

TRIBUTACIÓN E INFLACIÓN

Pedro Alfonso LABARIEGA VILLANUEVA **

Eum elige adiutorem, quem magis admireris, cum videris quam cum audieris.

[Eum elige inter] eos, qui vita docent, qui cum dixerunt, quid faciendum sit, probant faciendo, qui docent, qui vitandum sit, nec unquam in eo, quod fugiendum dixerunt,prehenduntur

(*Epistola*, LII, Seneca Lucilio, 8) *

SUMARIO: *Apostilla*. I. *La cuantificación de la obligación tributaria*: 1. *Introducción*; 2. *Base imponible*; 3. *Clasificación*; 4. *Caracterización*; 5. *Determinación de la base imponible*. II. *Inflación y tributación*: 1. *Lo que se entiende por inflación*; 2. *La inflación y el sistema tributario*; 3. *Efectos de la Inflación*. III. *Medidas fiscales implementadas en México para abatir los efectos inflacionarios*: 1. *Antecedentes*; 2. *Actualización de inventarios*; 3. *Costo de ventas*. IV. *Medidas de ajuste a la inflación en derecho comparado*: 1. *En la base imponible*; 2. *En las tarifas*; 3. *Consideraciones finales*.

APOSTILLA

Un breve paréntesis para una consideración sobre la temática que en esta oportunidad elegí para desarrollar, aparentemente lueñe o ajena a la rama del derecho que cultivo.

No lo creo así, ya que, como expresara Garrigues^a existe una indisolubilidad entre derecho fiscal y derecho mercantil, no sólo porque el derecho *fiscal* se ha anticipado en varias ocasiones a formular con-

* "Elige como maestro al hombre que más admires, no tanto por lo que dice sino por lo que hace. Elígelo entre quienes practiquen lo que dicen que debe hacerse y se aparten de lo que recomiendan debe evitarse". Epistola de Séneca a Lucilio (LII, 8). Traducción del autor de este ensayo en homenaje a don Jorge Barrera Graf.

** Investigador por oposición en el Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM.

^a "Algunas reflexiones sobre la tributación de empresas mercantiles en España", *Revista de Derecho Mercantil*, Madrid, vol. VII, nº 21, 1949, p. 340.

ceptos jurídicos propios del derecho mercantil, sino porque estos conceptos deben constituir el basilar —pocas veces presente— de los impuestos y tributos de la vida del comerciante.

Las relaciones entre derecho mercantil y derecho fiscal, prosigue el distinguido doctrinario,^b se enraizan en que ambos ordenamientos concurren en un mismo sector económico: *el mercantil*. La materia comercial no está regulada sólo por el derecho mercantil —derecho privado del comercio—, sino también por otras disciplinas jurídicas.

Hay un derecho fiscal mercantil, como hay un derecho penal y un derecho administrativo mercantil.

Actualmente un hecho es cierto: los comerciantes se interesan más por el derecho tributario que por el derecho mercantil. Sus derechos mercantiles, la figura jurídica o el marco en que tales derechos se han de ubicar, no les provoca desasosiego alguno. Causales desazón sus obligaciones fiscales. El fisco es su obsesión. El fisco es hoy tema apremiante para el comerciante. El mercader busca la ganancia pero con la misma pertinacia rastrea el modo de disimularla. Este *modus operandi* defensivo se vigoriza en el sistema moderno de la *declaración* que suplanta al de los signos exteriores de riqueza como *base* de imposición. La declaración se refiere a hechos que a su vez se apoyan en contratos. Cabe pues, la simulación de los contratos en el terreno jurídico y la inexactitud de la declaración en el ámbito fáctico.^c

Frente a esas argucias del contribuyente, el fisco reacciona y contrataca en varias direcciones. Creando, por ejemplo, conceptos jurídicos allí donde el derecho mercantil no los suministra. En este caso se habla de la *función precursora* del derecho tributario. ¿Qué expresar al respecto? Pertinente es discernir entre el asunto contable y la dogmática jurídica.^{ch}

En el primer aspecto es obvio que la aportación del derecho fiscal ha sido benéfica. El derecho tributario además de perfeccionar las exiguas normas contables del Código de Comercio, ha compelido a los comerciantes a que cumplan con ellas. En este campo, las disposiciones fiscales han contribuido también indirectamente a la defensa del capital en la sociedad anónima, lo cual ha permitido instaurar un equilibrio entre capital y patrimonio, cuestión que el código mercantil había relegado.^d

^b *Id.*, p. 341.

^c *Id.*, p. 342.

^{ch} *Ibid.*

^d *Id.*, pp. 343 y 344.

En materia de dogmática jurídica, el derecho comercial endosa al derecho fiscal sus cuadros de conceptos, sus esquemas, etcétera.

En este sentido, el derecho privado deviene la infraestructura del derecho fiscal. Pero, por otra parte, cuando no obtiene los conceptos elaborados, el derecho fiscal prosigue, ya que él mismo los elabora o presupone lo que no existe. Esta actividad integradora del derecho mercantil por el derecho fiscal ha servido para cubrir palmarias lagunas en los casos en que la infraestructura ofrece fisuras (lagunas en sentido técnico), lo cual no deja de ser riesgoso.

En efecto, la legislación fiscal, rebasando sus propios cauces, sin importarle el rango de las disposiciones, ha incursionado en el ámbito del derecho comercial, particularmente en materia de sociedad anónima.^e

Ahora bien, los empresarios hoy por hoy devienen colaboradores del Fisco al recaudar los impuestos que finalmente recaen sobre los consumidores. Aquéllos como víctimas y coadyuvantes del propio fisco tienen el derecho de interpelarlos para lograr que las normas fiscales, inspiradas en la suprema conveniencia nacional, cumplan su ideal. Y su ideal consiste en salvaguardar el tesoro público sin perjudicar en modo alguno a las empresas, puesto que la prosperidad de ellas es también condición del normal florecimiento de la actividad financiera del Estado.^f

I. LA CUANTIFICACIÓN DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA

1. Introducción

Sabido es que el Estado al implantar un impuesto observa siempre el mismo mecanismo jurídico: la ley determina el hecho imponible (presupuesto de hecho o hipótesis de incidencia) cuya realización causa (causación) el nacimiento de la obligación fiscal de pagar una cierta cantidad de dinero.

Está claro que el legislador no sólo debe establecer el hecho imponible sino también ha de *fixar la cantidad a pagar*. Ahora bien, señalar la cantidad a pagar equivale a *cuantificar* la obligación tributaria o, más bien, a cuantificar la *deuda* (lado pasivo de la relación tributaria).

Haciendo un paréntesis parécenos oportuno mencionar que la estructura de la relación jurídica tributaria se conforma por un elemento *material* o *fáctico* (hecho tributario), otro *personal* (contribuyente),

^e *Id.*, p. 347.

