

DOCTRINA DE LA FISCALÍA GENERAL DEL ESTADO

Consulta 2/2009, de 21 de diciembre, acerca de si en la valoración de las mercancías sustraídas en establecimientos comerciales según lo previsto en el párrafo segundo del artículo 365 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal, debe excluirse el importe del IVA del valor total del precio de venta al público.

Referencia: FIS-Q-2009-00002

I. INTRODUCCIÓN Y PLANTEAMIENTO DE LA CONSULTA

Conforme a su redacción última, dada por Ley 13/09 de 3 de noviembre, de reforma de la legislación procesal para la implantación de la nueva Oficina Judicial, el párrafo primero del art. 365 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal establece que, “Cuando para la calificación del delito o de sus circunstancias fuere necesario estimar el valor de la cosa que hubiera sido su objeto o el importe del perjuicio causado o que hubiera podido causarse, el Juez oirá sobre ello al dueño o perjudicado, y acordará después el reconocimiento pericial en la forma determinada en el capítulo VII de este mismo título. El Secretario judicial facilitará a los peritos nombrados las cosas y elementos directos de apreciación sobre [los] que hubiere de recaer el informe. Si tales efectos no estuvieren a disposición del órgano judicial, el Secretario judicial les suministrará los datos oportunos que se pudieren reunir, a fin de que, en tal caso, hagan la tasación y regulación de perjuicios de un modo prudente, con arreglo a los datos suministrados”.

Con anterioridad a esta modificación del precepto -en la que se encomienda al Secretario judicial la función que anteriormente estaba reservada al Juez-, la Ley Orgánica 15/2003 de 25 de noviembre de reforma del Código Penal de 1995, en su Disposición Final Primera, punto Segundo, letra e), había añadido un segundo párrafo al art. 365 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal con el siguiente tenor: “La valoración de las mercancías sustraídas en establecimientos comerciales se fijará atendiendo a su precio de venta al público”. En la Disposición Final Cuarta de la misma ley se establecía que “En esta ley orgánica, tienen carácter de ley ordinaria los preceptos contenidos en el apartado segundo de la disposición final primera, en el apartado segundo de la disposición segunda y en la disposición final tercera, que han sido dictados en ejercicio de lo dispuesto en el art. 149.1.5 y 8ª de la Constitución”. Estas dos últimas previsiones no han sido modificadas por la Ley 13/09, manteniéndose el texto anterior en su estricta literalidad.

No explicaba el legislador en la Exposición de Motivos de la Ley 15/2003, las razones por las que, además de abordar una profunda reforma de las partes general y especial del Código Penal, se efectuaban diversas modificaciones en algunos preceptos de la Ley de Enjuiciamiento Criminal, si bien resulta razonable inferir que tales reformas procesales fueron inspiradas por la necesidad de reforzar la eficacia práctica de las modificaciones efectuadas en la ley ritual por medio de la Ley Orgánica 8/2002 de 24 de octubre y la Ley 38/2002 de 24 de octubre, cuya finalidad prioritaria y común no era otra que la agilización y mejora del procedimiento abreviado para el enjuiciamiento rápido e inmediato de determinados delitos y faltas.

Como es bien sabido, el art. 234 del Código Penal castiga como autor del delito de hurto al que, con ánimo de lucro, tomare las cosas muebles ajenas sin la voluntad de su dueño, si la

cuantía de lo sustraído excede de 400 euros, mientras el art. 623.1º del Código Penal castiga como falta de hurto la misma conducta cuando el valor de lo sustraído no exceda de aquella cantidad. La frontera cuantitativa establecida por el legislador entre ambas infracciones está, pues, directamente vinculada a los conceptos de cuantía o precio de lo sustraído, y desde ese punto de vista, el nuevo párrafo segundo del art. 365 de la L.E.Crim. 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 -objetivo este que también los Sres. Fiscales han de promover, particularmente en las infracciones penales de menor entidad-, 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 (en adelante IVA) y el margen comercial o de beneficio.

