



Roj: **STS 3742/2017** - ECLI: **ES:TS:2017:3742**

Id Cendoj: **28079120012017100712**

Órgano: **Tribunal Supremo. Sala de lo Penal**

Sede: **Madrid**

Sección: **1**

Fecha: **24/10/2017**

Nº de Recurso: **757/2017**

Nº de Resolución: **692/2017**

Procedimiento: **RECURSO CASACIÓN**

Ponente: **FRANCISCO MONTERDE FERRER**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

SENTENCIA

En Madrid, a 24 de octubre de 2017

Esta sala ha visto el recurso de casación con el nº 757/2017, interpuesto por el **Ministerio Fiscal**, contra la sentencia dictada el 1 de febrero de 2017 por la Sección Tercera de la Audiencia Provincial de Girona, en el Rollo de Sala Nº 22/2017, correspondiente al Procedimiento rápido para determinados delitos nº 1069/2016 del Juzgado de lo Penal nº 1 de Girona, habiendo sido parte en el presente procedimiento, como recurrente El Ministerio Fiscal, y como recurridos los acusados **D^a. Andrea** representada por la Procuradora **D^a María Dolores Moreno Gómez**, y **D. Anton**, representado por el procurador **D. Domingo Lago Pato**; han dictado sentencia los Excmos. Sres. mencionados al margen.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Francisco Monterde Ferrer

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- El Juzgado de lo Penal nº 1 de Girona, incoó Procedimiento para enjuiciamiento rápido de determinados delitos con el nº 1069/2016 en cuya causa la Sección Tercera de la Audiencia Provincial de Girona, tras celebrar juicio oral y público, dictó sentencia el 1 de febrero de 2017, que contenía el siguiente **Fallo:** " **QUE ESTIMAMOS EN PARTE** el recurso de apelación interpuesto por la representación de **Anton** y de **Andrea** contra la sentencia de fecha 2.11.2016, dictada por el Juzgado de lo Penal nº 1 de Girona, en el Juicio rápido nº 1069/2016 de la que este rollo dimana, **REVOCANDO** la meritada resolución **ABSOLVIENDO** a los recurrentes de delito intentado de hurto por el que habían sido condenados en la instancia y **CONDENANDO** a **Anton** y **Andrea** como autores cada uno de ellos de un delito leve de hurto a la pena de DOS MESES DE MULTA con cuota diaria de SEIS EUROS y al pago cada uno de ellos de la mitad de las costas de la instancia, **CONFIRMANDO** el pronunciamiento de la instancia en lo relativo a la responsabilidad civil, declarando de oficio las costas causadas en esta alzada.

Líbrense certificaciones de la presente resolución para su unión al Rollo de su razón y remisión al Juzgado de procedencia junto con las actuaciones originales para el cumplimiento de lo acordado."

SEGUNDO.- En la citada sentencia, en su antecedente cuarto, se aceptaron los hechos probados de la sentencia de instancia, a excepción del valor de lo sustraído que se fina en 371,04 euros, más IVA.

Los **hechos probados** dictados en la sentencia de instancia, dictada por el Juzgado de lo Penal, nº 1 de Girona, de fecha 2 de noviembre de 2016 son los siguientes: "Sobre las 14:15 horas del día 13 de agosto de 2016, los acusados, **Andrea** y **Anton**, puestos de común acuerdo y con ánimo de ilícito enriquecimiento, entraron en el Centro Comercial Hipercor, sito en la carretera Barcelona nº 116 de Girona, se apoderaron de un bolso de la marca Rebecca Minkoff, tres polos de la marca Ralph Lauren, una camisa de la marca Lacoste y un artículo de cosmética, cuyo precio de venta al público asciende a la cantidad de 448,96 euros, sin hacer efectivo su importe.



El vigilante de seguridad les interceptó una vez traspasada la línea de caja y los objetos fueron recuperados en su totalidad, si bien las prendas de ropa resultaron dañadas al eliminar los sistemas de alarma, reclamando el legal representante del citado establecimiento su importe."

TERCERO.- Notificada la sentencia a las partes, el Ministerio Fiscal, anunció su propósito de interponer recurso de casación que se tuvo por preparado por auto de 16 de febrero de 2017, emplazándose seguidamente a las partes para que hiciesen uso de su derecho ante esta Sala.

CUARTO.- Por medio de escrito, que tuvo entrada en la Secretaría de este Tribunal en 4 de abril de 2017, el Ministerio Fiscal, interpuso el anunciado recurso de casación articulado en los siguientes **motivos**:

Único.- Al amparo del art. 847.1 b) u 849.1º LECr . por infracción de ley, por aplicación indebida del art. 234.2 del C.P . y consiguiente inaplicación del art. 234.1 del mismo cuerpo legal .

QUINTO.- La parte recurrida, **D. Anton y Dª Andrea** , por medio de escritos fechados el 5 y el 9 de mayo de 2017, respectivamente, evacuando el trámite que se les confirió, y por las razones que adujeron, interesaron la inadmisión de todos los motivos del recurso presentado por el Ministerio Fiscal, que subsidiariamente, impugnaron.

