

Roj: STS 1874/2017 - **ECLI:**ES:TS:2017:1874
Órgano: Tribunal Supremo. Sala de lo Penal
Sede: Madrid
Sección: 991
Nº de Recurso: 2188/2016
Nº de Resolución: 327/2017
Fecha de Resolución: 09/05/2017
Procedimiento: RECURSO CASACIÓN
Ponente: JUAN RAMON BERDUGO GOMEZ DE LA TORRE
Tipo de Resolución: Sentencia

Cuestión:

Hurto. Inclusión del IVA. Nuevo recurso de casación. Materia de interés casacional.

Resumen:

Inclusión del IVA en el valor de las mercancías sustraídas en establecimientos comerciales. El art. 365.2 LECrim, atiende en tal valoración a un precio de venta al público. Un sector diferencia entre "precio de venta al público" y "el total a pagar" que agrega a la primera partida el importe del IVA, lo que implica que deberá deducirse dicho importe del precio en los casos de sustracción del bien, al no producirse el hecho imponible generador de la obligación de pagar dicho impuesto. No obstante, debe acogerse la postura favorable a su inclusión. El valor relevante es el valor de cambio representado en cada momento por la cantidad de dinero que puede obtenerse por la cosa en su hipotético intercambio. En consecuencia el valor de lo sustraído, en establecimientos comerciales es el precio de venta al público que debe interpretarse como la cantidad que debe abonarse para su adquisición, cifra que habitualmente se exhibe en el etiquetado de la mercancía, comprensiva, sin desglosar, las costas de producción y distribución del bien, los márgenes de beneficio de los sucesivos intervinientes en la cadena de producción y los tributos y aranceles que lo hayan gravado directa o indirectamente, con inclusión del Impuesto del Valor Añadido (IVA) en el territorio de su aplicación (península y Baleares) el impuesto General Indirecto Canario (IGIG), en las Islas Canarias y el impuesto sobre la Producción, los Servicios y las Importaciones (IPSI) en las ciudades de Ceuta y Melilla.

Encabezamiento

SENTENCIA

En Madrid, a 9 de mayo de 2017

Esta sala ha visto Esta sala ha visto el recurso de casación nº 2188/2016, interpuesto por **Dª Maite**, representada por la Procuradora Sra. Dª. Cristina Bota Vinuesa, bajo la dirección letrada de D. Alejandro José Cóndor Moreno, contra *sentencia de fecha 30 de septiembre de 2.016, dictada por la Sección Segunda de la Audiencia Provincial de Madrid*, que desestimó el recurso de apelación. Y como parte recurrida, la

mercantil Massimo Dutti, SA, representada por el Procurador D. Luciano Rosch Nadal, y asistida por la letrada D^a Ana Rodríguez Bartolome. Ha sido parte también el Ministerio Fiscal.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Juan Ramon Berdugo Gomez de la Torre

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- El Juzgado de lo Penal nº 16 de Madrid, instruyó Juicio Rápido nº 90/2016 contra **D^a Maite**, por un delito de Hurto y, una vez concluso, lo remitió a la Audiencia Provincial de Madrid, Sección Segunda, que en la causa nº 90/2016 dictó sentencia que contiene los siguientes **hechos probados**:

<<hechos.- "La acusada por estos hechos es Maite, mayor de edad sin antecedentes penales computables.

A hora no determinada del día 26 de marzo de 2016, la acusada, en el centro comercial Factoty Outlet sito en Las Rozas, dentro de la tienda de Massiino Dutti se apoderó de tres chaquetas, cuyo precio es en total 427 euros, siendo sorprendida por un vigilante de seguridad cuando salía del centro comercial y se dirigía al aparcamiento.

Las prendas se han recuperado en perfecto estado y han sido entregadas a su propietario."

Y en la parte dispositiva de la sentencia se estableció : " Que CONDENO A Maite como autora responsable de un delito de hurto, sin la concurrencia de circunstancias modificativas de la responsabilidad criminal, a la pena de SEIS MESES DE PRISION, con inhabilitación para el derecho de sufragio pasivo durante el tiempo de la condena, y al pago de las costas causadas".

SEGUNDO.- La Audiencia de instancia, dictó el siguiente pronunciamiento:

<<Fallo. Que DESESTIMANDO el recurso de apelación interpuesto por la representación legal de Maite, con impugnación del Ministerio Fiscal y de la representación procesal de Máximo Dutti S.A., contra la *Sentencia, de 5 abril 2016, dictada por la Ilma. Sra. Magistrada del Juzgado de lo Penal nº 16 de los de Madrid, en Juicio Rápido 90/2016* debernos DECLARAR Y DECLARAMOS no haber lugar al mismo, y en su consecuencia SE CONFIRMA la resolución apelada en todos sus extremos.>>

TERCERO.- Notificada la sentencia a las partes, se preparó recurso de casación, por infracción de ley, precepto constitucional y quebrantamiento de forma, por D^a Maite, que se tuvo por anunciado, remitiéndose a esta Sala Segunda del Tribunal Supremo, las certificaciones necesarias para su substanciación y resolución, formándose el correspondiente rollo y formalizándose el recurso.

CUARTO.- La representación del recurrente, basa su recurso en los siguientes motivos:

Motivos aducidos en nombre de la recurrente.

Motivo primero .- por INFRACCIÓN DE LEY, al amparo del *art. 849.10*

LECRIM , por haber vulnerado la Sentencia "a quo" el *Art. 234.1 y 2 del Código Penal* por la aplicación del primero al caso que nos ocupa, en detrimento del segundo que sería más acorde con los hechos declarados probados en Sentencia. **Motivo segundo** .- por *INFRACCIÓN DE LEY*, al amparo del *Art. 849.1 LECRIM* , por infringir la Sentencia "a quo" el *Art. 16 Y 62 del Código Penal* por su inaplicación al caso que nos ocupa.

QUINTO.- Instruido el Ministerio Fiscal del recurso interpuesto, la Sala lo admitió, quedando conclusos los autos para el señalamiento de fallo cuando por turno correspondiera.

