

# LA TÉCNICA DEL VALOR AGREGADO COMO HERRAMIENTA EN LA INTERPRETACIÓN DE LAS NORMAS DEL IMPUESTO GENERAL A LAS VENTAS

JAVIER LUQUE BUSTAMANTE

Profesor de Derecho Tributario  
de la Universidad de Lima.

**Sumario:** Introducción 1. ¿Qué es el Impuesto al Valor Agregado? 2. ¿Por qué se implantó? 3. Características técnicas que debe adoptar el IGV, en tanto IVA, para que pueda alcanzar sus objetivos fiscales y extrafiscales 4. Conclusiones.

## Introducción

Para su correcta aplicación, las normas jurídicas deben ser interpretadas por los operadores del derecho, utilizando para ello en su conjunto los diversos criterios y métodos que ofrece la hermenéutica jurídica. Ningún método de interpretación resulta en sí mismo suficiente para desentrañar el verdadero espíritu de la norma jurídica, siendo por ello de suma importancia que la labor de interpretación no quede limitada únicamente a una mera comprensión de la norma de tipo gramatical.

Recogiendo lo señalado por el reconocido tributarista Héctor Villegas diremos que **“el intérprete puede y debe utilizar todos los métodos a su alcance: debe examinar la letra de la ley, necesita analizar cuál ha sido la intención del legislador y tiene que adecuar ese pensamiento a la realidad circundante; debe coordinar la norma con todo el sistema jurídico, así como contemplar la realidad económica que se ha querido regular y la finalidad perseguida”**<sup>1</sup>.

La interpretación cumple, pues, un rol preponderante en el quehacer jurídico cotidiano. No en vano a través del tiempo la doctrina jurídica ha desarrollado, definido y distinguido **“un cuerpo de mecanismos operativos de interpretación jurídica que, en conjunto, constituyen los métodos de interpretación, y los apogemas de interpretación que son argumentos tópicos de aceptación bastante generalizada”**<sup>2</sup>.

Gracias a estos procedimientos metodológicos se puede esclarecer el correcto significado de las normas. La doctrina jurídica reconoce distintos criterios y métodos de interpretación e informa que éstos deben ser empleados de forma conjunta y coordinada. Criterios y métodos se encuentran estrechamente vinculados. El criterio a emplear debe elegirse atendiendo a la naturaleza de la norma, a su ámbito de aplicación y a las circunstancias que han sido reguladas por ésta y su elección determina el uso y las posibles combinaciones de los métodos.

Entre los criterios de interpretación aceptados en derecho se encuentran el criterio tecnicista, el criterio axiológico, el teleológico y el criterio sociológico; en tanto que entre los métodos de interpretación se encuentran el método literal, el método lógico o *“ratio legis”*, el método histórico, los métodos sistemáticos - ya sea por comparación con otras normas o por ubicación de la norma - y el método sociológico.

El método literal no puede ser en ningún caso obviado por el intérprete, por constituir el texto de la norma jurídica la fuente primigenia de interpretación por excelencia. Como se sabe, el método literal sugiere el conocimiento elemental de la norma jurídica a partir del significado gramatical de los términos empleados por el legislador en la correspondiente fórmula legislativa. Sin embargo, su aplicación en forma aislada puede conducir a apreciaciones parciales o equivocadas de los alcances de la norma, por lo que se sugiere siempre la aplicación conjunta de otros métodos. Renunciar a la aplicación de los otros métodos de interpretación sería tanto como negar la razón de ser de nuestra disciplina.

A este respecto, cabe traer a colación lo señalado por el reconocido jurista nacional Marcial Rubio, en el sentido que **“el método literal es el primero a considerar necesariamente en el proceso de interpretación porque decodifica el contenido normativo que quiso comunicar quien dictó la norma. Sin embargo, el método literal suele actuar implícita o explícitamente, ligado a otros métodos para dar verdadero sentido a las interpretaciones y, en muchos casos, es incapaz de dar una respuesta interpretativa adecuada. Por tanto, su utilización preponderante es discutible y no parece provenir de ningún axioma válido por sí mismo, sino del hecho que el intérprete ha decidido dar un criterio tecnicista con clara preponderancia del texto de la ley sobre lo demás”**<sup>3</sup>.

La norma tributaria no constituye una excepción a esta regla y, en consecuencia, debe ser objeto de interpretación, incluso en los casos en que no ofrezca vacíos e imprecisiones, pero sobre todo en esos casos, aplicando cualquiera de los métodos admitidos en derecho conforme a lo establecido en la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario, previa selección del criterio apropiado, el mismo que en tributación no es otro que el teleológico o finalista.

