

A. Videojuegos con contenido violento, extremo o para adultos

1. Regulación vigente para 2026

El sistema normativo correspondiente establece esencialmente lo siguiente:

- Se instaure una tasa del 8% para videojuegos con contenido violento, extremo o para adulto, no apto para menores de 18 años, tanto en formato físico (cuando la enajenación sea al público en general), como en servicios digitales de acceso o descarga.

- Se define como "*videojuego con contenido violento, extremo o para adulto*" aquellos que contienen violencia intensa o escenas prolongadas de violencia, derramamiento de sangre, contenido sexual o sexual gráfico, lenguaje fuerte o apuestas con moneda real.
- Se define como "*contenido adicional dentro del videojuego*" todo contenido digital que complementa al videojuego por el que se paga una contraprestación, como nuevos escenarios, niveles, personajes, armas o modos de juego.
- El impuesto aplica tanto cuando el acceso o descarga se realiza directamente por el prestador del servicio, como cuando se realiza a través de plataformas digitales de intermediación.
- Quedan gravados los videojuegos cuyo acceso o descarga se realice sin pago de contraprestación, pero que ofrezcan contenido adicional dentro del videojuego. En este caso, la tasa se aplica al precio pagado por el contenido adicional.
- Cuando el acceso se realice mediante membresía o suscripción que permita acceso a un catálogo de videojuegos, la tasa se aplica únicamente al precio correspondiente al acceso de cada videojuego gravado, siempre que se haga la separación en el comprobante. De lo contrario, se considera que el 70% de la contraprestación corresponde a servicios gravados.
- Las plataformas digitales de intermediación que cobren el precio y el impuesto por cuenta del prestador del servicio deben retener el 100% del impuesto especial sobre producción y servicios cobrado. El retenedor sustituye al prestador en la obligación de pago.
- Los prestadores de servicios digitales residentes en el extranjero sin establecimiento en México deben inscribirse en el Registro Federal de Contribuyentes, ofertar y cobrar el impuesto incluido en el precio, presentar declaraciones mensuales, proporcionar información sobre servicios prestados y expedir comprobantes electrónicos cuando lo solicite el receptor.
- Las plataformas digitales de intermediación deben publicar el precio con el impuesto incluido, proporcionar información al Servicio de Administración

Tributaria sobre las operaciones de intermediación, y cumplir con obligaciones de inscripción en el Registro Federal de Contribuyentes.

- El incumplimiento de las obligaciones fiscales dará lugar al bloqueo temporal del acceso al servicio digital del prestador que incumplió, conforme a lo dispuesto en la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

2. Posibles argumentos de defensa

Consideramos que existen diversas violaciones a los principios constitucionales en materia tributaria que permiten argumentar la inconstitucionalidad de la regulación del impuesto en comento, mismas que se detallan a continuación:¹

- Equidad tributaria: las normas establecen distinciones entre los videojuegos gravados y aquellos que están excluidos del supuesto del impuesto, sin que exista una distinción justificada para ello.
- Legalidad tributaria y seguridad jurídica: los elementos esenciales de la contribución no se encuentran definidos de manera clara y precisa, específicamente por lo que hace al objeto del mismo, pues no hay certeza en relación con lo que se considera como videojuegos con contenido violento, extremo o para adulto.
- Proporcionalidad y razonabilidad jurídica: la finalidad perseguida con la adición del supuesto que nos ocupa, para efectos del IEPS, no se alcanza con la regulación establecida, pues el legislador pretende establecer una protección a menores de edad, sin que el impuesto establecido sea una medida encaminada a dicho objetivo.

B. Bebidas con edulcorantes

1. Regulación vigente para 2026

El sistema normativo en comento establece esencialmente lo siguiente:

¹ Lo anterior, sin perjuicio de que puedan plantearse argumentos adicionales.

- Se amplía la base gravable del IEPS para incluir bebidas saborizadas que contengan edulcorantes naturales o artificiales, aun cuando no tengan azúcares calóricos añadidos.
- Se incrementa la cuota específica por litro de MXN\$1.6451 (2025) a MXN\$3.0818 (2026), lo que eleva la carga tributaria combinada (IEPS + IVA) a más del 22% del precio de venta al público.
- Se reforman y adicionan los artículos 2º, fracción I, inciso G), y 3º, fracciones XVIII y XX Bis, para definir “bebida saborizada” y “edulcorante”.
- Se ajustan los artículos 11 y 19 para hacer referencia expresa a las bebidas con edulcorantes añadidos.