^f *Id.*, p. 354.

otro *finalista* (objeto), otros *cuantitativos* (base y tipo) y otro *temporal* (causación o devengo). Todos ellos están presentes en las relaciones tributarias típicas y su ausencia conlleva la imperfección de dicha relación.¹

Continuando con el asunto de la deuda tributaria, entendemos a ésta como *contenido* de la prestación de dar que constituye el *objeto* de la obligación tributaria material. En este orden de ideas, ésta tiene por objeto la prestación, el *pago* de la deuda tributaria.²

La deuda tributaria se ha concebido como “una magnitud susceptible de una medición en unidades monetarias, y que en cada caso concreto, está expresada o constituida por una cantidad de dinero”. En este sentido, la deuda tributaria “es el resultado de sumar una serie de valores en dinero, que el sujeto pasivo de la obligación tributaria ha de pagar por diversos conceptos”.³

Ahora bien, la deuda tributaria se configura por: a) la cuota tributaria, elemento fundamental, en ocasiones prácticamente el *único* elemento a computar, por eso es que frecuentemente cuota y deuda coinciden; b) otros conceptos tales como los recargos exigibles legalmente sobre las bases o las cuotas.⁴

Existen, en esencia, dos modalidades para determinar dicha cuota. Con base en ellas los tributos se agrupan en dos categorías: tributos *fijos* y tributos *variables*.

En los tributos fijos la ley precisa el hecho imponible y directamente la cantidad a pagar. Así por ejemplo, la expedición de la patente profesional origina la obligación de pagar una “tasa por la expedición”. En los impuestos variables el ordenamiento fiscal establece el hecho imponible más no la cuota a pagar. Ésta se determina en función de dos aspectos designados también por la ley: la base y el tipo de gravamen. La base es una magnitud. Aplicando a ella el tipo de gravamen se determina la cuota, es decir, la cuantía de la deuda.⁵

¹ Amorós, Narciso, *Derecho tributario*, Ed. de derecho financiero, Madrid, 1963, p. 249; De la Garza (*Derecho financiero mexicano*, 13a. ed., México, Porrúa, 1985, pp. 420 y ss.) menciona seis aspectos del hecho imponible: a) aspecto legal; b) aspecto personal; c) aspecto material; d) aspecto temporal; e) aspecto espacial; y f) aspecto cuantitativo.

² Pérez de Ayala, José Luis y Eusebio González, *Curso de derecho tributario*, Madrid, Edersa, 1975, t. I, . 311.

³ Amorós, *supra* nota 1, p. 312.

⁴ *Id.*, p. 313.

⁵ Ferreiro Lapatza, José Juan, *Curso de derecho financiero español*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, Ministerio de Hacienda, 3a. ed., 1978, pp. 495 y 496; Sainz de Bujanda, Fernando, *Lecciones de derecho financiero*, Universidad Complutense, Facultad de Derecho, Madrid, 1979, p. 226; Amorós, *op. cit.*, p. 313.

Conforme a la Ley del Impuesto sobre adquisición de Inmuebles cuando se trata de adquisiciones onerosas de bienes inmuebles, la base está constituida por el valor del inmueble o en su caso el del avalúo (base liquidable) al que se le aplica el 10%, obteniéndose así la cuota a pagar (aa. 1º y 4º de la Ley del Impuesto sobre adquisición de inmuebles y 23 de la Ley de Hacienda del DDF, relacionados con los aa. 104-106 y 22º transitorio de la ley del Impuesto sobre la Renta publicada en el D.O. 31-dic.-1987).

Desde luego, es lógico pensar que la determinación de la cantidad a pagar resulta más sencilla en los impuestos fijos, puesto que aquélla aparece ya indicada por la ley, que en los impuestos variables, en los que es imprescindible designar la base y aplicar a ella el correspondiente tipo de gravamen.

Para efectuar concretamente esta operación, la cuantificación de la deuda en los tributos variables,⁶ se necesita comprender muy bien los conceptos de base y tipo. Y entender, claro está, cómo han de manejarse estas dos piezas en la determinación de la cantidad a pagar.

En seguida nos referiremos sólo a uno de dichos elementos ya que analizar los demás, desbordaría los límites de este sencillo trabajo.

2. Base imponible

Como ya es sabido, en todo impuesto, al realizarse el hecho imponible, surge la obligación tributaria. En los tributos fijos la norma jurídica prescribe además la cantidad a pagar.

En las contribuciones (como sinónimo de impuesto) variables, ésta se fija en función de dos elementos: base y tipo de gravamen. Aplicando a la base el tipo correspondiente se determina la cuota impositiva.

En relación con el concepto, hemos hurgado en la doctrina. He aquí el resultado.

Es el parámetro⁷ constituido por una suma de dinero o por un bien valorable en términos monetarios y que siempre lo es cuando los tipos de gravamen son *ad valorem*.

⁶ La determinación del valor de la cuota tributaria se lleva a cabo a través de un procedimiento de gestión y liquidación del impuesto; Amorós, *op. cit.*, p. 313.

⁷ Parámetro es "la magnitud a la que debe referirse o aplicarse, según los casos, el tipo de gravamen", Vicente-Arche, *cit.*, por De la Garza, Sergio Francisco, *Derecho financiero mexicano*, 13a. ed., México, Porrúa, 1985, p. 434. En el mismo sentido, Sainz de Bujanda, Fernando, *Lecciones de derecho financiero*, Universidad Complutense, Madrid, Facultad de Derecho, 1974, p. 229.

Es la medida de una cierta dimensión del objeto del impuesto, que sirve para concretar la cuantía de la deuda tributaria, mediante la aplicación del tipo fiscal correspondiente.⁸

Se trata de aquella magnitud susceptible de una expresión cuantitativa, fijada por la ley, que mide alguna dimensión económica del hecho imponible y que debe aplicarse a cada caso concreto, según los procedimientos legalmente establecidos a los efectos de la liquidación del impuesto.⁹

Consiste en aquella cantidad que, depurada de todas las exenciones, deducciones y demás cantidades que autorice la ley, ha de ser el objeto de aplicación del tipo de gravamen de que se trate, según el impuesto que se quiera liquidar.¹⁰

Corresponde a la cifra sobre la que ha de girarse el tipo de gravamen correspondiente.¹¹

Nos referimos pues, a la *cuantía* que sirve para determinar el impuesto: la cuantía de las ventas, de las utilidades, del patrimonio; en los impuestos sobre el gasto, la cantidad o el valor de las mercancías imponibles y en el tráfico el valor de los objetos transportados de los derechos transmitidos. En este sentido, es la cifra final que ha de servir para liquidar el importe total que deba pagar el contribuyente.¹²

Consiste en la cifra neta, en relación a la cual se aplican las tasas para calcular el impuesto. No hay que olvidar que para que haya una base imponible se necesita la existencia de un monto bruto, en relación al cual se computen las deducciones, exenciones, etcétera, lo que dará lugar a que se formule una liquidación ya sea por parte del contribuyente o por la autoridad fiscal.¹³

Es el monto de los ingresos gravables sobre el cual se establece el impuesto a cargo del sujeto pasivo del crédito fiscal.¹⁴

⁸ López Berenguer, *Las bases liquidables en el impuesto del timbre*, Madrid, Ed. de derecho financiero, 1956, p. 11, cit., por Amorós, *supra* nota 1, p. 404.