SEXTO.- Los componentes de la Sala Segunda del Tribunal Supremo que al margen se expresan se han constituido para la votación y fallo -tras la celebración del referido Pleno Jurisdiccional- bajo la Presidencia del primero de los indicados, habiéndose encargado de redactar la sentencia el Excmo. Sr. D. Juan Ramon Berdugo Gomez de la Torre el día veintisiete de abril de dos mil diecisiete.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Nos enfrentamos otra vez al recién estrenado recurso de casación por infracción de ley del *art. 849.1º LECrim* contra sentencias dictadas en asuntos enjuiciados en primera instancia por un Juego de lo Penal. Como explica la *STS 2010/2017 de 28 de marzo* esta nueva modalidad de casación, en la que brilla de modo singular su tradicional función nomofiláctica, persigue homogeneizar la interpretación en todos los órganos de la jurisdicción penal de las normas penales que antes ordinariamente no aparecían en la agenda de este Tribunal por razón de la penalidad, provocando una indeseable dispersión interpretativa. Con pretensiones más propedéuticas que afán academicista, la citada STS afirma que estamos ante una modalidad impugnativa anclada no tanto en el *art. 24.1 CE* (derecho a la tutela judicial efectiva) cuanto en los *arts. 9.3 CE (seguridad jurídica) y 14 CE* (igualdad).

El pleno no jurisdiccional de esta Sala segunda de 9 de junio de 2016 realizó un primer acercamiento a este recurso para establecer algunos de sus principios básicos. **Solo un tipo de motivo es admisible: infracción de ley del número primero del art 849 LECrim** , es decir, el estricto *error iuris* (debate sobre la corrección de la subsunción jurídico-penal) que impone como secuela la aceptación incondicionada del relato fáctico de la sentencia impugnada. Esa estricta acotación puede producir algún problema de articulación con eventuales quejas que quisieran hacerse valer en amparo ante el TC y que, sin embargo, no pueden ser tratadas antes en casación. Corresponderá al TC pautar la forma de combinar y armonizar ambos tipos de pretensiones (bien permitiendo el paralelismo en la tramitación dada la diversidad de objetos y finalidades - lo que sería solución plausible, aunque seguramente reclamaría una previsión legal, en cuanto que la finalidad de este tipo de casación se alcanzaría en todo caso con independencia del final del asunto concreto-; bien obligando en esos caso a postergar la denuncia ante el TC sobre el derecho fundamental violado. No podría hacerse valer más que una vez resuelta la casación siempre que mediante ella no haya quedado sin contenido la queja.

Añadía aquel acuerdo, acogiéndose a la Exposición de Motivos de la Ley reformadora, que los recursos habrían de tener **interés casacional** para ser admitidos a trámite. Este requisito debe alejarse en su significación de la **trascendencia constitucional** que se maneja en materia de amparo. Decía el acuerdo:

«Deberán ser inadmitidos los que carezcan de dicho interés (art 889 2º),

entendiéndose que el recurso tiene interés casacional, conforme a la exposición de motivos: a) si la sentencia recurrida se opone abiertamente a la doctrina jurisprudencial emanada del Tribunal Supremo, b) si resuelve cuestiones sobre las que exista jurisprudencia contradictoria de las Audiencias Provinciales, c) si aplica normas que no lleven más de cinco años en vigor, siempre que, en este último caso, no existiese una doctrina jurisprudencial del Tribunal Supremo ya consolidada relativa a normas anteriores de igual o similar contenido».

SEGUNDO.- El recurrente, tras transcribir los *artículos 234 CP* , y *365.2 LECrim* , introducido por LO, 15/2003 de entre 5 noviembre **"la valoración de las mercancías sustraídas en establecimientos comerciales se fijarán atendiendo a su precio de venta al público"** y exponer que este último precepto desborda el ámbito de lo procesal para repercutir en lo sustantivo, introduciendo indirectamente un "subtipo Penal especial" para regular el hurto de una clase determinada de bienes-mercancías ofrecidas en venta-realizado en ciertos lugares concretos-establecimientos comerciales-, y que la lectura de dicho *párrafo segundo del artículo 365 LECrim* , sugiere que está fijando una norma específica para la valoración de una clase específica de bienes en el sentido de que el valor de las mercancías sustraídas en las tiendas abiertas al público ha de ser el precio de venta marcado por el comerciante, lo que convierte el *párrafo 1º del art. 234 CP* , mediante una norma procesal sobre la prueba, en una "sedicente" modalidad de Ley penal en blanco , considera que conforme el *artículo 78 Ley 37/92 de 28 diciembre* , reguladora del Impuesto sobre el Valor Añadido, debe diferenciarse entre él " **precio de venta al público** " de una mercancía adquirida por el consumidor y el **"total a pagar"** , que agrega a la primera partida del importe del IVA, lo que implica que dicho importe habrá de deducirse del precio en los casos en que habiendo sido sustraído el bien, no se ha producido el hecho imponible generador de la obligación de pagar dicho impuesto: la venta del bien o servicio, ninguna obligación tributaria nace para el vendedor de declararlo. Por ello si el establecimiento comercial procediera con buena técnica, debiera desglosar con claridad lo que constituye " el precio de venta al público en sentido estricto"- que se forma por la suma del precio del coste más el margen del beneficio comercial-y el importe del impuesto sobre el Valor Añadido repercutido sobre el comprador, para dar el "precio total de compra" .