2. Posibles argumentos de defensa

Consideramos que existen diversas violaciones a los principios constitucionales en materia tributaria que permiten argumentar la inconstitucionalidad de la regulación, a saber:

- Proporcionalidad tributaria: la cuota uniforme ignora el tipo, concentración o efecto metabólico del edulcorante, imponiendo la misma carga a productos con impactos distintos.
- Equidad tributaria: se da un trato idéntico a supuestos distintos: bebidas con azúcar y bebidas con edulcorantes y edulcorantes no calóricos.
- Legalidad tributaria y seguridad jurídica: no se precisa qué se debe entender por edulcorante, ni se justifica la razón del aumento de la cuota.
- Razonabilidad jurídica: el IEPS tiene una finalidad extrafiscal legítima (salud pública), pero el gravamen sobre edulcorantes no calóricos carece de correspondencia objetiva con ese fin.
- El legislador debería acreditar la idoneidad y necesidad de la medida frente a alternativas menos gravosas y si una medida fiscal cumple ese fin (como etiquetado o regulación sanitaria).

- Libertad de comercio: el aumento del IEPS podría rebasar márgenes de rentabilidad razonables, especialmente en micro y pequeños distribuidores, traduciéndose en un efecto económico adverso.

II. CFF

También se establecieron diversas reformas al Código Fiscal de la Federación. En relación con lo anterior, consideramos relevante destacar la inconstitucionalidad del artículo 29-A del CFF, relativa a la cancelación de CFDI, así como en su régimen sancionatorio asociado y lo dispuesto por el artículo 30-B del mismo ordenamiento, que establece ciertas obligaciones en relación con plataformas digitales:

A. Cancelación de CFDIs

1. Reforma publicada para 2026

Se establece que los Comprobantes Fiscales Digitales por Internet se podrán cancelar:

- A más tardar en el mes en el cual se deba presentar la declaración anual del Impuesto sobre la Renta correspondiente al ejercicio fiscal en el que se expidió el comprobante, y
- Siempre que la persona a favor de quien se expidan acepte su cancelación.

Con ello, el legislador vincula el plazo de cancelación con la determinación anual de contribuyentes afectos al Impuesto sobre la Renta.

2. Régimen de infracción y sancionatorio asociado desde 2022

Desde el año 2022, se estableció en el artículo 81, fracción XLVI, una infracción para contribuyentes que no cancelen CFDIs de ingresos emitidos por error o sin causa justificada, o se realice su cancelación fuera del plazo que establece el cuarto párrafo del artículo 29-A del CFF.

Por su parte, en el artículo 82, fracción XLII, del CFF se determinó que en estos casos la contribuyente sería sujeta a una multa correspondiente del 5% al 10% del monto de cada CFDI.

3. Análisis de la Suprema Corte de Justicia previo a la reforma

La Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido que los plazos rígidos para la cancelación de CFDI pueden vulnerar el derecho a la seguridad jurídica cuando no guardan congruencia con el sistema de determinación de impuestos.

Si bien la reforma amplía el plazo respecto del régimen anterior, la combinación del límite temporal con un esquema sancionatorio porcentual incrementa la relevancia constitucional de la medida en su aplicación práctica.

4. Posibles argumentos de inconstitucionalidad

No obstante el análisis efectuado por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, bajo el sistema tributario mexicano, la norma anterior no solamente perdía de vista los momentos de determinación de los impuestos, sino que además desconocía que existen supuestos en los que el hecho imponible no se encuentra directamente vinculado con la expedición de un comprobante fiscal, de modo que dichos hechos impositivos pueden surgir con posterioridad a la emisión del CFDI, o incluso con independencia de ésta, generando la necesidad de correcciones fiscales en momentos distintos a los previstos en el plazo legal de cancelación.

Derivado de lo anterior, a nuestra consideración el sistema normativo relativo a la cancelación de CFDIs para 2026, regulado en los artículos 29-A, 81, fracción XLVI, y 82, fracción XLII, del CFF resulta inconstitucional en virtud de lo siguiente:

- Seguridad jurídica: el cierre definitivo del plazo puede impedir correcciones legítimas, generando sanciones aun sin daño fiscal, desconociendo los momentos de causación de las contribuciones en el orden federal.
- Equidad tributaria: trato diferenciado entre contribuyentes no obligados a presentar declaración anual del impuesto sobre la renta frente a quienes sí.
- Sanción desproporcionada: la multa del 5% al 10% del CFDI puede resultar excesiva frente a errores formales o ajustes posteriores.
- Razonabilidad normativa: la infracción se actualiza por el solo transcurso del plazo, sin distinguir la gravedad de la conducta ni la existencia de beneficio fiscal.