⁹ Pérez de Ayala, José Juan, y Eusebio González, *op. cit.*, *supra* nota 2, p. 314.

¹⁰ Trias Fargas, R., "Base imponible" (voz), *Nueva enciclopedia jurídica*, Francisco Seix, Ed, Barcelona, 1951, p. 289.

¹¹ Albiñana García-Quintana, C., *Tributación del beneficio de la empresa y de sus participantes*, Madrid, Revista de Derecho Privado, 1949, pp. 6 y 7.

¹² Eheberg y Boessler, *Principios de Hacienda*, trad. de la 7a. ed. alemana, Ed. Gustavo Gil, Barcelona, pp. 164 y 165.

¹³ Bach, Juan René, "Base imponible", *Enciclopedia Jurídica Omeba*, t. II, p. 82.

¹⁴ Escorza Ledezma, Juan, *Tratado práctico del impuesto sobre la renta*, México, Cárdenas Editores, p. 81.

También se le ha considerado como dimensión o magnitud de un elemento del presupuesto objetivo del hecho imponible que se juzgue como determinante de la capacidad contributiva.¹⁵

Aquellos que obtienen una renta igual o superior concretizan el hecho imponible y han de pagar el tributo, es decir, entra en juego su capacidad económica absoluta. Pero su capacidad económica relativa, la medida de su capacidad, vendrá dada por el monto de su renta (base imponible). Así que, cuanto más elevada sea ésta, mayor será su capacidad y más tendrá que pagar como tributo.¹⁶

Sentimos pues, que la base es siempre la dimensión o magnitud de un elemento integrante del hecho imponible, ya que si el tributo se paga en relación con la base imponible, al no existir base imponible no hay cuota y consecuentemente no emerge la obligación tributaria. Para que surja pues, dicha carga, es indispensable que exista el hecho imponible completo, esto es, con todas sus partes; y una de sus partes imprescindible para que nazca la obligación impositiva es aquella que se toma como base.¹⁷

Desde luego, hay que decirlo, la base imponible no coincide conceptualmente con el objeto del tributo: es exactamente una dimensión o magnitud del objeto del tributo. Ella cumple la función de fijar la capacidad contributiva relativa. Por ejemplo, en el impuesto sobre la renta de las personas físicas, el hecho imponible es la obtención por parte del sujeto pasivo de ingresos gravados por dicho impuesto. El objeto del tributo es el ingreso gravado y, la base imponible es el monto de dicho ingreso.¹⁸

3. Clasificación

Por cierto, la base imponible se puede expresar en distintas unidades monetarias (renta, valor de los bienes transmitidos o poseídos), unidades de peso (kilos producidos), volumen, longitud, etcétera. En este orden de ideas, es factible agrupar la base imponible en dos categorías fundamentales.

Bases imponibles *formuladas en dinero*, v.gr. impuesto sobre la renta, sucesiones, etcétera.; Bases imponibles *no expresadas en dinero*, e.g. impuestos especiales, p.e. en España, la base imponible del Im-

¹⁵ Ferreiro Laptaza, José Juan, *Curso de derecho financiero español*, Madrid, 3a. ed., Instituto de Estudios Fiscales, Ministerio de Hacienda, 1978, p. 497.

¹⁶ *Ib.*, p. 497.

¹⁷ *Ibid.*

¹⁸ *Id.*, p. 497; Sainz de Bujanda, *supra*, nota 7, p. 226.

puesto especial sobre la fabricación del azúcar es el *peso neto* de la producción (artículo 21 del texto refundido de impuestos especiales).¹⁹

La doctrina llama *parámetro* a la base, reservando el nombre de base imponible a las bases expresadas en dinero y el de "*parámetro en sentido estricto*" a las bases imponibles no expresadas en dinero. Creo que nuestro derecho positivo entiende la expresión base como referida a la base imponible.

4. Caracterización

Cinco son las características con que la doctrina distingue a la base imponible: a) magnitud susceptible de expresión cuantitativa; b) definida por la ley; c) mide una dimensión económicamente del hecho imponible; d) su determinación debe verificarse mediante el procedimiento legal estatuido; e) es el desenlace de una fase del procedimiento de gestión tributaria, precisa técnicamente, para liquidar el impuesto.²⁰

Procedamos a una explicación sucinta de tales distintivos.²¹

A. Magnitud susceptible de expresión cuantitativa

La base imponible debe ser siempre un concepto factible de medirse o valorarse en alguna unidad de medida, ya sea monetaria (lo más frecuente), ya en otro tipo de unidades (volumen, superficie, peso, etcétera).

B. Definida por la ley

Resulta obvia la exigencia de que la base de todo impuesto debe estar previamente expresa en un precepto legal (p.e.a. 5º párrafo final de la ley del Impuesto sobre adquisición de azúcar, cacao y otros bienes, en relación con los aa. 1º de la ley del impuesto sobre la renta; 1 y 6 del Código Fiscal de la Federación; y 31, fr. IV de la Constitución).

C. Mide una dimensión económica del hecho imponible

Desde luego que la base tiene como función primordial la de medir la capacidad económica del contribuyente. El legislador tiene la liber-

¹⁹ Ferreiro, *op. cit.*, p. 498.

²⁰ Pérez de Ayala, *op. cit.*, p. 314.

²¹ En la explicación de dichas peculiaridades seguimos muy de cerca el dicho de Pérez Ayala y Eusebio González, *op. cit.*, p. 315.

tad de proporcionar un concepto de base imponible que recoja o mida en toda su problemática económica el hecho generador, o sólo a través de un aspecto o modo indirecto.

De cualquier forma que sea, siempre deberá existir cierta conexión entre la identificación legal del parámetro o la base y el hecho imponible, ya que ello es una exigencia del principio de capacidad contributiva.

D. *Su determinación ha de efectuarse mediante el procedimiento legal establecido*

Está claro que la base imponible tiene que determinarse, caso por caso, con arreglo a procedimientos legalmente establecidos.

E. *Es el resultado de una fase del procedimiento de gestión y liquidación*

Deviene categórico aseverar que la determinación del valor de la cuota tributaria se realiza a través de un procedimiento de gestión y liquidación del impuesto. En tal sentido, podemos decir que entonces la deuda tributaria se resuelve en dos etapas: a) la determinación de la base tributaria de un sujeto; y b) la aplicación a tal base del tipo impositivo.²²

Antes de referirnos a la determinación de la base imponible, sólo un lacónico comentario con relación a lo que la doctrina y alguna que otra legislación llaman *base liquidable*. Defínese a ésta a partir de la base *imponible* como “el resultado de practicar, en su caso, en la *imponible* las deducciones establecidas por la ley propia de cada tributo” (artículo 53 de la ley general tributaria española).²³

5. *Determinación de la base imponible*

A. *Terminología*

Tanto la doctrina como el derecho positivo han venido utilizando indistintamente las expresiones determinación, liquidación, aplicación, *accertamento*. Una distinción válida es la que considera como *determinación* la actividad consistente en la identificación del nacimiento

²² Amorós, *op. cit.*, p. 313.