Es cierto que un sector de *Audiencias Provinciales, por ejemplo Valencia, sección segunda, sentencia 295/2010 de 30 abril* , refrenda a esta postura argumentando que conforme a los *arts. 4 , 8 y 9 de la Ley 37/1992 del IVA* , la sustracción de un objeto no tiene la consideración de entrega de bien susceptible de constituir hecho imponible del impuesto. Dada la naturaleza del impuesto sobre el valor añadido y las reglas de determinación de la cuota tributaria - *arts. 78 , 92 a 114 . 164.6º y concordantes de la Ley 37/1992 de 28 de diciembre del Impuesto sobre el Valor Añadido* EDI. 1992/17907-, el obligado tributario debe ingresar la cantidad resultante de aplicar el tipo correspondiente a las cantidades obtenidas por la entrega de bienes y prestaciones de servicios -el 16% es el de aplicación, al no tratarse los efectos sustraídos de efectos cuya venta esté sujeta a tipos reducidos-: la cantidad resultante es el IVA repercutido sobre terceros y que el empresario debe haber facturado a sus clientes. En cualquier caso, lo haya facturado o no. debe ingresarlo a la Hacienda Pública, De la cantidad resultante puede restar como cantidad deducible el que haya soportado, por repercusión directa, de la entrega de bienes y prestaciones de servicios por otros sujetos pasivos del impuesto.

La lectura del *art. 78.3.1º de la Ley 37/1992* revela que la indemnización que pueda percibirse en calidad de reparación del perjuicio provocado por el delito sufrido. no constituye hecho imponible y no viene gravada con dicho impuesto.

Atendiendo a lo expuesto, la venta de un objeto o mercancía al detalle o por menor, constituye hecho imponible para la aplicación del impuesto sobre el valor añadido. El vendedor viene obligado a repercutir sobre el precio de venta el porcentaje legalmente aplicable en función del tipo de mercancía que vende y actuar respecto de dicha cantidad, como recaudador del mismo. Se constituye, así en obligado tributario, que deberá liquidar las cantidades repercutidas en concepto de IVA, deducidas las soportadas. No efectuar las devoluciones a la Hacienda Pública -o. en su caso, reclamar, si el IVA soportado fuera superior al repercutido, en el periodo de la liquidación que la Hacienda Pública efectúe el ingreso correspondiente a su favor-.

Si no se produce venta, no hay hecho imponible generador de la obligación de pago del impuesto. Como antes se ha dicho, la indemnización que cobre la empresa perjudicada por una sustracción, no tiene la condición de hecho imponible por lo que no podrá exigir de quien la abone el pago de la cantidad correspondiente a IVA.

Si se considerara que el importe del IVA forma parte de la cuantía de lo sustraído - art. 234 CP , o del valor de lo hurtado - art. 623.1 - se integraría en ella una cantidad ajena al precio real de la mercancía -que es el que cobra el vendedor-; cantidad que se cobra al tiempo de la venta pero que no ingresa en términos contables, la vendedora, puesto que constituye un impuesto recaudado que debe liquidar a la Hacienda Pública.

Además si se entendiera que el IVA forma parte de la cuantía de lo sustraído o del valor de lo hurtado consumada la sustracción, de no ser posible la restitución de lo hurtado, la reparación del perjuicio supondría la condena del sustractor al pago del precio de la cosa más el importe del IVA cuando el vendedor no vendría obligado a ingresar ésta última cantidad a la Hacienda Pública -por ausencia de hecho imponible-. Esto provocaría un enriquecimiento indebido a favor de la vendedora o. si ésta lo declarara como IVA repercutido, a favor de la Hacienda Pública.

También debe tenerse en cuenta que la propia denominación del impuesto y la gestión legalmente fijada en su recaudación -de manera que todo obligado tributario debe pagar el IVA recaudado, menos el importe del IVA soportado-, provoca que en la cadena de producción de las mercancías, sólo el consumidor final paga y no recupera el IVA que abona. Así, el impuesto grava el valor añadido en el proceso de elaboración de la cosa. Valor que se considera preexistente al impuesto, valor sobre el que se aplica el tipo impositivo correspondiente para determinar el importe del mismo. 17,1 valor de la cosa -en el caso de la hurtada- es así el precio de venta excluido el IVA.

Y en similar sentido, *sentencia Audiencia Provincial Madrid, 946/2014 de 20 octubre (sección 17ª) y 66/2014 de 7 de febrero (sección 30ª)* que explican cómo tras la introducción del *párrafo segundo del artículo 365 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal* , por Ley Orgánica 15/2003, de 25 de noviembre «... (se) planteó la reflexión en torno a que esta modificación no era exclusivamente procesal sino que conduciría a concluir que legalmente el valor de las mercancías hurtadas en el comercio abierto al público ha de ser el precio marcado como precio de venta por el comerciante. Ciertamente se piensa al producir la reforma en un tipo de delincuencia en la que no alarma el caso individual cuanto las grandes cifras.

Inmediatamente en la práctica judicial se pasó a descontar el importe correspondiente al IVA que no se consideraba una parte del precio sino una cantidad que por su origen y naturaleza era y es evidentemente un gravamen cuya base imponible es precisamente el precio de venta al público. Así se diferencia ante todo entre precio de venta al público y precio total a pagar que resulta de la suma del primero y del

porcentaje correspondiente al impuesto, poniendo de manifiesto una diferencia entre el valor de venta al público y el valor pericia fijado para los objetos hurtados, acogiendo los Tribunales la inferior cuantía.

Estas resoluciones se mueven en la tesis de considerar que en la valoración que debe darse a los objetos sustraídos por el acusado debe estarse al valor efectivo o real del de venta al público que es el valor de mercado del que debemos restar el valor del IVA. Efectivamente parece lógico pensar que siendo el perjudicado un comerciante destinado a la venta de los productos sustraídos la ponderación de los principios civiles que presiden el resarcimiento de daños y perjuicios el principio de restitución íntegra y el de no enriquecimiento injusto, justifican que se le reconozca como valor del producto su coste de adquisición y el importe de la ganancia que no ha obtenido al habérseles sustraído la mercancía y no tenerla bajo su disponibilidad física pues, ni la ha podido vender, ni ha podido obtener la ganancia que esa transacción le genera ni tampoco pudo al menos hasta que se le devuelva su valor adquirir otro similar que estime su misma actividad comercial. Por ello debería, en esta tesis, reconocerse como concepto indemnizatorio el valor del beneficio industrial que habría obtenido con la venta de los productos.