SEXTO.- Por providencia de 27 de septiembre de 2017 se declaró el recurso admitido y concluso, señalándose para su **deliberación y fallo** el pasado día **18 de octubre de 2017** en cuya fecha la Sala deliberó con el resultado decisorio que a continuación se expresa:

II. FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- El primero y único motivo se configura por **infracción de ley**, al amparo de los arts 847.1. b) y art. 849.1 LECr , por indebida aplicación del art. 234.2 CP y correlativa indebida inaplicación del art. 234.1 CP .

1. El recurrente entiende que el caso enjuiciado tiene interés casacional, por existir sobre la cuestión jurisprudencia contradictoria de las distintas Audiencias Provinciales. Los hechos enjuiciados tuvieron lugar el día 13 de agosto de 2016, lo que motivó la incoación de las Diligencias Urgentes Juicio Rápido 122/2016, en el Juzgado de Instrucción nº 1 de Girona, con posterioridad por tanto a la reforma de la Ley 41/2015. Y señala que la sentencia dictada por la Audiencia Provincial de Girona modifica los hechos probados de la sentencia del Juzgado de lo Penal (Antecedente de hecho Cuarto): "Se aceptan los hechos probados de la Sentencia de instancia a excepción del valor de los sustraído que se fija en 371?04 euros más IVA"

Y se indica que en el fundamentación jurídica de la sentencia ahora recurrida, se realizan diversas consideraciones "en torno a la cuestión relativa a si deben o no incluirse en el precio de venta al público, a la hora de valorar objetos, según el art. 365 LECr , los impuestos que debe soportar el comprador, en particular el IVA", llegando la sala de apelación a una conclusión negativa, entendiendo "que el propio impuesto no es una parte del valor del bien o servicio, sino que se impone precisamente sobre éste".

2. Por el Ministerio Fiscal se indica también, que en la línea de la sentencia ahora recurrida se han dictado sentencias absolutorias por el mismo motivo, como las de la Audiencia Provincial de Madrid de 12-12-2016 y las de la Audiencia Provincial de Girona de 16 -2-2015 y 2-2-2016 .

En cambio no descuentan el IVA: la sentencia de la Audiencia Provincial de Madrid, Sección Tercera, de 19-1-2016, nº 747/16 ; sentencia de la Audiencia Provincial de Barcelona, Sección Novena, nº 640/2016, de 9 de septiembre ; y sentencia de la Audiencia Provincial de Valladolid, Sección Segunda, nº 238/2016, de 10 de octubre .

Y el Ministerio público añade que la controversia llama especialmente la atención porque la redacción del párrafo segundo del art. 365 LECr , no parece que debiera plantear ninguna duda : "*La valoración de las mercancías sustraídas en establecimientos comerciales se fijará atendiendo a su precio de venta al público*". La reforma de dicho artículo, llevada a cabo en el año 2003, tenía sin duda como finalidad garantizar la seguridad jurídica; sin embargo, las sentencias contradictorias de las Audiencias Provinciales demuestran que la cuestión todavía no está resuelta.

SEGUNDO.- La cuestión *ha sido resuelta por la Sentencia del Pleno* de esta Sala Segunda de **27-4-17 , STS 327/17, de 9 de mayo** , poniendo su énfasis en " declarar que 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".

En efecto, dice la Sala que "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 detracer 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>>.

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, 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, 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 súper 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 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 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 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 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".

TERCERO.- En consecuencia, de acuerdo con los razonamientos expuestos en la sentencia transcrita, el recurso ha de ser estimado, procediendo la condena de los acusados Anton y Andrea, en concepto de autores, por un delito de hurto del art. 234.1 CP, en grado de tentativa, tal como efectuó el Juzgado de lo Penal nº 1 de Girona en su sentencia de primera instancia. Y se anula y deja sin efecto la sentencia nº 62/17 dictada en apelación en 1 de febrero de 2017, por la Sección tercera de la Audiencia Provincial de Girona.

CUARTO.- La estimación del recurso interpuesto por el Ministerio Fiscal supone la declaración de oficio de las **costas**, de conformidad con las previsiones del art. 901 de la LECr.

FALLO

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

1º) Estimar el recurso de casación, por infracción de ley y por interés casacional, interpuesto por el Ministerio Fiscal contra la Sentencia de la Sección Tercera de la Audiencia Provincial de Girona, de fecha 1 de febrero de 2017, que, resolviendo el recurso de Apelación planteado, revocó la sentencia dictada con fecha 2 de noviembre de 2016 por el Juzgado de lo Penal nº 1 de Girona, correspondiente al procedimiento rápido nº 1069/2016. **2º) Anular** y dejar sin efecto la sentencia nº 62/17, dictada en apelación el 1 de febrero de 2017, por la Sección Tercera de la Audiencia Provincial de Girona. **3º) Entendemos** procedente la **condena** de los acusados **Anton y Andrea**, en concepto de autores, por un delito de hurto del art. 234.1 CP, en grado de tentativa, tal como efectuó el Juzgado de lo Penal nº 1 de Girona en su sentencia de primera instancia. **4º) Declarar de oficio** las **costas** ocasionadas por el recurso. Comuníquese esta sentencia, a la mencionada Audiencia a los efectos legales oportunos, con devolución de la causa que en su día remitió, interesando acuse de recibo.

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

Así se acuerda y firma.

D. Manuel Marchena Gomez D. Julian Sanchez Melgar D. Francisco Monterde Ferrer D. Alberto Jorge Barreiro D. Andres Palomo Del Arco