Resulta forzoso reconocer, sin embargo, que el nuevo párrafo del precepto no parece haber servido para superar las diferencias exegéticas apuntadas, manteniéndose en la actualidad las mismas posturas encontradas en el ámbito de las Audiencias Provinciales, circunstancia que se ve agravada por la falta de acceso que la cuestión tiene -por mor de las normas de atribución de la competencia para enjuiciar entre los diferentes órganos jurisdiccionales-, al criterio interpretativo unificador de la Sala Segunda del Tribunal Supremo.

La Fiscalía de la Comunidad Autónoma consultante se dirige a la Fiscalía General del Estado poniendo de relieve esas mismas diferencias interpretativas que, en relación con la materia, se pusieron de manifiesto en la reunión de su Junta de Fiscales del pasado mes de febrero. Así, y para la mayoría de los Sres. Fiscales asistentes a la Junta, en la valoración de los efectos sustraídos en establecimientos comerciales efectuada conforme al criterio facilitado por el art. 365.2 de la L.E.Crim., debe detraerse el importe del IVA del montante del precio de venta al público, mientras el Fiscal Superior mantiene la tesis contraria, partidaria de comprender en el concepto de precio de venta al público tanto el margen comercial de beneficio como el importe del IVA correspondiente en cada caso. El texto de la consulta se contrae por tanto a la resolución de esta específica cuestión, planteada en los términos a que acabamos de referirnos.

II. LA CUESTIÓN DE INCONSTITUCIONALIDAD DEL PRECEPTO CONTENIDO EN EL PÁRRAFO SEGUNDO DEL ARTÍCULO 365 DE LA LEY DE ENJUICIAMIENTO CRIMINAL. AUTO DEL PLENO DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL Nº 72/2008 DE 26 DE FEBRERO DE 2008

Un primer acercamiento al objeto del debate aconseja destacar que el Tribunal Constitucional, por medio de Auto del Pleno de 26 de febrero de 2008, ha despejado definitivamente las dudas acerca de la constitucionalidad del párrafo segundo del art. 365 de la L.E.Crim., que fueron en su día puestas de manifiesto reiteradamente por la corriente exegética partidaria de excluir o restar el importe del IVA del precio de 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.

La cuestión de inconstitucionalidad respecto del art. 365.2 de la L.E.Crim. fue formalmente planteada el 15 de noviembre de 2006, fecha en la que tiene entrada en el registro del Tribunal Constitucional un escrito de la Sección Cuarta de la Audiencia Provincial de Sevilla, en el que, con carácter previo a resolver el recurso de apelación interpuesto contra la Sentencia de 14 de septiembre de 2005 dictada por el Juzgado de lo Penal nº 6 de los de Sevilla en el Procedimiento Abreviado nº 225/2005, se planteaba la posibilidad de que el párrafo segundo del art. 365 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal pudiera ser contrario a los arts. 9.3, 14 y 81.1 de la Constitución Española (en adelante, C.E.).

En la sentencia de instancia, el Juzgado de lo Penal había condenado al recurrente en apelación a una pena de tres meses de prisión e inhabilitación por considerarle autor de un delito de hurto en grado de tentativa. Los hechos se referían al intento de sustracción de dos

maquinas fotográficas cuyos precios de venta al público ascendían respectivamente a los 299 y 126,65 euros.

La Audiencia Provincial de Sevilla que promueve la cuestión de inconstitucionalidad argumenta, en primer término, que entiende aplicable la norma cuestionada al caso concreto aun a pesar de no haber sido expresamente mencionada en la Sentencia, dado que en el relato de hechos probados se hacía referencia exclusiva al precio de venta al público de los objetos que se intentaron sustraer (un total de 425,65 euros) y no a la tasación pericial de su valor (con la que, al parecer, también se contaba y que valoraba los bienes en un total de 361,80 euros), entendiendo la Sala que de la constitucionalidad del precepto dependía que la sanción a imponer lo fuera por delito o por falta de hurto, al haber fijado el legislador el límite cuantitativo entre ambos en los 400 euros.

Expone la Audiencia que, en lo que se refiere al tema de fondo, el precepto plantea dudas de constitucionalidad tanto desde la perspectiva de la reserva de ley orgánica (art. 81.1 de la C.E.) como en relación con los principios de interdicción de la arbitrariedad y de seguridad jurídica (art. 9.3 de la C.E.), y en relación asimismo con el principio de igualdad (art. 14 de la C.E.).