Pero esa consideración del valor de la mercancía sustraída de cara a la responsabilidad civil no puede equipararse al valor por el que se mide la punición de la conducta. En este caso debe atenderse al valor real de los objetos sustraídos con exclusión por tanto del IVA debe atenderse al valor real de las mercancías y no al puramente comercial porque los márgenes comerciales dependen de factores objetivos como pueden ser el territorio, la ciudad, los impuestos los alquileres, las temporadas estacionales etcétera, ('actores todos ellos que modifican el precio de algunos productos. que varían por tanto en función del momento de su venta o del lugar. lo cual tendría valores diferenciales que provocarían la aplicación del delito o la falta mermando así la seguridad jurídica, alegando al principio de legalidad.

Por lo tanto, lo único que el legislador ordena es que para establecer el valor de lo sustraído en este tipo de infracciones patrimoniales se tome en consideración se tenga en cuenta ese dato, pero no que ese sea el valor de la cosa objeto del delito. La obligación fijada por el *artículo 365 1.LECr* de contar con ese dato no obstante no es superflua ni innecesaria. Habrá que partir de ese precio para luego deducir todo lo que no sea valor de la cosa desde luego los impuestos dado que no habiéndose producido la venta no nace todavía obligación tributaria alguna que atender"....».

TERCERO: No obstante esta Sala casacional no comparte estas consideraciones.

En primer lugar ya con anterioridad a la LO 15/2003, que añadió el segundo párrafo del *artículo 365 LECrim*, *está Sala Segunda, en STS. 360/2001 de 27 abril*, ya adelantó su criterio en favor del precio a pagar, al declarar que <<El criterio del Tribunal de instancia no puede compartirse. Identifica equivocadamente el valor económico patrimonial de las cosas con el valor de su coste, expresión económica fija y definitiva del esfuerzo invertido en el pasado para la producción o adquisición de la cosa. Criterio erróneo porque el valor relevante es el valor de cambio representado en cada momento por la cantidad de dinero que puede obtenerse por la cosa en un hipotético intercambio. El valor de las cosas no está en su costo sino en su precio, puesto que éste refleja su equivalencia económica y por consiguiente, el verdadero valor patrimonial de la cosa en el momento de cometerse el delito>>. Por su lado, la ley que introduce el *art. 365.2º LECrim*, *LO 15/2003, de 25-11 -Disposición Final Primera, Segundo, letra e*)-, no

obstante intitularse " *por la que se modifica la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal* ", anexionó en sus Disposiciones Finales relevantes modificaciones de distintos preceptos procesales, entre ellos, un llamativo número de los que regulan el enjuiciamiento rápido para determinados delitos que, a su vez, había sido introducido por la LO 8/2002, de 24-10 y Ley 38/2002, de 24-10. Y, aunque la Exposición de Motivos de la LO 15/2003 nada indicó sobre la norma que residenciaba en el *párrafo 2º del art. 365 LECrim* . (tampoco lo hizo la *Ley 13/2009, de 3-11, que incorporó al art. 365* el texto vigente en la actualidad), es claro que, a la vista de la regulación penal, que fijó los 400 euros como línea divisoria entre ciertos delitos y faltas patrimoniales (vgr. hurtos, apropiaciones indebidas, estafas, etc.), ahora delitos leves, la disposición procesal pretendía contribuir a la simplificación de diligencias y agilización de trámites del procedimiento para el enjuiciamiento rápido de aquellos delitos (y faltas) que había sido implantado el año anterior y, en su caso, para el procedimiento abreviado cuya regulación redactó de nuevo la citada Ley 38/2002. Recuérdese que conforme al *art. 795.4 LECrim* ., en el procedimiento rápido, tramitado en el presente supuesto, las normas correspondientes del procedimiento abreviado actúan como supletorias y, respecto de éstas, conforme al *art. 758 LECrim* ., lo hacen las normas generales de la *Ley de Enjuiciamiento Criminal*, por lo que la aplicación del *párrafo 2º del art. 365* resulta correcta en cualquiera de los reseñados procedimientos. Y, en efecto, como señaló la Consulta 2/2009 FGE, el nuevo párrafo <<no solo podía contribuir a mejorar el funcionamiento de la denominada justicia rápida en la práctica diaria de cualquier juzgado de instrucción de nuestra geografía, estén o no dotados de peritos tasadores en servicio de guardia (...), sino que, al facilitar un criterio de valoración sencillo y neutro, habría de resultar útil para poner fin a la inseguridad jurídica derivada de las diferentes interpretaciones existentes hasta aquel momento en esta específica materia, pues mientras unas Audiencias Provinciales fijaban el valor de lo sustraído partiendo del denominado coste de reposición -al que se sumaban los gastos de transporte-, otras sostenían que ese valor venía determinado por el precio -sin más adjetivaciones-, y una tercera corriente interpretativa optaba por detraer de éste último el importe del Impuesto sobre el Valor Añadido y el margen comercial o de beneficio>>.

Y el Tribunal Constitucional, ante las dudas planteadas por algunas Audiencias-en concreto sección 4ª Audiencia Provincial Sevilla-partidarias de excluir o restar el importe del IVA del precio de la venta al público en cuanto valor de referencia a tener en cuenta en la determinación del importe del bien objeto de sustracción en establecimientos comerciales, sobre la constitucionalidad del referido *párrafo segundo del artículo 365 LECrim* , por Auto del Pleno nº 72/2008 de 26 febrero, acordó la inadmisión de la referida cuestión de inconstitucionalidad. Así En cuanto a la cuestión de fondo, respecto de las dudas de constitucionalidad suscitadas en relación con la necesidad de que la norma revistiera rango de ley orgánica por los motivos a los que nos hemos referido anteriormente, el Pleno las considera también manifiestamente infundadas, toda vez que dicho precepto no regula ningún elemento de los tipos penales de hurto. Recuerda el Tribunal que «los tipos penales contenidos en los *arts. 234 del Código Penal* -delito de hurto- y 623.1.º CP -falta de hurto-, no son normas penales incompletas o en blanco, que, de acuerdo con la jurisprudencia constitucional, pueden ser concretadas mediante normas que no revistan carácter orgánico, ni un supuesto de normas penales que remitan la regulación de elementos normativos complementarios del tipo penal a otras normas, técnica constitucionalmente admitida en la *Sentencia del Tribunal Constitucional 234/1997, de 18 de diciembre* , sin que tampoco quepa apreciar que la norma cuestionada venga a integrar los preceptos penales citados, estableciendo un elemento nuclear del tipo concretando la conducta infractora», añadiendo acto seguido que «la norma cuestionada, al establecer que la valoración de las mercancías sustraídas en establecimientos comerciales se fijará atendiendo a su precio de venta al público,