<sup>1</sup> VILLEGAS, Héctor. Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario. Buenos Aires: Ediciones Depalma, p.167.

<sup>2</sup> RUBIO CORREA, Marcial. El Sistema Jurídico, Introducción al Derecho. Lima: Fondo Editorial de la Pontificia Universidad Católica del Perú, 2003, p. 258.

<sup>3</sup> Op. Cit, p. 265.

En materia tributaria, la técnica impositiva adoptada por un determinado tributo constituye una herramienta imprescindible de interpretación. Es precisamente dicha técnica la que hace posible una interpretación de la norma jurídica tributaria de tipo finalista o teleológica. Este último método de interpretación resulta indispensable para evitar que el intérprete termine por desnaturalizar un determinado tributo.

De lo que se trata es de aplicar el tributo de manera que no se causen distorsiones de tipo económico, se recaude en la medida justa y se asegure el respeto de los derechos de propiedad y de libre empresa de los sujetos que se encuentran comprendidos bajo su ámbito de aplicación. En otras palabras, la norma tributaria debe interpretarse de tal forma que se mantenga el natural equilibrio que debe existir entre la recaudación y el derecho de propiedad a efectos que no se origine el desdeñable efecto de la confiscación.

En el caso particular del Impuesto General a las Ventas (IGV), tenemos que éste es un impuesto eminentemente técnico. En tanto impuesto indirecto al consumo del tipo valor agregado, persigue afectar una real expresión de riqueza (el consumo) sin causar distorsiones en la formación de los precios ni en la estructura de la cadena de producción y distribución de los bienes y servicios. El IGV tiene por objetivo técnico primordial el generar recaudación con neutralidad. Consecuentemente, sus normas deben ser dictadas e interpretadas de cara a dicho objetivo técnico, si no se quiere terminar afectando una manifestación de riqueza gravada por otro tributo o una falsa expresión de riqueza, produciendo con ello el desdeñable efecto de la confiscación.

Teniendo en cuenta lo señalado, el presente trabajo tiene como finalidad exponer brevemente las principales características técnicas del IGV, en tanto Impuesto al Valor Agregado, a efectos de proveer a los diversos operadores del derecho llamados a efectuar una interpretación de las normas que lo regulan (contribuyente, administración tributaria, abogados, jueces, etc.), herramientas para su correcta aplicación. De igual modo, hacemos este aporte con el fin de propiciar el dictado de los correctivos legales y reglamentarios que permitan al impuesto alcanzar sus objetivos técnicos. Téngase en cuenta que la técnica impositiva no sólo es fuente de interpretación, sino que debe ser también considerada por el legislador al tiempo de diseñar las normas del impuesto. No es aceptable que el legislador ceda ante la facilitación administrativa y, al regular el IGV, olvide su natural vocación de recaudación con neutralidad. La técnica del valor agregado debe ser fuente indispensable tanto para la interpretación como para la formulación de las normas del impuesto.

## 1. ¿Qué es el Impuesto al Valor Agregado?

El IVA es un impuesto indirecto al consumo que se aplica sobre el valor agregado en cada una de las etapas de la cadena de producción y distribución de bienes y servicios. Cosciani menciona como característica esencial de dicho impuesto **“(…) la fragmentación del valor de los bienes y servicios que se enajenan o se prestan, respectivamente, para someterlos a impuesto en cada una de las etapas de negociación de dichos bienes y servicios, en forma tal que en la etapa final quede gravado el valor total de los bienes y servicios y nada más que dicho valor, sin duplicaciones y superposiciones y en cada etapa sólo el valor agregado en la misma en las etapas anteriores”**<sup>4</sup>.

El IVA es un impuesto indirecto al consumo, porque no obstante gravar la expresión de riqueza constituida por el “consumo”, al hacerlo no grava al consumidor como contribuyente sino a los agentes económicos que participan en el ciclo de producción y distribución de los bienes y servicios, quienes al aplicar el impuesto en cada una de las transferencias que ocurren en el referido ciclo de valor, se ven en la necesidad de trasladarlo a través del precio de los bienes y servicios, consiguiendo de este modo que el consumidor final resulte siendo finalmente el sujeto incidido con la carga económica del impuesto. Uno es el contribuyente del impuesto (el vendedor de bienes o el prestador de servicios) y, por ende, el sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria; y, otro, el sujeto (el consumidor o usuario final) que normalmente termina por soportar la carga económica del impuesto.