Por lo que respecta a la eventual inconstitucionalidad del precepto relacionada con la infracción de la reserva de ley orgánica (art. 81.1 CE) la Sala hace hincapié en el hecho de que, aún tratándose la norma cuestionada de un precepto de la L.E.Crim., como consecuencia de su tenor literal, podría constituir un precepto penal sustantivo capaz de integrar los tipos penales relativos al hurto y por tanto, desde ese punto de vista, resultaría ineludible que revistiera la forma de ley orgánica y no la de ley ordinaria, tal y como expresamente establecía la Disposición Final Cuarta de la Ley Orgánica 15/2003. La propia Sala, con invocación de la Sentencia del Tribunal Constitucional nº 234/1997, de 18 de diciembre, hace notar que la norma cuestionada no puede constituir un elemento normativo complementario de los tipos penales relativos al hurto susceptible de ser regulado por una ley ordinaria, puesto que el valor de las cosas se refiere a un hecho y no a una realidad determinada por una norma jurídica o social, constituyendo además un elemento nuclear del tipo penal en la medida en que afecta a la distinción entre delito y falta. Igualmente descarta que la norma pueda erigirse en el complemento extrapenal propio de las normas penales en blanco, argumentando que los preceptos afectados disponen de todos los elementos precisos para la determinación de la conducta típica, sin que antes de la reforma comentada se hubiera planteado que las referencias existentes al valor de lo sustraído precisaran de ninguna integración normativa.

Las dudas de constitucionalidad referidas a los principios de interdicción de la arbitrariedad y de seguridad jurídica (art. 9.3 C.E.) y al principio de igualdad (art. 14 C.E.) se fundamentan, según la Sala que promueve la cuestión, en que el criterio del precio de venta al público resulta aleatorio, variable, tanto temporal como geográficamente, además de altamente dependiente de factores ajenos a la antijuridicidad del hecho, como lo es la voluntad del sujeto pasivo de la infracción penal. La Audiencia argumenta que, en virtud de la libertad de precios, existe la posibilidad de que el precio de venta al público varíe de un lugar a otro, e incluso temporalmente, concluyendo que, dada la trascendencia penal de dicha variación, el criterio de valoración propuesto no aparece racionalmente justificado, puesto que puede llevar a castigar de modo muy distinto conductas que presentan idénticos rasgos de antijuridicidad en cuanto al desvalor de la acción -sustracción sin violencia, intimidación ni fuerza en las cosas- y al desvalor del resultado -idénticos objetos y mismo coste de reposición. Insiste la Sala en que, lejos de ser un valor objetivo y abstracto, el precio de venta al público constituye un criterio subjetivo y, en definitiva, arbitrario y generador de inseguridad jurídica.

En lo que aquí interesa, el Auto dictado por el Tribunal Constitucional resuelve en el sentido de acordar la inadmisión de la cuestión de inconstitucionalidad, recordando en primer término que “el art. 37.1 LOTC establece que el Tribunal podrá rechazar, en trámite de admisión, mediante Auto y sin otra audiencia que la del Fiscal General del Estado, la cuestión de inconstitucionalidad cuando fuera notoriamente infundada”, para expresar acto seguido que “el presente caso, como se argumentará a continuación, es uno de esos supuestos en que, sin excesivo esfuerzo argumental, es posible concluir que las dudas de inconstitucionalidad están manifiestamente infundadas”.

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 623.1º 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 art. 365 L.E.Crim., 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 art. 17.1 de la C.E 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 C.E.) 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 art. 14 C.E. Ello, por sí solo, 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.

III. DIFERENTES CRITERIOS INTERPRETATIVOS DEL PRECEPTO CONTENIDO EN EL PÁRRAFO SEGUNDO DEL ARTÍCULO 365 DE LA L.E.Crim

Con anterioridad a la reforma de la L.E.Crim por Ley 15/2003, los términos valor o cuantía del bien sustraído habían dado pie a muy diferentes criterios hermenéuticos en las distintas Audiencias Provinciales, entendiéndose por valor de lo sustraído en unos casos el propio coste de reposición junto con los gastos de transporte; el precio del bien, sin más adjetivación, en el que se entendía incluido el Impuesto sobre el Valor Añadido o el precio de venta excluidos el IVA y el margen comercial o de beneficio.