tampoco viene a regular una definición auténtica del concepto cuantía de 400 euros, aplicado al objeto del hurto, sino que se limita a fijar un criterio para la valoración probatoria de este concreto elemento en el contexto de los hurtos en establecimientos comerciales. Este carácter de mero criterio de valoración probatoria, además, está en perfecta concordancia con el hecho de su ubicación sistemática en el *artículo 365 LECrim*, en el que se regula la tasación pericial del valor de la cosa objeto de delito» concluyendo finalmente respecto de esta cuestión, que, desde la interpretación restrictiva del alcance de la reserva de ley orgánica que tradicionalmente ha defendido la jurisprudencia constitucional, no puede afirmarse que la norma cuestionada afecte directamente al derecho de libertad reconocido en el *artículo 17.1 de la CE* por cuanto no regula ningún elemento de los tipos penales de hurto ni determina los supuestos y/o las condiciones en que la privación de libertad es legítima.

Por lo que se refiere a las objeciones sobre la eventual inconstitucionalidad del precepto relacionadas con los principios de interdicción de la arbitrariedad y de seguridad jurídica (*art. 9.3 CE*) y con el principio de igualdad ante la ley (*art. 14 CE*), de nuevo el Pleno las considera notoriamente infundadas. En primer término, afirma el Alto Tribunal que la norma analizada es susceptible de ser interpretada y aplicada de una forma natural, dada su sencillez, sin que su contenido pueda generar confusión o dudas de ninguna índole, argumentando por medio de una amplia cita literal del informe emitido por el Fiscal General del Estado en la propia cuestión de inconstitucionalidad- que «la regulación establecida en la norma cuestionada sobre que el criterio para valorar los objetos sustraídos en los establecimientos comerciales será el precio de venta al público, ni puede considerarse que carezca de toda explicación racional ni, desde luego, que pueda generar confusión e incertidumbre acerca de la conducta exigible para su cumplimiento. En efecto, más allá de las legítimas discrepancias que puedan mantenerse sobre cuál pudiera ser el criterio más adecuado para la valoración del objeto material de un delito de hurto -el precio de coste, el precio de reposición, el precio de venta o cualquier otro criterio imaginable- o incluso si esa valoración debe quedar dentro del margen de libertad probatoria y libre valoración de la prueba, lo cierto es que, aun cuando no exista ninguna referencia a ello en la Exposición de Motivos de la Ley Orgánica 15/2003, en que se añadió este precepto, existen razones para justificar la elección de este criterio por el legislador. Su carácter absolutamente objetivo permite, por un lado, la previsibilidad del sujeto activo respecto de las eventuales consecuencias de su conducta, en tanto que le es posible conocer, incluso antes de actuar, la valoración que realizará el órgano judicial, y, por otro, propicia la eliminación de la eventual apreciación subjetiva que implica remitir a un informe pericial la valoración de este elemento normativo, valoración que siempre sería *ex post*.

Igualmente, por lo ya avanzado con anterioridad, no resulta posible asumir las dudas relativas a la seguridad jurídica, pues, contrariamente a lo afirmado por el órgano judicial, este criterio, por su objetividad y facilidad de constatación para el sujeto activo, tiene, precisamente, la virtualidad de permitirle conocer con carácter previo a los hechos cuál va a ser la calificación de su conducta y, por tanto, la consecuencia jurídica aplicable».

Por último, y en lo que atañe al derecho a la igualdad ante la Ley (*art. 14 CE*) el Tribunal Constitucional vuelve a hacer suyas las palabras del Fiscal General del Estado en cuanto expresaba que «no resulta posible apreciar que la norma cuestionada haya introducido ninguna diferencia de trato entre grupos o categorías de personas necesaria para dotar de un mínimo fundamento a esta duda de constitucionalidad. En efecto, la circunstancia destacada por el órgano judicial de que se estaría dispensando un desigual tratamiento para una misma conducta dependiendo de la decisión adoptada por el sujeto

pasivo en función de la libertad de fijación de precios, no puede ser reconducida a una eventual lesión del derecho a la igualdad en la ley, ya que, conforme a lo previsto en la norma cuestionada, con independencia del precio fijado en cada establecimiento para un producto, la valoración de ese producto en caso de hurto en ese concreto establecimiento será la misma para cualquiera sujeto activo, sin distinción ninguna y sin atender a ninguna consideración subjetiva, que es lo que prohíbe el *artículo 14 CE*. Ello, por si sólo, priva de cualquier fundamento a esta duda de constitucionalidad».

En atención a lo expuesto, el Pleno del Tribunal Constitucional no solo ha resuelto las objeciones jurisprudenciales relativas a la eventual inconstitucionalidad del precepto -destacando su pleno encaje constitucional-, sino que efectúa un apunte interpretativo del mismo al poner el acento en la sencillez de su redacción y la mayor seguridad jurídica que el criterio propuesto facilita en el ámbito de la valoración de los bienes o mercancías sustraídos en el interior de establecimientos comerciales.