²³ Sainz de Bujanda, *op. cit.*, pp. 226 y 227.

del hecho generador; y como *liquidación*, la fijación en una cantidad cierta la suma debida por el causante. Sin embargo, las emplearemos como sinónimas.²⁴

B. *Concepto*

Es un acto del sujeto pasivo por el que reconoce que se ha realizado un hecho generador que le es imputable, o un acto de la Administración que constata esa realización imputable a uno o varios sujetos pasivos, y en ambos casos, por el que se liquida o cuantifica el adeudo en dinero, una vez valorizada la base imponible y aplicada la tasa o alícuota ordenada por la ley.²⁵

De acuerdo a lo anterior, la determinación puede resultar ser un acto jurídico del contribuyente o devenir en un acto administrativo proveniente de la autoridad tributaria.

C. *División* ²⁶

Los estudiosos emplean dos criterios para clasificar la determinación: uno, según el sujeto que la realice, y otro, según la base conforme a la cual se elabora.

1) Por el *sujeto*

a) *Autodeterminación*. Es realizada por el sujeto pasivo principal o por deuda ajena, según lo prescriba la ley, cumpliendo un mandato de ésta y sin que intervenga la autoridad administrativa.

b) *Determinación normal* o de *oficio*. Es la que lleva a cabo la autoridad administrativa tributaria por sí sola o, con la colaboración del sujeto pasivo principal o por deuda ajena.

2) Por la *base*

a) Con *base cierta* o de estimación directa. Es la que se ejecuta sea por el sujeto pasivo o por la Administración tributaria, con cabal co-

²⁴ Seguiremos en esto a De la Garza, *op. cit.*, p. 558.

²⁵ *Id.*, p. 559.

²⁶ De la Garza, *op. cit.*, pp. 564; 565 y 566; *cfr.* Ferreiro, *op. cit.*, pp. 499 y ss.; Pérez de Ayala, pp. 316 y ss.; Amorós, *op. cit.*, pp. 405 y ss.; Einaudi, *Principios de Hacienda Pública*, trad. de la 2a. ed. italiana, M. Aguilar Ed., Madrid, 1948, pp. 302 a 346.

nocimiento y verificación del hecho generador, respecto a sus características y elementos, además de su magnitud económica.

b) Con *base presunta* de estimación objetiva o método *indiciario*. Existe cuando el propio sujeto pasivo principal o la administración tributaria determina la base imponible mediante presunciones o indicios, medios o signos externos, considerados en la ley (a. 75 LIRS).

c) Con *base estimada* o estimación por Jurados, cuando la Administración financiera, imposibilitada de fijar una *base cierta* y no existiendo *base presunta* prevista en la ley, se vale de hechos que ella misma pueda comprobar: de la información de terceros, de los libros de contabilidad del contribuyente, etcétera (a. 61 LISR).

II. INFLACIÓN Y TRIBUTACIÓN

1. *Lo que se entiende por inflación*

La inflación es un fenómeno presente en las economías capitalistas contemporáneas y especialmente en las subdesarrolladas como la nuestra.

Cotidianamente nos encontramos con problemas derivados de la inflación: aumento de precios, pérdida del poder adquisitivo, etcétera, por lo que es necesario definir el fenómeno para comprenderlo.²⁷

Por inflación se entiende: un proceso de alza persistente y generalizada de los precios, iniciado por alguna variación que hace imposible satisfacer la demanda total a los precios existentes, y propagado por reacciones de los diferentes grupos económicos que inducen nuevas elevaciones de los mismos.

En el campo de la macroeconomía, las explicaciones ofrecidas sobre la inflación constituyen un conjunto de modelos teóricos que tratan de explicar las causas, persistencia, efectos y transmisión internacional del proceso inflacionario así como su aceleración o desaceleración y la política adecuada para combatirla. No existe a la fecha una definición aceptada sin reservas por todos los economistas.

Para efectos prácticos se admite que la inflación es un aumento continuo del nivel de precios, medido por el índice de precios al consumo o por el deflactor del producto nacional.²⁸

²⁷ Méndez M., J. Silvestre, *Fundamentos de Economía*, México, Interamericana, 1986, p. 221.

²⁸ Lazzati, S., *Contabilidad e inflación*, Buenos Aires, Ed. Macchi, 1978; *inflación*, *Diccionario Enciclopédico*, Planeta, Barcelona, 1981, p. 487 y ss.

También concíbese a la inflación como la presencia, en los canales circulatorios, de una masa de papel moneda sobrante en relación con las necesidades de la circulación de las mercancías. La inflación hace que el papel moneda se *desvalorice* en comparación con el material monetario (oro), en la medida en que la circulación del primero rebasa la cantidad de dinero-oro necesario para la circulación de mercancías. La inflación da origen a un crecimiento rápido, incesante y sumamente desigual de los precios de las mercancías.²⁹

La inflación en síntesis es un *desequilibrio* que puede ser entendido desde el punto de vista de la circulación monetaria y de la producción de mercancías.

Desde el punto de vista de la circulación monetaria, la inflación se entiende por un exceso de circulante monetario en relación con las necesidades de la circulación de mercancías; es decir un *desequilibrio* entre dinero circulante y producción, lo que provoca un incremento generalizado de precios.

Desde el punto de vista de la producción, la inflación se entiende como *desequilibrio* entre la oferta y la demanda de mercancías y servicios, lo cual se explica por exceso de demanda o como insuficiencia de oferta, lo que provoca un aumento generalizado de precios. Las causas que provocan el *desequilibrio* económico conocido como inflación son tanto internas como externas.³⁰

Como es imposible medir directamente la inflación desde el punto de vista práctico, se dice que las hay cuando sube un índice o coeficiente representativo, p.e. el índice de costo de la vida o el índice de precios de bienes de consumo.³¹

La inflación se considera como un problema estructural del sistema capitalista y, por lo tanto, se dice que la inflación existirá siempre que

²⁹ Borisov, Zhamin y Makárova: *Diccionario de Economía Política*, Buenos Aires, Futura, 1976, p. 112.