Según la 22ª Edición del Diccionario de la Real Academia Española de la Lengua, cuantía es expresión que se refiere al valor de la materia litigiosa, mientras el valor es la cualidad de las cosas en virtud de la cual se da por poseerlas cierta suma de dinero o equivalente. Desde este primer acercamiento interpretativo conforme a la propia carga semántica de los términos, en el caso de las mercancías sustraídas en establecimientos comerciales, su valor, aun antes de promulgarse el segundo párrafo del art. 365 de la L.E.Crim., parecía referirse a su precio de venta al público, incluidos el margen de beneficio y el Impuesto sobre el Valor Añadido, por cuanto es esa y solo esa la cantidad cuyo abono faculta a la adquisición legítima del bien. En la línea apuntada, la Sentencia de la Sala Segunda de fecha 27 de abril de 2001, -una de las escasísimas ocasiones en que el Alto Tribunal se ha pronunciado en relación con esta materia-, expresaba lo siguiente: “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”.

Aun a pesar de lo expuesto, la exégesis de los términos valor o cuantía de los bienes dio lugar a tal variedad de hipótesis, que el legislador consideró la conveniencia de facilitar -por medio de la inclusión del segundo párrafo del art. 365 de la L.E.Crim.-, un criterio de valoración al que atender, directamente vinculado con el significado de la expresión precio de venta al público. El hecho de que el ámbito del precepto aparezca perfectamente acotado -las sustracciones de mercancías en establecimientos comerciales-, y que en ese contexto se pueda prescindir de parámetros más complejos como, por ejemplo, el demérito del bien por el uso, son extremos que debieran haber facilitado su recta aplicación.

Sin embargo, persiste tras la reforma del precepto aludido la corriente interpretativa partidaria de deducir o restar el importe de IVA a la hora de valorar los efectos sustraídos en los establecimientos comerciales. En este sentido, la Sentencia de la Sección Decimoquinta de la Audiencia Provincial de Madrid nº 348/2008 de 14 de noviembre de 2008 aboga por descontar el importe correspondiente al IVA “por constituir el impuesto un gravamen cuya base imponible es precisamente el precio de venta al público”, completando la argumentación con una referencia a que el valor del producto viene integrado tan solo por el coste de adquisición y el

importe de la ganancia, excluyéndose en todo caso los impuestos, ya que, según se afirma, no habiéndose producido la venta, no nace la obligación tributaria. En parecidos términos se expresan algunos de los Sres. Fiscales de la Fiscalía consultante cuando afirman que el precio de venta al público constituye la base imponible del IVA, lo que permite distinguir entre aquel y el precio total a pagar, que resultaría de la suma del primero y el porcentaje correspondiente al impuesto. En esa misma línea, la Sentencia nº 45/2009 de la Sección Séptima de la Audiencia Provincial de Madrid de fecha 2 de febrero de 2009 alude a que el concepto precio de venta al público tiene un alcance menor que el desembolso que el comprador hace para la adquisición del producto, limitándose a la contraprestación económica que habría de satisfacer el propietario de la cosa a cambio de la transferencia del dominio del bien mueble.

El art. 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, las interpretaciones a que acabamos de referirnos, prescinden abiertamente de estos criterios, y en primer término del propio tenor literal del art. 78 de la Ley 37/1992 del Impuesto sobre el Valor Añadido, de 28 de diciembre (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 L.E.Crim 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 art. 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 Núm. 311 de 28.12.2000), por el que se regula la indicación de los precios de los productos ofrecidos a los consumidores y usuarios, establece textualmente, en su art. 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 art. 3 del Código Civil-, cualquier potencial consumidor, en el territorio de aplicación del impuesto, sabe que el precio de venta o P.V.P. -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 art. 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 este 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, dónde 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, deducir 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 art. 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 16 por cien, el reducido, al 7 por cien y el súper reducido, al 4 por cien, además de los tipos específicos previstos para el régimen especial del recargo de equivalencia (al 1,75 por cien en el caso de los bienes objeto del Impuesto Especial sobre las Labores del Tabaco, y al 4, 1 y 0,5 por cien según se trate de artículos gravados al tipo general, reducido y súper 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 art. 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 art. 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 grave 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 solo 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 irrecuperable 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 art. 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.