El IVA ofrece además como ventaja el de ser un impuesto plurifásico no acumulativo. Su carácter de plurifásico no acumulativo resulta de gravar todas las transacciones de bienes y servicios que se producen a lo largo de la cadena de producción y distribución de bienes y servicios, afectando únicamente el valor agregado en cada una de sus etapas, lo cual se consigue, en nuestro caso, impidiendo que el impuesto se aplique sobre valores dentro de los cuales se encuentre incluido el impuesto que gravó las fases anteriores del ciclo, gracias al reconocimiento como crédito fiscal del impuesto que gravó las adquisiciones de bienes y servicios utilizados para la producción y distribución de los bienes y servicios afectos.

## 2. ¿Por qué se implantó?

La realidad se encuentra en constante movimiento y el derecho debe responder adecuada y oportunamente a sus demandas y exigencias. Como sabemos, la doctrina jurídica reconoce en el método de interpretación histórica la bondad de situar al intérprete en el contexto socio - económico que motivó el dictado, modificación o supresión de una determinada norma jurídica o, en su caso, la estructuración de un cierto tipo de impuesto. El conocimiento de dicha coyuntura permite al intérprete efectuar una interpretación lógica de la norma jurídica y obtener conclusiones respecto a sus alcances acordes con sus objetivos técnicos.

En tal sentido, para poder precisar de mejor manera los objetivos técnicos propuestos para los impuestos del tipo IVA, resultará de mucha utilidad para el intérprete poder conocer los orígenes de la imposición indirecta al consumo y establecer las razones que motivaron la creación de este tipo de impuesto.

Cosciani<sup>5</sup> señala que los orígenes de los impuestos indirectos al consumo se remontan a fines de la Primera Guerra Mundial; como es obvio, el referido conflicto bélico incrementó el gasto público de los estados en él involucrados y éste a su vez exigió para su atención la obtención de mayores recursos públicos derivados.

En un principio se aplicaron los impuestos plurifásicos acumulativos, los mismos que, si bien generaban recaudación, provocaban distorsiones en la configuración de los precios y de la cadena de producción y distribución de bienes y servicios, como consecuencia

<sup>4</sup> COSCIANI, Cesare. El Impuesto al Valor Agregado. Buenos Aires: Ediciones Depalma, 1969, p. 172.

<sup>5</sup> Op.Cit, pp. 21-59.

de la piramidación del precio y de la acumulación del impuesto<sup>6</sup>. Lo que ocurre con estos impuestos, también conocidos como “impuestos en cascada” es que todas las transferencias del ciclo de valor están sujetas al pago del impuesto, aplicándose el mismo en cada operación sobre un valor dentro del cual se encuentra incluido el impuesto que gravó las etapas anteriores.

Si bien, como hemos mencionado, estos impuestos son eficientes desde un punto de vista recaudatorio, no son neutrales respecto de la configuración de los precios y de la cadena de producción y distribución, debido a que: (i) los precios se incrementan en forma artificial, al llevar en su estructura como sobrecosto el impuesto que gravó las adquisiciones; (ii) el impuesto termina incidiendo sobre el propio impuesto; y, (iii) la cadena de producción y distribución tiende a acortarse, provocando la integración vertical de las empresas, pues los agentes económicos buscan naturalmente disminuir el número de transacciones para evitar el desmedido y artificial incremento del precio.

Posteriormente, cuando los países optaron por la celebración de convenios o acuerdos regionales con el propósito de integrar sus mercados, observaron que los referidos proyectos de integración se veían afectados por las distorsiones propias de los impuestos acumulativos, que impedían identificar el componente tributario de los precios. La idea era poder identificar dicho componente a fin de devolverlo al exportador al momento de salir las mercancías del país de origen, de modo tal que éstas pudieran ser gravadas en el país de destino, con la misma carga que los demás bienes ofertados en dicho mercado, consiguiendo de ese modo la neutralidad necesaria para hacer posible la competencia.

Frente a tal situación, se sugirieron ajustes en la estructura técnica del impuesto destinados a evitar las distorsiones propias de los impuestos plurifásicos acumulativos. Es así como surgió el IVA, gracias a los estudios realizados en diversos países, como Japón<sup>7</sup>, Alemania, Francia y Estados Unidos. Posteriormente, países latinoamericanos como Perú y Argentina se adhirieron a esta corriente, adoptando el IVA dentro de sus respectivos sistemas tributarios. Hoy se aplica en casi todos los países del mundo, lo que demuestra su bondad.