³⁰ Son *Internas*: a) La emisión excesiva de papel moneda en relación con las necesidades de la circulación de mercancías y servicios; b) la oferta insuficiente de productos agropecuarios en relación con la demanda; c) la espiral precios-salarios; d) las altas tasas de interés bancario que encarecen el crédito; e) la devaluación, etcétera. Son *Externas*: a) la importación excesiva de mercancías a precios altos; b) la especulación y acaparamiento a nivel mundial de mercancías básicas sobre todo productos alimenticios y petróleo; c) la afluencia excesiva de ciertos productos que incrementan la entrada de divisas al país y por lo mismo aumenta la cantidad de dinero en circulación, etcétera. Para un análisis de las causas internas y externas de la inflación en México, véase Méndez Morales, José, *Problemas y política económicos de México II*, México, Interamericana, 1982, 6a. unidad.

³¹ Ruppe, Hans G., "Reporte general", *Memoria de la IFA*, p. 127.

exista una economía donde circule dinero,³² sin embargo, su persistencia y acentuación acarrearán consecuencias nocivas difíciles de controlar.³³

2. La inflación y el sistema tributario

El sistema tributario de un país que padece de altos índices inflacionarios, no queda exento de alteraciones profundas.

El sistema tributario participa de una serie de parámetros que se expresan, bien en términos monetarios de monto determinado, o bien, en porcentaje de un valor (base imponible) que sirven para calcular la entidad del impuesto respecto a cada contribuyente. Un proceso inflacionario que determina un cambio de valor de la moneda modifica dichos parámetros y, por lo tanto, provoca una nueva distribución del gravamen fiscal entre los diversos contribuyentes. Esta redistribución de la carga fiscal generalmente irá en contra de los principios de equidad y compatibilidad con el sistema económico que constituían la base del sistema fiscal antes de la inflación.³⁴

De aquí que, en las últimas décadas, en la literatura fiscal se ha venido sugiriendo la necesidad de que los legisladores tomen cartas en el asunto a fin de lograr ajustes.

Sin duda alguna, uno de los gravámenes que se ve altamente afectado con la inflación es el impuesto sobre la renta.

Las alteraciones que por motivos inflacionarios experimenta el impuesto sobre la renta son: en cuanto a la base imponible, en cuanto a la progresividad del impuesto y en cuanto a la pérdida de valor real de la obligación en el lapso que va desde el momento en que nace dicha obligación, hasta que se cumple. Consecuentemente, se aconseja que se implementen medidas de ajuste precisamente respecto a la determinación de la base, adecuación de tarifas y problemas de tiempo.

3. Efectos de la inflación

A. En la base imponible

Los problemas más complejos de adecuación a la inflación se presentan en el ámbito de la base imponible de tributación de empresas y del impuesto sobre ganancias de capital. La solución a encontrar

³² *Supra* nota 27, p. 223.

³³ *Supra* nota 30.

³⁴ Cosciani, Cesare, "El impacto de la inflación en la tributación", *Trimestre fiscal*, año 2, núm. 8, Guadalajara, Jalisco, 1980, p. 65.

debe ser tal que en vez de tomar en cuenta el rendimiento nominal para su gravación debe tomarse en consideración el rendimiento real.

En un periodo de *inflación*, las partidas integrantes de la renta neta gravable (ingresos y gastos) quedan, en cada periodo impositivo, expresadas en unidades monetarias heterogéneas, con distinto poder adquisitivo. Ello impide que la base imponible del impuesto quede valorada a precios unívocamente corrientes.³⁵

1) *Distorsiones en las ganancias de capital*

Las partidas de la base imponible que se ven mayormente afectadas por el fenómeno inflacionario son las ganancias de capital. Bien sabemos que éstas se ven gravadas únicamente cuando se enajena el bien o derecho correspondiente, sin embargo, en época de inflación una porción de dichas ganancias resulta una fracción del incremento de valor realizado, lo cual se debe al proceso de elevación de precios. Si se atendiera a la ganancia real, deflactada por un índice de precios adecuado, es posible que se computasen más bien pérdidas en algunos casos.

Ocasionalmente, el bien enajenado es representativo de derechos acreedores por operaciones de crédito que llevan aparejado un cierto interés; bajo este supuesto, si no se toman medidas de ajuste, la inflación disminuirá la carga real de la deuda para el prestatario y reducirá para el prestamista el valor del activo productor de la ganancia o pérdida del capital.

2) *Distorsión en la amortización de los elementos de activo fijo*

Como regla general establecida en los ordenamientos impositivos se reconoce como gasto deducible para efectos tributarios, sólo las amortizaciones practicadas según coste histórico; este criterio plantea de por sí inconvenientes en periodos con estabilidad de precios, puesto que no asegura que respondan a la verdadera depreciación de los bienes. Estos inconvenientes se ven agudizados en tiempos de inflación, ya que la amortización sobre el valor histórico muestra a todas luces la insuficiencia de las dotaciones para reponer el bien una vez que se haya agotado.

³⁵ Soto Guinda, Joaquín, "Inflación e impuesto personal sobre la renta", *Trimestre fiscal*, año 2, núm. 8, Guadalajara, Jalisco, 1980, p. 90.

3) *Distorsión en la valoración de las existencias*

El abono contable a precios históricos o de adquisición de los productos utilizados por las empresas en su proceso de fabricación, o vendidos dentro de su fase de comercialización dificulta la renovación de los "stocks" a través de la recuperación, por la comercialización del costo de las existencias consumidas. También en este caso mediarán beneficios ficticios.

B. *En la tarifa*

Tratándose del impuesto sobre la renta, la mayoría de los ordenamientos impositivos pretende la aplicación de tarifas progresivas.

Las pautas a seguir en la estructura de la progresividad son diseñadas por el legislador, éste primeramente señala cantidades exentas; si se rebasan estas cantidades se adecuarán en diferentes tramos de la escala. Cada tramo tiene una tasa diferente, de manera que a mayor cantidad o mayor escala se aplicará una tasa mayor. Luego entonces, si por efectos inflacionarios el contribuyente aumenta su base nominal, por ende aumentará también la carga nominal y real.

C. *En la época de pago*

La existencia de un fenómeno inflacionario intenso puede tener como resultado el producir un sustancial abatimiento en el valor real de la obligación luego de su nacimiento, si no se adoptan medidas correctivas. En la medida en que el valor real de la suma ingresada sea menor al de la obligación nacida en el instante del devengo, podremos afirmar que la inflación está erosionando el instrumental tributario y que la voluntad del legislador no se cumple de modo cabal.³⁶

III. MEDIDAS FISCALES IMPLEMENTADAS EN MÉXICO PARA ABATIR LOS EFECTOS INFLACIONARIOS

1. *Antecedentes*

El fenómeno inflacionario agobia de manera acentuada a la economía de nuestro país desde los inicios de la década de los setenta; desde luego, se presentaron en el ámbito fiscal serias afectaciones.

³⁶ Para un estudio más profundo sobre este aspecto, véase, García Mullin, Roque, "Efectos de la inflación en la deuda tributaria", *Trimestre fiscal*, año 2, núm. 8, Guadalajara, Jalisco, 1980, pp. 6-62.