Existe un importante número de resoluciones de las diferentes Audiencias que amparan el criterio de que, tanto el importe del Impuesto sobre el Valor Añadido como el margen comercial,

los costes de producción y distribución y cualesquiera otros tributos o aranceles que hayan gravado el bien, forman parte del precio de venta al público de la mercancía. En ese sentido se pronuncia la Sentencia nº 21/2009 de la Sección Segunda de la Audiencia Provincial de Barcelona de 20 de enero de 2009 en la que se argumenta a favor de no descontar el importe del IVA en la valoración del bien cuando dice que «El precio de venta al público no es sino el que ha de desembolsarse para poder adquirir el producto (...) cualesquiera que sean los conceptos englobados en el mismo».

En similar sentido, la Sentencia nº 122/2009 de 12 de marzo de 2009 de la Sección Primera de la Audiencia Provincial de Madrid, en relación al párrafo segundo del art. 365 de la L.E.Crim retoma los argumentos vertidos por la misma Sala en su Sentencia nº 121/2008 de 12 de marzo, cuanto establece: “La norma extra penal que comentamos es precisa y su oportunidad y sentido tiene plena justificación en dos vertientes. Por un lado, facilita el enjuiciamiento del hecho mediante juicio rápido (...) y de otro lado, es plenamente compatible con el bien jurídico protegido por el tipo de hurto, en cuanto establece un criterio de valoración basado en el beneficio económico que pretende conseguir el autor del hecho con su conducta. Su sentido literal es claro y preciso y no requiere de un especial esfuerzo interpretativo y a él ha de estarse. Por último, la citada norma no excluye a nuestro juicio que su acreditación pueda hacerse mediante prueba pericial. Ciertamente al establecerse un sistema de valoración muy concreto, de ordinario se podrá acreditar mediante prueba documental: ticket de compra, documento que acredite el precio etc., pero ello no excluye que el documento o pericia que acredite el valor deba ser sometido a contradicción procesal durante el plenario y valorado junto con el resto de los medios de prueba”, para añadir finalmente que “el valor de venta es el precio final de todo producto y este incluye el IVA, por lo que donde la ley no distingue no cabe hacer distinciones. Los argumentos anteriores permiten concluir que la sentencia de instancia debió tomar el precio de venta al público de la mercancía sustraída con inclusión del IVA como referencia obligada para la calificación de los hechos como delito de hurto.»

También la Sección Primera de la Audiencia Provincial de Palencia, en su Sentencia nº 12/2009 de 13 de febrero, a partir de la dicción literal del art. 365, interpreta que habrá de estarse al precio de venta al público, “concepto que integra todo lo que el comprador satisface por la mercancía, incluido el IVA, cuya exclusión beneficiaría al infractor que, consumado el delito, se ahorraría el tributo, frente al ciudadano que en una compra de idéntico bien, estaría obligado al pago del impuesto”. La Sentencia nº 696/2008 de 31 de octubre de la Sección Decimosexta de la Audiencia Provincial de Madrid en ese mismo sentido establece que «el precio de venta al público se refiere al valor de las mercancías sustraídas en establecimientos comerciales, que no es otro que aquel por el que un bien se pone a la venta o puede adquirirse por un particular, es decir, el que incluye los correspondientes impuestos indirectos con independencia del grado de ejecución alcanzado”.

Las dificultades interpretativas derivadas de la exclusión del importe del IVA, y la inseguridad jurídica que dicha tesis puede generar se ponen también de manifiesto en la Sentencia nº 135/2009 de 4 de febrero, dictada por la Sección Octava de la Audiencia Provincial de Barcelona, cuando recuerda que “descontar el importe del IVA sobre la teoría de ser un impuesto que solo paga el consumidor final, llevaría a la necesidad de descontar también los restantes gastos fiscales del negocio, como los del transporte, la nomina del personal etc., partidas que igualmente podrían considerarse como parámetros o costes que no formarían parte del núcleo del valor del producto sino gastos artificialmente incorporados por el comerciante. Resultando realmente difícil, por no decir imposible, conocer el valor del bien a partir de este planteamiento”.