Posteriormente la consulta 2/2009 de 21 diciembre, de la Fiscalía General del Estado, acerca de si en la valoración de las mercancías sustraídas en establecimientos comerciales, según lo previsto en el *párrafo segundo del artículo 365 LECrim*, debe excluirse del importe del IVA del valor total del precio de venta al público, conceptuó tal párrafo segundo como criterio de valoración (conclusión segunda) y mantuvo (conclusión tercera) que la locución "precio de venta al público" debe interpretarse "como la cantidad que él adquirente debe desembolsar para adquirir el producto, cifra que habitualmente se exhibe en el etiquetado de la mercancía y que comprende, sin desglosar, los costes de producción y distribución del bien, los márgenes de beneficio de los sucesivos intervinientes en la cadena productiva y los tributos y aranceles que lo hayan gravado directa o indirectamente, entre los que se incluye el **Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA)** en el territorio de aplicación del Impuesto (península y Baleares) y el Impuesto General Indirecto Canario (IGIG) y el Impuesto sobre la Producción, los Servicios y las Importaciones (IPSI) en las Islas Canarias y en las ciudades de Ceuta y Melilla respectivamente".

Y, por último, la *STS 1015/2013, de 23-12*, además de coincidir con la exégesis contenida en la Consulta FGE 2/2009, que afirma que el precio de venta al público "indudablemente incluye el IVA", reitera la pauta que ya expusiera la propia Sala II (<<es notoria la doctrina de *esta Sala (STS 360/2001, de 27 de abril)*, conforme a la cual, y como regla general, para determinar el valor de lo sustraído o defraudado no debe atenderse a su valor de coste sino a precio o valor de cambio, que naturalmente incluye los impuestos correspondientes>>), y concluye que <<despejadas las dudas de constitucionalidad del precepto, su aplicación debe garantizar la seguridad jurídica en esta materia, unificando la valoración de lo sustraído en función del precio de venta al público del producto, incluido el IVA correspondiente>>. Finalmente, la indicada resolución añade unas consideraciones en pro del criterio meramente valorativo que encierra el *art. 365.2º LECrim*: <<Con la nueva redacción de este precepto se intentó poner fin a la inseguridad jurídica derivada de las diferentes interpretaciones existentes hasta aquel momento en esta específica materia en las diferentes Audiencias, circunstancia que se veía agravada por la falta de acceso de la cuestión al criterio interpretativo unificador de la Sala Segunda del Tribunal Supremo, pues mientras unas Audiencias Provinciales fijaban el valor de lo sustraído partiendo del denominado coste de reposición -al que se sumaban los gastos de transporte-, otras sostenían que ese valor venía determinado por el precio -sin más adjetivaciones-, y una tercera corriente interpretativa optaba por detraer de éste último el importe del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante IVA) y el margen comercial o de beneficio (...). En consecuencia, despejadas las dudas de constitucionalidad del precepto, su aplicación debe garantizar la

seguridad jurídica en esta materia, unificando la valoración de lo sustraído en función del precio de venta al público del producto, incluido el IVA correspondiente>>.

CUARTO: Consecuentemente la pretensión del recurrente que considera que no habiéndose producido el hecho imponible generador de la obligación de pagar el impuesto sobre el Valor Añadido, la venta del bien o servicio, ninguna obligación tributaria nace para el vendedor de declararlo, no debe ser afectada, no siendo ocioso recordar, como la ya citada consulta FGE, de forma extensa y detallada expone.

"El *artículo 3 del Código Civil* establece como criterios interpretativos de las normas **el sentido propio de las palabras en relación con su contexto, los antecedentes históricos y legislativos y la realidad social en que han de ser aplicadas, atendiendo además a su espíritu y finalidad.** Sin embargo la interpretación que pretende el recurrente prescinden de estos criterios.

En primer término del propio tenor literal del *artículo 78 Ley 37/92 de 28 diciembre del Impuesto sobre el Valor Añadido* (en adelante, LIVA), en cuanto establece que la base imponible del impuesto en el régimen general está constituida por el importe total de la contraprestación que debe satisfacer el destinatario de las operaciones sujetas al impuesto, expresión que en el contexto de la norma no incluye el importe del Impuesto. Es decir, la LIVA no utiliza los términos precio de venta ni precio de venta al público a la hora de definir la base imponible del impuesto en el régimen general. Por otra parte, la locución precio de venta al público constituye un elemento normativo del precepto comentado de la LECrim que, como veremos, sí está legalmente definida, específicamente en el sector normativo que regula el consumo.

Con carácter general, en la óptica de la economía y las relaciones comerciales, es obvio que la mera alusión al precio de un bien puede evocar un valor en el que no estén incluidos los impuestos que lo graven; en otras ocasiones, el término aparece profusamente adjetivado, hablándose de precios de coste de penetración, desviados, de mercado, simbólicos, de reposición y unitarios, entre otras muchas expresiones que hacen referencia a realidades muy diversas, aun cuando todas ellas estén más o menos directamente relacionadas con el valor que se les da a los bienes. Sin embargo, la locución precio de venta o precio de venta al público, en el territorio de aplicación del impuesto, incluye en todo caso el importe del IVA.

Efectivamente, en el *artículo 2 apartado a) de la Directiva 98/6/CE* de protección de los consumidores, se establecía que, a efectos de la propia Directiva, se debía entender por precio de venta el precio final de una unidad del producto o de una cantidad determinada del producto, incluidos el IVA y todos los demás impuestos; Igualmente, el *Real Decreto 3423/2000, de 15 de diciembre (BOE número 311 de 28 de diciembre de 2000)*, por el que se regula la indicación de los precios de los productos ofrecidos a los consumidores y usuarios, establece textualmente, en su *artículo 4.1* relativo a las Características y presentación de los precios, que el precio de venta (precio final de una unidad del producto, incluidos IVA y todos los demás impuestos) deberá ser: a) Inequívoco, fácilmente identificable y claramente legible, situándose en el mismo campo visual. b) Visible por el consumidor sin necesidad de que este tenga que solicitar dicha información.