Las principales alteraciones que denotó el sistema tributario fueron, como era de esperarse, en materia de impuesto sobre la renta, agudizándose en el caso de los contribuyentes dedicados a actividades empresariales.

Las autoridades que determinan la política fiscal a seguir, en un principio parecieron aparentemente no preocuparse mucho del asunto, ya que la única medida que se tomó era tímida; ella consistió en tratar de ajustar las tarifas anualmente, a fin de que el salario mínimo se conservara exento de impuesto sobre la renta y también con el objeto de que los contribuyentes se adecuaran a una tarifa real, conforme a su capacidad económica real y no nominal, evitándose así la progresión fría.

A medida que avanzó el tiempo, la inflación no sólo persistió sino que se intensificó y, sus efectos sobre los elementos del impuesto sobre la renta fueron cada vez más agudos.

Hacia 1979, el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C., manifestó la urgencia de revelar los efectos de la inflación en la información financiera; comenzó entonces, una serie de estudios a fin de encontrar lineamientos generales para establecer dicha revelación.³⁷

Estos primeros estudios llegaron a su término en 1981; de ellos se desprenden las siguientes conclusiones:

1. Es conveniente que el *boletín* establezca un solo método para determinar cifras autorizadas.
2. Es prioritaria la integración y reconocimiento del costo financiero real. Ello implica incorporar el efecto por posición monetaria en el estado de resultados.
3. Es urgente reconocer la información relativa a efectos de la inflación en los estados financieros básicos.³⁸

Las investigaciones y experimentaciones se sucedieron sobre todo en el ámbito contable, así para 1983 el mismo Instituto Mexicano de Contadores publica el "boletín B-10", en donde se establecen normas generales y lineamientos particulares para tratar de reflejar los efectos de la inflación en el aspecto contable del impuesto sobre la renta.

Conforme a este documento deberían actualizarse por lo menos los siguientes renglones considerados como altamente significativos: 1) in-

³⁷ Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C., *Principios de Contabilidad generalmente aceptados*, México, IMPC, 1987, p. 96.

³⁸ Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C., *Boletín B-5* (1973); *Boletín B-7* (1979).

ventario y costo de ventas; 2) inmuebles, maquinaria y equipo, depreciación acumulada y la depreciación del periodo y 3) capital contable.

Respecto a la actualización del inventario y costo de ventas, se expresó que el monto de dicha actualización sería la diferencia entre el costo histórico y el valor actualizado.

Para lograr la actualización del inventario y del costo de ventas se hacía necesaria la aplicación de un método; el boletín presentó esa vez dos métodos de entre los cuales el empresario (persona física y moral) debería elegir de acuerdo a sus necesidades y, naturalmente el método que el contribuyente eligiese tendría que aplicarse tanto para actualizar inventarios como para actualizar costo de ventas.

2. Actualización de inventarios

A. Método de ajuste por cambios en el nivel general de precios

El coste histórico de los inventarios se expresa en pesos de poder adquisitivo a la fecha del balance, mediante el uso de un factor derivado del Índice Nacional de Precios al Consumidor.

B. Método de actualización de costos específicos (valores de reposición)

Se entiende por valor de reposición el costo en que incurrirá la empresa en la fecha del balance, para adquirir o producir un artículo igual al que integra su inventario. Para efectos prácticos podían aplicarse en este método, cualquiera de los siguientes procedimientos: i) Determinación del inventario aplicando el método de primeras-entradas-primeras salidas (PEPS); ii) Valuación de inventarios al precio de la última compra efectuada en el ejercicio; iii) Valuación del inventario al costo estándar, cuando éste sea representativo del costo vigente al de la venta; iv) Emplear índices específicos para los inventarios emitidos por una institución reconocida o desarrollados por la propia empresa con base en estudios técnicos; v) Emplear costos de reposición cuando éstos sean substancialmente diferentes al precio de la última compra efectuada en el ejercicio.

3. Costo de ventas ³⁹

A. Método de ajuste por cambios en el nivel general de precios

Bajo este método, el coste histórico del costo de ventas se expresa en pesos de poder adquisitivo del promedio del ejercicio, mediante el uso de un factor Derivado del Índice Nacional de Precios al Consumidor.

B. Método de actualización de costos específicos (valores de reposición)

El valor de reposición se podrá determinar a través de cualquiera de los siguientes procedimientos: i) Estimar su valor actualizado mediante la aplicación de un índice específico; ii) aplicar el método de últimas entradas-primeras salidas (UEPS); iii) valuar el costo de ventas a costos estándar, cuando éstos sean representativos de los costos vigentes al momento de las ventas; iv) determinar el valor de reposición de cada artículo en el momento de su venta.

Tanto para la actualización del inventario como para la del costo de ventas debería formar parte, a partir de entonces, de la información contenida en los estados financieros básicos. En el balance general aparecería el inventario a su valor actualizado y, en el estado de resultados el costo de ventas, también actualizado.

Por lo que respecta a la actualización de inmuebles, planta y equipo, en el "boletín B-10", se estableció que cada empresa de acuerdo a sus propias circunstancias podría elegir el método entre estas opciones:

a) Método de ajuste por cambios en el nivel general de precios. Consistente en expresar el costo histórico del activo fijo y su depreciación acumulada a pesos de adquisición al cierre del ejercicio, utilizando el Índice Nacional de Precios al Consumidor que publica el Banco de México.

b) Método de actualización de costos específicos (valores de reposición). Se entiende por valor de reposición la cantidad de dinero necesaria para adquirir un activo semejante en su estado actual (valor de adquisición más costos incidentales tales como fletes, seguros, instalación, etcétera, menos demérito) que le permitía a la empresa mantener su capacidad operativa. Este se puede determinar: 1) mediante el avalúo de un perito pendiente; ii) empleando un índice específico que pudiera haberse emitido por el Banco de México iii) excepcionalmente, las

³⁹ *Supra* nota 37, p. 100.

empresas podrán determinar, por sí mismas, el valor neto de reposición de sus activos fijos cuando dispongan de elementos objetivos y personal calificado para hacerlo.

Elemento de la actualización de activo fijo es la diferencia entre su valor actualizado neto y su valor en libros (costo menos depreciación acumulada) al cierre del ejercicio.

La depreciación del ejercicio, según el boletín B-10, debería basarse tanto en el valor actualizado de los activos como en su vida probable determinada mediante estimaciones técnicas. Para permitir una comparación adecuada, el sistema de depreciación utilizado para valores actualizados y para costos históricos debe ser congruente. La depreciación del costo y la de su complemento por actualización deberían concluirse el mismo año.

Para la determinación de la depreciación del periodo, se debe tomar como *base* el valor actualizado a la fecha que mejor permita enfrentar ingresos contra gastos.

En el balance general, se presentarían los valores actualizados de los activos fijos y, en el estado de resultados, el monto de la depreciación determinada.