El IVA, además de ser un excelente medio de recaudación al involucrar a los agentes económicos en el control del impuesto, fue concebido de tal forma que, cualquiera fuese el método adoptado para su liquidación por las legislaciones internas, debía resultar neutral respecto de la conformación de los precios y de la configuración de la cadena de producción y distribución de bienes y servicios, al permitir identificar la carga impositiva de las adquisiciones para su exclusión de la base de cálculo del impuesto que gravaría las sucesivas etapas de la referida cadena.

Adicionalmente, el IVA ofrecía la ventaja de favorecer la integración económica internacional al permitir aplicar la modalidad de gra-

var el consumo en el país de destino, lo cual por cierto resulta de suma importancia en tiempos de globalización como los actuales. El IVA, además, facilita el control tributario al posibilitar un adecuado control cruzado de toda la cadena de producción – distribución, debido al interés de los contribuyentes en obtener de su proveedor las facturas que le permitan ejercer su crédito fiscal, realizando un control por oposición a la etapa anterior.

A pesar de que el IVA es, en principio, un impuesto regresivo, en razón a que la carga impositiva alcanza en mayor proporción a los sectores de más bajos ingresos y de menor riqueza acumulada en comparación con las clases más pudientes, dicho efecto regresivo puede ser atenuado mediante el establecimiento de exenciones a los bienes de primera necesidad o con la aplicación de tasas diferenciales. También coadyuva a atenuar dicho efecto la coexistencia del impuesto con otros tributos de carácter progresivo como los impuestos directos.

Las facilidades que el IVA representa a nivel de recaudación y administración han motivado que diversos países hayan recogido dicho impuesto dentro de su legislación a pesar de su efecto regresivo. Si bien los impuestos directos ofrecen la ventaja de ser progresivos, resultan de difícil control y administración, como ocurre con los impuestos a la renta, al patrimonio o, en su caso, al gasto.

La reseña histórica que hemos efectuado no ha sido ociosa, pues nos ha permitido reconocer los objetivos técnicos y las circunstancias coyunturales que inspiraron la estructuración del IVA. Como hemos podido apreciar de la misma, la técnica impositiva del IVA, adoptada por nuestro sistema tributario a través del IGV, estructurado en particular bajo el método de sustracción sobre base financiera y de impuesto contra impuesto, no es producto del azar; por el contrario, responde a objetivos técnicos claramente definidos que no constituyen simples conveniencias fiscales.

Queda claro, entonces, que el IGV tiene como objetivo fundamental la recaudación con neutralidad. Resulta indispensable que tales objetivos sean tomados en cuenta por quienes debemos interpretar las normas de este impuesto para su correcta aplicación, así como por el legislador que está llamado a su perfección y precisión, si se quiere evitar que se causen las distorsiones que motivaron la estructuración del IVA y el abandono de los impuestos acumulativos por las legislaciones. Debe existir un compromiso serio de los diversos operadores del derecho en este sentido.

### 3. Características técnicas que debe adoptar el IGV, en tanto IVA, para que pueda alcanzar sus objetivos fiscales y extrafiscales

Como sabemos, la imposición al consumo en nuestro país está constituida por dos impuestos: el Impuesto General a las Ventas y el Impuesto Selectivo al Consumo. El IGV es el impuesto que responde a la técnica al valor agregado. Por cierto, su denominación (Impuesto General a las Ventas) no es caprichosa, pues con ella se resalta una característica esencial del impuesto, cual es su vocación por afectar el nivel de consumo, gravando volúmenes globales de transacciones de bienes y servicios, a diferencia del Impuesto Selectivo al Consumo que persigue afectar la estructura del consumo gravando, como su nombre lo indica, sólo ciertas operaciones sobre determinados bienes y servicios.

<sup>6</sup> La piramidación se produce cuando el aumento del precio final del producto o servicio por aplicación del tributo es superior al impuesto que, en definitiva, recauda el fisco. La acumulación es el efecto que se produce cuando el impuesto incide sobre un precio en el cual se encuentran incluidos los impuestos que gravaron las etapas anteriores.

<sup>7</sup> Para efectos de estudiar las mejoras en el sistema tributario de Japón, se elaboró el Informe Shoup en torno al cual se plantearon interesantes discusiones, al proponer la creación del IVA en ese país.