Como consecuencia de lo anterior, resulta a su vez indudable que, en la realidad social, -como criterio interpretativo de la norma al que también se refiere el *artículo 3 del Código Civil* -, cualquier potencial consumidor, en el territorio de aplicación del impuesto, sabe que el precio de venta o PVP -habitualmente exhibido en las etiquetas de

las mercancías ofertadas en los establecimientos comerciales-, es el importe que debe abonar para adquirir legítimamente el bien, y que un porcentaje de dicha cantidad corresponde al Impuesto sobre el Valor Añadido, aun cuando su cuantía pudiera no aparecer desglosada en el correspondiente comprobante de compra.

Por otra parte, las Sentencias citadas tampoco explican suficientemente las razones por las que se decide incluir en el valor del bien objeto de sustracción el importe íntegro del margen de beneficio o de los otros impuestos o aranceles que han podido gravarlo, mientras se deduce el montante del Impuesto sobre el Valor Añadido en atención a la sola afirmación de considerar no realizado el hecho imponible. En este sentido, un correcto entendimiento del Impuesto sobre el Valor Añadido exige recordar que el objeto de la tributación, según el *artículo 1 de la Ley 37/1992*, que lo regula, lo constituye el consumo, aun cuando el legislador ha optado por fijar el hecho imponible en relación con las entregas de bienes y las prestaciones de servicios, configurando así como sujeto pasivo del impuesto al empresario, que es quien realiza dichos actos.

Por contra, una figura impositiva que definiera el hecho imponible en relación con el acto final del consumo, convertiría al consumidor en sujeto pasivo del impuesto, al ser éste quien realizaría el hecho imponible y quien, en consecuencia, devendría obligado a la liquidación e ingreso de la cuota impositiva. En el IVA, sin embargo, a través del mecanismo plurifásico de la repercusión-deducción, el obligado a ingresar el impuesto en la Hacienda Pública es el vendedor o el prestador del servicio, aun cuando quien realmente sufre la carga del tributo es el consumidor final. De este modo se facilita la recaudación, evitando que sean los consumidores -infinitamente más numerosos y mucho menos familiarizados con la gestión fiscal- quienes declaren e ingresen el impuesto, tal y como ocurre, por ejemplo, en algunos estados de los Estados Unidos de América, donde la aplicación del llamado Use Tax- modalidad de tributo que grava el uso y consumo de bienes y en el que es el consumidor el sujeto pasivo de la obligación fiscal- trae consigo un incremento del riesgo de fraude fiscal y dificulta notablemente la correcta gestión del impuesto. Así pues, partiendo de una configuración técnica del tributo algo más compleja, en el Impuesto sobre el Valor Añadido, el hipotético fabricante del bien lo entregará al comerciante por lo que se denomina su valor añadido, integrado por sus costes de producción y el beneficio empresarial, añadiendo además la repercusión del impuesto, que el propio fabricante habrá de ingresar en la Hacienda Pública. En este régimen general, el comerciante que adquirió el bien agregará al mismo su propio valor añadido, vendiéndolo al consumidor por la suma de sus costes, su margen de beneficio y el importe del impuesto repercutido, deduciéndose -en el momento de calcular el importe que debe ingresar en la Hacienda Pública-, del total del IVA devengado, el importe del IVA que hubiere soportado en sus adquisiciones. Finalmente es el consumidor final, adquirente último del bien, quién abona la totalidad del gravamen, aunque no tendrá la obligación de ingresarlo en la Hacienda Pública sino tan solo de entregárselo al comerciante, su proveedor.

La mecánica descrita garantiza la neutralidad -al menos conceptual- del impuesto en el ámbito empresarial, de modo que no afecte a la competitividad ni incida en las decisiones económicas de los empresarios, al no suponer ni un coste ni un ingreso adicional para ellos, siendo su función la de meros intermediarios entre la administración tributaria y el consumidor final.

Sin embargo, el IVA sí incide directamente en los consumidores en la medida en que el impuesto por ellos soportado no pueden deducírselo, y por lo tanto, constituye para el consumidor un mayor coste del bien o del servicio. En el ámbito penal y desde esta perspectiva, no aparece suficientemente justificado que se incluyan en la valoración

de los bienes todos sus otros costes -de producción y distribución-, los impuestos especiales, aranceles aduaneros y hasta el margen de beneficio del empresario, para sin embargo, detraer el importe del IVA tan solo en aquellas mercancías o bienes que hayan llegado a poder del sujeto como consecuencia de una sustracción constitutiva de ilícito criminal, aun a pesar de resultar obvio que dicho importe integra el último eslabón en la cadena impositiva que grava el bien, constituyendo una parte del precio a pagar y, por consiguiente, un coste de ineludible abono para el adquirente legítimo del mismo.

La opción de deducir el importe del IVA en la valoración de la mercancía sustraída en el establecimiento comercial, llevada a sus últimas consecuencias, obligaría a determinar, en primer término, el territorio de aplicación del impuesto, que conforme prevé el *artículo 2 de la LIVA*, se corresponde con el territorio nacional peninsular y las Islas Baleares, teniendo sin embargo carácter de territorios terceros -dónde no es de aplicación el IVA- las ciudades de Ceuta y Melilla y el Archipiélago Canario. Resultaría por tanto necesario conocer y descontar del valor de la mercancía el importe del Impuesto General Indirecto Canario (IGIC) cuando el hecho tenga lugar en las islas y el importe del Impuesto sobre la Producción, los Servicios y las Importaciones (IPSI), cuando la sustracción tenga lugar en Ceuta o Melilla, como tributos asimilables al IVA en aquellos lugares.