Ante la problemática inflacionaria y las medidas *de facto* que habían implementado en la férula contable, el legislador no tuvo más opción que darle *causa legal* a algunas medidas de ajuste. De tal suerte que las modificaciones a la ley del impuesto sobre la renta, las cuales entraron en vigor en 1987, fueron encaminadas a abatir los efectos inflacionarios en los componentes de la *base gravable* de los contribuyentes dedicados a actividades empresariales. Sin embargo, 1987 estuvo caracterizado por un descontrol generalizado que trajo aparejada la reforma a la ley correspondiente. Y más aún, en diciembre de ese mismo año se vuelve a reformar la ley; se presume que estas últimas modificaciones fueron hechas para aclarar las anteriores. Por lo que se puede decir, que el régimen de medidas antiinflacionarias vigente a partir de 1987 con la subsecuente reforma para 1988, es en esencia el mismo.

Este régimen está integrado por tres sistemas de determinación del impuesto: 1) Sistema *tradicional* que consiste en calcular el impuesto tal y como se había venido haciendo, sin tomar en cuenta ningún efecto inflacionario. 2) Sistema de *ajuste* a la inflación (para sociedades mercantiles), el cual contiene procedimientos con medidas de ajuste para contrarrestar los efectos de la inflación, de tal suerte que se calcule con valores reales y no meramente nominales. 3) Sistema *transitorio*, creado pensando en que el cambio súbito de un sistema tradi-

cional a otro de ajustes traería confusiones, por lo que el legislador consideró sería preferente una introducción paulatina; y para ello, era necesario combinar ambos sistemas. Este sistema transitorio se aplicaría desde los ejercicios de 1987 hasta 1990. La implantación gradual consiste en que el contribuyente deberá calcular su impuesto bajo el sistema tradicional y simultáneamente computar su impuesto con el sistema de base nueva. Posteriormente, al momento del pago, el contribuyente tendrá que pagar cierto porcentaje (lo que la ley designe para ese año), de uno y otro impuestos calculados. Por ejemplo, veamos cómo se determina en el régimen de transición el impuesto anual para las sociedades mercantiles que tengan ejercicio de acuerdo al año calendario:

DETERMINACIÓN DEL IMPUESTO ANUAL PARA LAS SOCIEDADES MERCANTILES EN EL RÉGIMEN DE TRANSICIÓN QUE TENGAN EJERCICIO DE ACUERDO AL AÑO CALENDARIO ⁴⁰

BASE NUEVA TÍTULO II

1. Ingresos

- Deducciones (Incluidos dividendos y deducción inmediata de inversiones)
- Pérdidas fiscales pendientes de amortizar de otros ejercicios

Resultado fiscal

$$2. \left[\text{Resultado fiscal} \right] \times \left[35\% \right] = \text{Impuesto anual}$$

$$3. \left[\text{Impuesto anual} \right] \times \left[\text{Proporción aplicable en el periodo de transición} \right] = \text{Impuesto anual a pagar en el título II}$$

1987	20%
1988	40%
1989	60%
1990	80%

BASE TRADICIONAL TÍTULO VII

1. Ingresos

- Deducciones (Incluidos dividendos y deducción adicional)
- Pérdidas fiscales ajustadas pendientes de amortizar de otros ejercicios

Resultado fiscal

$$2. \left[\text{Resultado fiscal} \right] \times \left[42\% \right] = \text{Impuesto anual}$$

$$3. \left[\text{Impuesto anual} \right] \times \left[\text{Proporción aplicable en el periodo de transición} \right] = \text{Impuesto anual a pagar en el título VII}$$

1987	80%
1988	60%
1989	40%
1990	20%

Impuesto anual según título II
(+)
Impuesto anual según título VII
Impuesto anual total

⁴⁰ Por reforma a la Ley del Impuesto sobre la Renta, publicada en el D.O. de 31 de diciembre de 1988, se derogaron los artículos 10 bis al 67 bis y se modificaron los porcentajes de cada régimen para calcular el impuesto anual de las sociedades mercantiles, quedando así:

año	título II	título VII
1987	20%	80%
1988	40%	60%
1989	100%	—

Cfr. Pérez Chávez *et al.*, *Manual de casos prácticos, impuesto sobre la renta, interpretación y aplicación de las reformas*, México, ECASA, 1988, p. 160.

DETERMINACIÓN DEL IMPUESTO ANUAL PARA LAS SOCIEDADES MERCANTILES EN EL RÉGIMEN DE TRANSICIÓN QUE TENGAN EJERCICIO MONTADO, EN ESTE CASO, SE EJEMPLIFICA 1988-1989

BASE NUEVA TÍTULO II

1. Ingresos
- Deducciones (Incluidos dividendos y deducción inmediata de inversiones)
- Pérdidas fiscales pendientes de amortizar de otros ejercicios

Resultado fiscal

$$2. (\text{Resultado fiscal}) \times (35\%) = \text{Impuesto anual}$$

$$\frac{3. \text{ Impuesto anual}}{\text{No. de meses del ejercicio}} = \text{Proporción mensual de impuesto}$$

$$\left[\frac{\text{Proporción mensual de impuesto}}{\text{No. de meses de 1988}} \right] \times \left[\text{No. de meses de 1988} \right] = \left[\frac{\text{Impuesto por 1988}}{\text{Proporción aplicable en 1988}} \right] \times \left[\text{Proporción aplicable en 1988} \right] = \left[\frac{\text{Impuesto proporcional de 1988}}{\text{Proporción mensual de impuesto}} \right] \times \left[\text{No. de meses de 1988} \right] = \left[\frac{\text{Impuesto por 1988}}{\text{Proporción aplicable en 1988}} \right] \times \left[\text{Proporción aplicable en 1988} \right] = \left[\text{Impuesto proporcional de 1988} \right]$$

(+)

$$\left[\frac{\text{Proporción mensual de impuesto}}{\text{No. de meses de 1989}} \right] \times \left[\text{No. de meses de 1989} \right] = \left[\frac{\text{Impuesto por 1989}}{\text{Proporción aplicable en 1989}} \right] \times \left[\text{Proporción aplicable en 1989} \right] = \left[\frac{\text{Impuesto proporcional de 1989}}{\text{Impuesto anual a pagar en título II}} \right]$$

Impuesto anual según título II

(+)

Impuesto anual según título VII

Impuesto anual total ⁴¹

BASE TRADICIONAL TÍTULO VII

1. Ingresos
- Deducciones (Incluidos dividendos y deducción adicional)
- Pérdidas fiscales ajustadas pendientes de amortizar de otros ejercicios

Resultado fiscal

$$2. (\text{Resultado fiscal}) \times (42\%) = \text{Impuesto anual}$$

$$\frac{3. \text{ Impuesto anual}}{\text{No. de meses del ejercicio}} = \text{Proporción mensual de impuesto}$$

⁴¹ *Id.*, p. 162. Las adiciones o modificaciones a dichos cuadros sinópticos son muestras.