El IGV es un impuesto al valor agregado de tasa única<sup>8</sup>, estructurado bajo el método de sustracción sobre base financiera y de impuesto contra impuesto, de deducciones financieras en cuanto a la extensión del crédito fiscal y de tipo consumo en el tratamiento de los bienes de capital. Ello significa que el impuesto a pagar resulta de la diferencia entre el impuesto que grava las ventas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en un periodo y el impuesto que grava las adquisiciones de bienes y servicios efectuadas dentro del mismo periodo, con prescindencia de su efectiva incorporación dentro de los bienes y servicios generadores de impuesto bruto.

El IGV está llamado a alcanzar los objetivos de neutralidad, recaudación y debe favorecer la integración económica internacional. Para su eficaz funcionamiento, sus normas deben revestir características técnicas que permitan alcanzar estos objetivos y deben observar los principios que, entre otros, se detallan a continuación:

- a) **La manifestación de riqueza gravada por el IGV es el consumo. En consecuencia, el consumidor final es quien debe soportar la carga económica del impuesto, por ser éste quien realiza los actos de consumo que han sido seleccionados por el legislador como reveladores de capacidad contributiva.**

Los impuestos se rigen por el principio de capacidad contributiva. Esta constituye el indicador que permite establecer cuándo la exacción que realiza el Estado en el patrimonio de los particulares es razonable desde una perspectiva cuantitativa. Este principio informa que debe haber proporcionalidad entre el gravamen y la capacidad de pago del sujeto pasivo. Este principio debe ser observado por el legislador al tiempo de seleccionar la hipótesis de incidencia para evitar que el impuesto genere efectos confiscatorios. Parte de dicha selección supone el establecimiento del hecho gravado y la identificación de una cualidad en el mismo que permita determinar el tributo a pagar sin desnaturalizarlo.

El consumo constituye una manifestación de riqueza. La riqueza se expresa a través de los ingresos y de los usos que se puede dar a los mismos: atesoramiento (ahorro) o gasto (consumo). Cualquier actividad económica que denote algunas de estas expresiones de riqueza puede ser susceptible de ser seleccionada como hecho gravable para fines de ser comprendido en una determinada hipótesis de incidencia.

El legislador podría optar por establecer un impuesto directo al gasto, pero probablemente los niveles de recaudación resultarían muy bajos dado que las posibilidades de evasión tributaria serían muy altas. Un impuesto de este tipo es de muy difícil control y administración. Por el contrario, el legislador puede optar por afectar el consumo, en tanto expresión de riqueza, de forma mucho más eficiente, a través de impuestos indirectos, como lo es el IGV.

En el caso del IGV se puede identificar un sujeto de derecho (el contribuyente, vendedor o prestador del servicio, obligado al pago de la prestación tributaria) y un sujeto de hecho (el consumidor final, obligado por ley a aceptar el traslado del impuesto como parte de los

precios de los bienes y servicios que se encuentran a su disposición en el mercado).

Es precisamente el mecanismo de traslado del impuesto el que posibilita que el impuesto incida económicamente sobre quien debe incidir. Las normas del IGV deben posibilitar el traslado del impuesto en el precio al consumidor final. Estas no deben entorpecer dicho traslado mediante la imposición de meros formalismos. En caso que el impuesto no pudiese ser en la práctica totalmente trasladado al consumidor final, ello debería obedecer a razones propias del mercado y nunca ser consecuencia de deficiencias técnicas de las normas del impuesto o de interpretaciones sesgadas de los operadores del derecho llamados a aplicarlas.

- b) **El IGV se aplica en base al principio de imposición exclusiva en el país de destino, en virtud del cual el consumo se grava en el lugar donde tal manifestación de riqueza se expresa.**

Si el impuesto grava el consumo como expresión de riqueza, por aplicación del principio de territorialidad éste sólo debería incidir sobre operaciones cuyos consumidores finales se encuentren bajo la jurisdicción del Estado Peruano.

Así las cosas, las ventas de bienes y prestaciones de servicios que serán consumidos o empleados fuera del territorio nacional deben quedar fuera del campo de aplicación del impuesto. Como quiera que no es posible conocer de antemano el lugar en el cual se producirá el consumo, se reconoce a los exportadores el derecho a la compensación y devolución del saldo a favor del exportador, a efectos que los bienes y servicios que exportan puedan salir del país liberados de carga tributaria interna y puedan competir adecuadamente en el mercado internacional sin llevar consigo sobrecostos tributarios adicionales.