B. Plataformas de servicios digitales

Ahora bien, en relación con el contenido del artículo 30-B del CFF, que estará vigente a partir del 1º de abril de 2026, se establecen diversas obligaciones para ciertos proveedores de servicios digitales, en atención a lo siguiente:

1. Regulación vigente para 2026

Como parte de las reformas para el ejercicio fiscal de 2026, se añadió la obligación para que los proveedores de servicios digitales permitan a las autoridades fiscales el acceso permanente, en línea y en tiempo real, a la información contenida en sus sistemas o registros, que les permita verificar el cumplimiento adecuado de sus obligaciones fiscales. Lo anterior, con la finalidad de que la autoridad pueda recopilar información para combatir la evasión fiscal y otros actos ilegales en materia fiscal.

El incumplimiento de esta obligación puede dar lugar al bloqueo o la suspensión temporal del servicio de acceso digital, tal como se establece en la Ley del Impuesto al Valor Agregado ("LIVA").

2. Posibles argumentos de inconstitucionalidad

A nuestra consideración, el sistema normativo relativo a las obligaciones para proveedores de servicios digitales, contenido en el artículo 30-B del CFF, resulta inconstitucional en virtud de lo siguiente:

- Principio de proporcionalidad (razonabilidad): el artículo 30-B de la CFF establece una medida desproporcionada que no supera la prueba constitucional de proporcionalidad. Existen alternativas menos intrusivas para la verificación, sin que exista una justificación para un acceso permanente y en tiempo real.
- Seguridad jurídica y jerarquía de normas: la disposición autoriza el acceso permanente en tiempo real, sin aclarar si dicho acceso se refiere únicamente a las obligaciones fiscales de la plataforma, a las obligaciones del proveedor de servicios y/o a las de sus usuarios. Esto implica una invasión indiscriminada a la información de usuarios, sin que exista un alcance claro, una justificación específica o una supervisión judicial previa.

- Libertad de expresión y proporcionalidad de las sanciones: el bloqueo o la suspensión temporal de los servicios de acceso digital equivale a una forma de censura, prohibida por el artículo 7 de la Constitución y el artículo 13 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos.
- Derechos fundamentales y debido proceso: la Constitución exige que cualquier acto que afecte a particulares solamente pueda realizarse siguiendo ciertos principios jurídicos, como el debido proceso y la supervisión judicial, de forma que, si la autoridad fiscal solicitara información, sería necesario cumplir con dicha solicitud. Sin embargo, el acceso en tiempo real constituye una medida intrusiva sin justificación legal ni límites temporales, que permite una interferencia constante y sin restricciones, sin un objetivo específico, una justificación individualizada o una autorización judicial previa, en contravención a lo dispuesto por el artículo 16 de la Constitución, ya que la autoridad podría acceder a los datos sin ningún análisis específico, justificación, equilibrio de derechos, debido proceso o supervisión judicial.
- Procedimiento para el bloqueo o la suspensión de los servicios de acceso digital: el procedimiento al que se hace referencia la LIVA contiene diversas ambigüedades, que pueden derivar en afectaciones a derechos fundamentales.

III. Consideraciones finales

Las disposiciones antes analizadas podrán combatirse a través de juicios de amparo indirecto, siendo posible promoverlos en dos momentos distintos: (i) dentro de los 30 días posteriores al de la entrada en vigor de las normas; o bien, (ii) dentro de los 15 días hábiles posteriores al del primer acto de aplicación.

Para mayor información relacionada con el contenido de este documento, por favor, contacte a Denise Lester, Socia de Litigio Fiscal – dlester@galicia.com.mx.

* * *

Este documento es un resumen con fines de divulgación exclusivamente. No constituye opinión alguna ni podrá ser utilizado ni citado sin nuestra autorización previa y por escrito. No asumimos responsabilidad alguna por el

contenido, alcance o uso de este documento. Para cualquier comentario respecto al mismo, favor de dirigirse con cualquier socio de nuestra firma.