IV. MEDIDAS DE AJUSTE A LA INFLACIÓN EN DERECHO COMPARADO

1. *Medidas que ofrece el derecho comparado para suprimir los efectos de la inflación en la base imponible*

Como se apuntó anteriormente, la determinación de la *base imponible* en época de inflación es compleja si se pretende trasladar sus valores nominales a reales, de aquí que en las legislaciones impositivas poco se haya ensayado este tipo de ajustes. Sin embargo, predominan medidas fácticas tales como bonificaciones de amortización, valoración de existencias, etcétera.

Los intentos de ajuste de la *base imponible* a la inflación han sido sobre los siguientes aspectos:

A. *Ajuste a la inflación mediante cálculo inflacionario en los balances*

Prevenir los efectos inflacionarios en los balances y en la contabilidad resulta problemático. Sin embargo, en algunos países como Dinamarca, Noruega, Países Bajos, Suecia, se permite que para la balanza comercial los asientos del balance tengan una revaluación que rebase los costes históricos; en algunos otros casos se recurre al uso de cuentas suplementarias en el balance.

En la doctrina se sugieren cuatro métodos para tener en cuenta la inflación al redactar el balance. Éstos son:

1) *Current Purchasing Power Accounting*. A fin de que el balance refleje el poder de compra efectivo del poder neto de la empresa, los asientos del balance del año anterior y del balance final deben convertirse mediante un índice de manera que los dos se asemejen, en cuanto a poder de compra.

2) *Value Accounting*. Bajo este método, la valoración de los asientos del balance se orienta más hacia el valor y menos a los costos.

3) *Cash Flow Accounting*. Tanto el balance, como la cuenta de pérdidas y ganancias deben ser sustituidas por un estado de flujo y caja.

4) *Current cost accounting*. Los valores de las empresas han de revaluarse paralelamente al desarrollo de la inflación, soslayando la cuenta de resultados.

B. *Ajuste de las amortizaciones en estado de inflación*

La mayoría de los países no han implantado medida alguna inmediata para prever la inflación en las amortizaciones. Únicamente se han revaluado las partidas de balance compuestas por activo fijo y se han desarrollado prácticas tales como franquicias y rebajas para el fomento de las inversiones, la permisión de integrar reservas libres de impuestos para futuras inversiones, o bien, aun cuando se permitan amortizaciones sólo en la cuantía de costos históricos, se efectúa la amortización de manera acelerada.

C. *Ajustes en el cálculo de los costes de la existencia*

Siete son los métodos sugeridos para evitar la valoración puramente nominal de las existencias:

1) FIFO. Método conforme al cual las existencias consumidas se calculan a los costos históricos más bajos y el resto de las existencias se calculan a los costos más altos.

2) LIFO. En este método se procede a la inversa; la mercancía consumida se calcula al precio de costos más elevados y las existencias restantes se calculan al precio de costos más reducidos. Este método se aplica en Estados Unidos, Japón, Países Bajos, Suiza, Grecia, Argentina, entre otros.

3) HIFO. Semejante en forma parcial, al método LIFO, computa las existencias consumidas a los precios del bien que se haya comprado más caro.

4) CURRENT-PRICE-FICO. Método en el que los costes históricos de las existencias gastadas se evalúan constantemente conforme al índice general de precios.

5) BASE STOCK. Bajo este método se presupone la necesidad por parte de la empresa, de una reserva fija de existencias, reserva que se computará al precio de adquisición.

6) VALORACIÓN DIRECTA DE LAS EXISTENCIAS. Son procedimientos que llevan a una reducción de valoración de las existencias a manera de "amortización" del alza de valor en existencias; este sistema se ha aplicado en los países nórdicos.

7) INTEGRACIÓN DE RESERVAS LIBRES DE IMPUESTO. Este procedimiento implantado en Francia y en la República Federal de Alemania consiste, como su nombre lo indica, en permitir la formación de reservas abiertas libres de impuestos.

2. Medidas de ajuste en las tarifas para abatir los efectos inflacionarios

Si en algún campo se han ensayado múltiples y variados tipos de ajustes, es precisamente en el de las tarifas progresivas.

Las medidas antiinflacionarias en lo referente a la tarifa del impuesto a las utilidades, van desde sencillas revisiones y ajustes a las tarifas como es el caso de Estados Unidos, México, Austria, Gran Bretaña, hasta sistemas más efectivos como los ajustes automáticos implementados en Canadá, Brasil y Australia.

Existen otros procedimientos como el instaurado en Israel, Francia y Luxemburgo, donde el ajuste se efectúa con arreglo al índice inflacionario, pero se conserva un considerable margen discrecional de maniobra, o bien, no se aplica el índice en todo su alcance. En Dinamarca, el ajuste de las alícuotas se basa en un índice de ingresos.

La previsión de los efectos inflacionarios en las tarifas es una cuestión política más que económica, lo mismo puede decirse sobre la elección de índice.

3. Consideraciones finales

A manera de corolario queremos presentar las siguientes proposiciones:

- I. La existencia de la base gravable es imprescindible, pues es precisamente sobre dicho valor económico que se va a liquidar el tributo, sobre el que se va a aplicar en todo caso la alícuota que la ley fija.
- II. La base de imposición no coincide conceptualmente con el objeto del tributo; es exactamente una dimensión o magnitud del tributo.
- III. La base imponible es una especie de parámetro (el género) ya que éste es la magnitud a la que debe referirse o aplicarse el tipo de gravamen; y cuando dicha dimensión es valorable en dinero o en términos monetarios recibe el apelativo de *base imponible*.
- IV. La base imponible goza de un perfil propio, a pesar de que nuestra doctrina no la ha estudiado ampliamente.
- V. La determinación de la base imponible es un procedimiento encaminado a saldar la deuda fiscal. Los estudiosos la han clasificado: por el objeto que la realiza o por la base conforme a la cual se configura.

- VI. Es innegable la presencia y efectos nocivos que la inflación provoca en la economía mundial. Dicho desequilibrio puede ser entendido desde el punto de vista de la circulación monetaria y desde la perspectiva de la producción de mercancías.
- VII. El sistema tributario, participa de una serie de parámetros que se expresan, bien en términos monetarios de monto determinado, o bien en porcentajes de valor que sirven para calcular la entidad del impuesto respecto a cada contribuyente. Un proceso inflacionario que determine un cambio de valor de la moneda modifica dichos parámetros y, por ende provoca una nueva distribución del gravamen fiscal entre los contribuyentes.
- En ese sentido, los problemas más complejos se presentan en el ámbito de la base imponible de tributación de empresas y del impuesto sobre ganancias del capital.
- VIII. Las medidas fiscales implementadas en México para abatir los efectos inflacionarios básicamente fueron: la actualización de inventarios y el costo de ventas.
- IX. El ajuste en la base gravable y en las tarifas han sido dos remedios que el derecho comparado ha empleado para abatir los efectos inflacionarios.