De igual forma, los bienes y servicios de origen extranjero que serán consumidos o empleados en el país deben tributar el IGV al momento de su internamiento al país o al momento de su efectiva aplicación al ciclo de producción de bienes o servicios peruano, según corresponda, para efectos de no colocar a los bienes y servicios de origen nacional en situación de desventaja por llevar en su precio el IGV.

- c) **El IGV no puede discriminar en función al origen de los bienes y servicios.**

El IGV debe gravar en igual medida los bienes o servicios cualquiera sea su origen. El IGV no es un arancel aduanero ni debe funcionar como tal y, por ende, no puede ser utilizado para favorecer la producción o industria nacional.

En tal sentido, la importación de bienes y la utilización en el país de servicios prestados por no domiciliados debe encontrarse gravada con la misma cuantía que la prevista para la producción interna, para efectos de colocar a los productos en igualdad de condiciones dentro del mercado.

En la práctica, la existencia de exoneraciones genera este efecto discriminatorio toda vez que, a diferencia de los bienes y servicios de origen extranjero, que ingresan al país y se comercializan en el

<sup>8</sup> Aunque el IGV tiene actualmente una sola tasa, ello no implica que técnicamente no pueda tener tasas diferenciales.

mismo sin que se les haya aplicado el impuesto, en los de origen nacional - al no tener crédito fiscal el sujeto exonerado - deberá considerar el IGV que gravó la adquisición de los insumos y bienes de capital, entre otros, como un costo adicional y trasladarlo a su adquirente escondido en el precio, lo que equivale a estar gravados, aunque con una tasa menor a la general. Incluso, en este último caso, si el adquirente es otro contribuyente del impuesto, al no estar identificado el impuesto que gravó las fases anteriores a la exonerada no podrá ser recuperado posteriormente por éste como crédito fiscal o como saldo a favor del exportador.

**d) El importe del impuesto soportado por el consumidor final debe ser equivalente a la suma de los impuestos aplicados en cada una de las fases de la cadena de producción y distribución de bienes y servicios.**

El impuesto recaudado a lo largo de la cadena de producción y distribución de bienes y servicios debe resultar equivalente al importe que habría resultado de aplicar la tasa del impuesto al valor de venta o de la retribución acordada al consumidor o usuario final.

La técnica del valor agregado que adopta el IGV permite que se dé lo antes expresado, porque sólo así podrá identificarse perfectamente el componente tributario de los precios y será la prueba determinante de la neutralidad del impuesto en la configuración de los precios, al haberse evitado la acumulación en cascada del mismo. En consecuencia, cualquier diferencia que pudiera presentarse entre ambos importes nos estará advirtiendo de una aplicación incorrecta de la técnica del IGV. La negación injustificada del crédito fiscal suele ser la causa que comúnmente origina este tipo de distorsiones.

**e) Los únicos sujetos que no tienen derecho al crédito fiscal son los consumidores finales.**

A través del crédito fiscal, el fisco restituye a los agentes económi-

cos la parte del impuesto de su cargo que ha tomado a cuenta en la etapa inmediata anterior de la cadena de producción y distribución de bienes y servicios.

Las normas del IGV no deben preferir la facilitación administrativa y sancionar el incumplimiento de requisitos formales subsanables con la pérdida del crédito fiscal.

El único que no debe tener derecho al crédito fiscal es el consumidor final, o el contribuyente que, eventualmente, se hubiese convertido en tal, precisamente porque, como hemos señalado repetidamente, éste es el llamado a soportar la carga económica del impuesto.

La aplicación del crédito fiscal adquiere notable importancia en la determinación del impuesto, pues su desconocimiento motiva al contribuyente a incorporarlo en el precio como parte de los costos, ocasionando de este modo la acumulación del impuesto y, por ende, la piramidación de los precios; o, si esto no fuese posible, a sustraer el impuesto de su margen de utilidad, convirtiéndose de este modo el tributo en un impuesto ciego a los ingresos que, en superposición al Impuesto a la Renta, puede generar efectos confiscatorios.

**4. Conclusiones**

Para una correcta interpretación y aplicación de las normas tributarias deben considerarse los objetivos técnicos del tributo, los mismos que, en el caso particular del IGV, se resumen en recaudación con neutralidad. Para ello, resulta necesario considerar a la técnica al valor agregado que lo inspira como un criterio de interpretación; la misma que, como hemos señalado, fue concebida para afectar jurídicamente las transacciones que se realizan a lo largo de la cadena de producción y distribución de los bienes y servicios en forma no acumulativa, sin hacer discriminaciones en función de su origen, pero con el propósito de incidir económicamente sólo en el consumidor final.