Por último, la consulta elevada por la Fiscalía de la Comunidad Autónoma planteaba la posibilidad de que la interpretación del precepto hubiera de ser diferente según que el bien resultara sustraído del propio establecimiento comercial-, en cuyo caso se entendería que se debe detraer en su valoración el importe del IVA y el margen comercial-, y el supuesto de que el bien fuera sustraído en el establecimiento pero a un cliente del mismo, inmediatamente después de que este lo haya adquirido tras abonar su importe y sin haberlo usado, en cuyo caso debería tenerse en cuenta en la valoración tanto el IVA como el margen comercial.

La hipótesis planteada contribuye, en realidad, a reforzar la argumentación jurídica efectuada hasta este momento, dado que, de otro modo, un mismo hecho podría ser calificado como

delito o falta en función de que el propio objeto hubiera sido sustraído de uno de los estantes del establecimiento o de la bolsa de un cliente que ya lo hubiera abonado.

De lo dicho hasta este momento se concluye que estos últimos matices planteados por la consulta resultan de todo punto irrelevantes. Si en la valoración del bien sustraído, en uno u otro supuesto, se quiere atender al criterio del precio de venta al público –y el tenor literal del precepto no excluye tal posibilidad-, dado que dicha expresión se refiere a la cantidad que debe abonarse para la adquisición del bien, incluyendo entre otros costes el importe del IVA y el margen comercial, las diferencias entre las dos hipótesis apuntadas solo tendrán trascendencia a la hora de determinar quién ha resultado perjudicado por la acción, y por tanto, a quién debe reintegrarse el bien o quién es acreedor de la correspondiente indemnización en concepto de responsabilidad civil derivada de la infracción penal, en su caso.

IV. CONCLUSIONES

PRIMERA. El Tribunal Constitucional, por medio del Auto del Pleno de 26 de febrero de 2008, ha declarado manifiestamente infundadas las dudas sobre la constitucionalidad de la norma contenida en el párrafo segundo del art. 365 de la L.E.Crim planteadas por la Audiencia Provincial de Sevilla, en cuanto hace referencia a la posibilidad de atender, en la valoración de las mercancías sustraídas en establecimientos comerciales, a su precio de venta al público. Al entender del Tribunal Constitucional, la interpretación del precepto conforme a su tenor literal, la sencillez de su redactado y su clara vocación simplificadora, proporcionan un criterio de valoración objetivo susceptible de ser tenido en cuenta en un marco específico de la realidad - las sustracciones de mercancías exhibidas en establecimientos comerciales-, que hace posible la determinación del valor de las mismas sin que sea preceptiva la realización, en todo caso, de un informe de tasación pericial.

SEGUNDA. Los Sres. Fiscales atenderán al criterio de valoración previsto en el párrafo segundo del art. 365 de la L.E.Crim. en el ámbito a que se refiere el precepto, promoviendo activamente el enjuiciamiento de las infracciones penales afectadas (particularmente, los delitos y faltas de hurto) por los cauces de la denominada justicia rápida, especialmente en los supuestos en que el imputado y su representación letrada hayan manifestado su voluntad de prestar conformidad con el escrito de acusación del Ministerio Fiscal.

TERCERA. En la valoración de las mercancías a que se refiere el párrafo segundo del art. 365 de la L.E.Crim., los Sres. Fiscales interpretarán la locución precio de venta al público como la cantidad que el 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 (IGIC) 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.

CUARTA. En todo caso, los Sres. Fiscales cuidarán de que se una al expediente la etiqueta o documento acreditativo del importe del precio de venta al público de la mercancía objeto de sustracción.

Por lo expuesto, en lo sucesivo, los Sres. Fiscales en el ejercicio de sus funciones, se atenderán al contenido de la presente Consulta.