Asimismo, resultaría ineludible atender al tipo impositivo aplicable en cada caso, que, dependiendo de la naturaleza del bien, puede ser el tipo general, hasta ahora en el 21 por 100, el reducido, al 10 por 100 y el super reducido, al 4 por 100, además de los tipos específicos previstos para el régimen especial del recargo de equivalencia (al 1,75 por 100 en el caso de los bienes objeto del Impuesto Especial sobre las Labores del Tabaco, y al 4, 1 y 0,5 por 100 según se trate de artículos gravados al tipo general, reducido y super reducido, respectivamente). Habría de tenerse en cuenta además el tipo impositivo vigente en el momento del hecho, dado que los tipos son susceptibles de variaciones y, concretamente en este momento, están previstas subidas inminentes de algunos de ellos como consecuencia de la política fiscal diseñada en atención a la actual coyuntura económica.

Debería determinarse en cada caso si la tributación por el IVA está sometida al régimen ordinario o a alguno de los diversos regímenes especiales previstos legalmente, entre los que se encuentra el de bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección (REBU) en cuyo caso, la base imponible del tributo no es la contraprestación del bien como ocurre en el régimen general, sino que, conforme prevé el *artículo 137 de la LIVA*, está constituida por el margen de beneficio de cada operación, minorado en la cuota del Impuesto sobre el Valor Añadido correspondiente a dicho margen, entendiéndose a estos efectos por margen de beneficio la diferencia entre el precio de venta y el precio de compra del bien. En el *párrafo tercero del propio artículo 137 de la LIVA*, se establece que el precio de venta del bien está integrado por el importe total de la contraprestación más la cuota del Impuesto sobre el Valor Añadido que grava la operación.

No menos conflictivo resultará mantener la interpretación partidaria de excluir el tributo del valor del bien en los casos en los que el empresario -sujeto pasivo de la sustracción- sea un minorista sometido preceptivamente al régimen especial del recargo de equivalencia -personas físicas o determinadas entidades en régimen de atribución de rentas en el IRPF que comercialicen al por menor artículos o productos de cualquier naturaleza, salvo los exceptuados, sin haberlos sometido a proceso alguno de fabricación, elaboración o manufactura-, circunstancia que atendiendo al tipo de infracciones penales afectadas, ocurrirá con cierta frecuencia (los ejemplos son

incontables, quioscos de prensa, pequeño comercio de libros, alimentación, regalos, etc.). Según dicho régimen especial, y salvo determinadas operaciones puntuales, los comerciantes minoristas no deben presentar declaración-liquidación por el IVA, ya que la exacción del impuesto correspondiente a sus ventas se realiza a través del recargo que deben repercutirles sus propios proveedores junto con la cuota ordinaria del IVA, siendo estos proveedores los encargados de liquidar e ingresar ese recargo a la Hacienda Pública, importe, pues, que el minorista anticipa al momento de realizar sus compras y que sólo recupera con las ventas al consumidor final. En este régimen especial, si la mercancía resulta sustraída y el importe del gravamen se obvia en el momento de valorar el bien en sede penal, la carga del impuesto se desplazará, constituyendo un coste irre recuperable para el comerciante minorista.

Así las cosas, las afirmaciones del Tribunal Constitucional respecto de la sencillez del precepto y su potencial utilidad para minimizar la inseguridad jurídica -en la medida en que facilita un criterio de valoración de carácter objetivo- tan sólo resultan certeras en tanto en cuanto se dé a la expresión precio de venta al público su verdadera significación de acuerdo con la legislación que regula el consumo y la propia LIVA, comprensiva del monto total que haya de desembolsarse en cada caso para la legítima adquisición del producto. Los ejemplos que se acaban de citar en relación con el IVA son sólo algunas muestras de la dificultad que entraña mantener una exégesis del precepto que además de prescindir de la dicción literal del *artículo 78 de la LIVA*, desoye el significado propio de la locución precio de venta, ignora la realidad social en la que ha de aplicarse la norma y contraviene el espíritu y finalidad simplificadora del precepto, por cuanto obliga a adquirir un amplio conocimiento de las variables de la tributación en cada caso y de la compleja normativa del impuesto, dificultando incluso que el sujeto activo de la infracción -particularmente en el caso de las sustracciones al descuido- esté en condiciones de prever la entidad del injusto (delito o falta de hurto) y sus consecuencias legales".

En base a lo argumentado el recurso debe ser desestimado y declarar que el valor de lo sustraído en establecimiento comerciales es el precio de venta al público que debe interpretarse como la cantidad que debe abonarse para su adquisición, cifra que habitualmente se exhibe en el etiquetado de la mercancía, comprensiva, sin desglosar, las costas de producción y distribución del bien, los márgenes de beneficio de los sucesivos intervinientes en la cadena de producción y los tributos y aranceles que lo hayan gravado directa o indirectamente, con inclusión del Impuesto del Valor Añadido (IVA) en el territorio de su aplicación (península y Baleares) el impuesto General Indirecto Canario (IGIG), en las Islas Canarias y el impuesto sobre la Producción, los Servicios y las Importaciones (IPSI) en las ciudades de Ceuta y Melilla.

QUINTO: Desestimándose el recurso las costas se imponen a la recurrente (*art. 901 LECr*).

FALLO

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta sala ha decidido

No **haber lugar al recurso de casación** interpuesto por **D^a Maite**, contra *sentencia de fecha 30 de septiembre de 2.016, dictada por la Sección Segunda de la Audiencia Provincial de Madrid*, que desestimó el recurso de apelación; imponiéndole las costas de su recurso.

Notifíquese esta resolución a las partes haciéndoles saber que contra la presente no cabe recurso e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.

D. Manuel Marchena Gomez D. Andres Martinez Arrieta D. Julian Sanchez Melgar D. Jose Ramon Soriano Soriano D. Miguel Colmenero Menendez de Luarca D. Francisco Monterde Ferrer D. Juan Ramon Berdugo Gomez de la Torre D. Luciano Varela Castro D. Alberto Jorge Barreiro D. Antonio del Moral Garcia D. Andres Palomo Del Arco D^a. Ana Maria Ferrer Garcia D. Pablo Llarena Conde D. Carlos Granados Perez D. Perfecto Andres Ibañez D. Juan Saavedra Ruiz D. Joaquin Gimenez Garcia