

ESTUDIOS

La insoportable –para algunos– levedad del artículo 365, párrafo segundo, de la Ley de Enjuiciamiento Criminal, introducido por la disposición final primera e) de la Ley Orgánica 15/2003, 15 de diciembre

ABEL CARMELO ANDRADE ORTIZ

Fiscal de la Fiscalía Provincial de Barcelona

SUMARIO: I. Introducción.– II. Objeciones de orden penal, procesal y constitucional. 1. Entendido en sentido literal, el precepto dejaría impunes determinadas sustracciones. 2. Reforma del Código Penal operada por ley ordinaria. 3. Es inconstitucional porque consagra una prueba tasada. 4. La pericial es imprescindible en cualquier caso. 5. El tribunal indica al perito cómo debe valorar las mercaderías. 6. Vulnera los principios de interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos y de seguridad jurídica.– III. Objeciones de orden tributario. 1. Planteamiento. 2. El IVA como impuesto indirecto sobre el consumo. 3. El IVA es un coste más de la producción del producto e inseparable de su valor.

I. INTRODUCCIÓN

Las indudables ventajas que aporta a la tramitación de los juicios rápidos el inciso introducido en el artículo 365 LECrim por la Ley Orgánica 15/2003, y sobre todo la confianza suscitada en operadores jurídicos y justiciables al contar con un criterio objetivo normativizado que redundará en seguridad jurídica, se han visto cercenadas por cierta jurisprudencia menor que pretende ahogar los efectos del nuevo precepto. Bajo la excusa de que el delincuente no puede quedar en manos del propietario del bien sustraído, cosa que ocurre, según dicen, cuando el precio que éste pone al producto es el valor que delimita el delito de la falta de hurto, o cuando, escandalizados, alzan la voz contra la infracción constitucional que esa reforma implica –dicen se ha modificado el Código Penal mediante una ley ordinaria–, en realidad manifiestan un rechazo a lo que consideran una «intromisión ilegítima» en la soberana capacidad de libre valoración en conciencia de las pruebas, que les corresponde en exclusiva

(art. 741 LECrim). No otra explicación puede haber en el empeño con que algunos se han lanzado al acoso y derribo del denostado precepto, pues su levedad no merece tan hercúleo esfuerzo.

Aunque el Tribunal Constitucional, de modo sencillo y rotundo, ha desenmascarado parte del sofisma que encubren, en estas líneas se pretende cerrar el círculo, mostrando que tan pietistas objeciones carecen de fundamento jurídico y que, además, frente al problema que dicen resolver, están abriendo la caja de Pandora de la arbitrariedad. Y porque esas resoluciones de las Audiencias Provinciales inciden de manera directa en el servicio de guardia de los juzgados de instrucción, las ideas que a continuación se exponen han ido surgiendo al rebufo de esa práctica forense, lejos por tanto de construcciones teóricas. No otra pretensión tiene este bosquejo que lanzar una piedra al agua que ahogue esos apriorismos repetidos sin crítica alguna, movilice las posiciones acomodaticias que los sustentan y aliente soluciones justas; en una palabra, aclarar el umbrío panorama creado por una decisiones judiciales que nos han hecho volver a la insegura situación que el legislador pretendió erradicar. Por eso pido a quienes dediquen su precioso tiempo a leer estas páginas, que las tomen como un esbozo realizado a vuela pluma, a pie de obra, que modestamente pretenden poner pie en pared para buscar soluciones al problema.

El precepto completo reza así: *«Cuando para la calificación del delito o de sus circunstancias fuere necesario estimar el valor de la cosa que hubiere sido su objeto o el importe del perjuicio causado o que hubiera podido causarse, el Juez oírás 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 Juez facilitará a los peritos nombrados las cosas y elementos directos de apreciación sobre que hubiere de recaer el informe, y si no estuvieren a su disposición, les suministrará los datos oportunos que se pudieren reunir, previniéndoles en tal caso que hagan la tasación y regulación de perjuicios de un modo prudente, con arreglo a los datos suministrados.*

La valoración de las mercancías sustraídas en establecimientos comerciales se fijará atendiendo a su precio de venta al público».

II. OBJECIONES DE ORDEN PENAL, PROCESAL Y CONSTITUCIONAL

Si se echa un vistazo a las resoluciones de las Audiencias que tratan el tema, resulta asombroso el mimetismo de sus argumentos y sorprendente el afán de emulación entre unas y otras, apostadas a la espera de la sentencia donde salte la idea original para hacerla suya, en un ejercicio sin par del «corta y pega» que tanto daño está haciendo a nuestra literatura jurídica. Nosotros escogemos dos sentencias que nos parecen paradigmáticas, pues exponen amalgamadas todas las consideraciones que laminan el precepto, y si proceden de la Audiencia de Barcelona es sencillamente por su proximidad al que escribe, que se levanta a diario sin saber a qué atenerse. Bastará, sin embargo, con bucear en cualquier base de datos para encontrar resoluciones que aporten razonamientos no analizados aquí –en esto como en botica hay de todo–, pero es trabajo que dejo para otros. Lamentablemente, no será el Tribunal Supremo quien se emplee en tan prosaico menester, ya que los procesos afectados por este «virus de independencia» mueren generalmente en manos de la Audiencia Provincial,

como muestra inequívoca, otra más, del pernicioso taifismo jurídico que asola nuestra Administración de Justicia. Pero esto es harina de otro costal.

La sentencia núm. 1088/2006, 13 de enero, de la Sección Quinta de la Audiencia Provincial de Barcelona (Pte. González Zorrilla), considera que el precepto no supone una equiparación entre el valor de la cosa sustraída y el de su precio de venta al público, por tres razones. Veamos cuáles.

1. Entendido en sentido literal, el precepto dejaría impunes determinadas sustracciones.—Esta equiparación supondría el absurdo de dejar impune aquellas sustracciones ejecutadas en un centro comercial contra el patrimonio de las personas que ocasionalmente se encuentren allí (clientes), o trabajen en el mismo, ya que sus bienes no están a la venta y, por tanto, carecerían de valor. Ante todo, olvida la Audiencia Provincial que el ánimo del lucro exigido por el artículo 234 CP supone todo provecho o utilidad pretendido con la sustracción, de modo que difícilmente cabe imaginar el latrocinio de un bien mueble sin valor, inocuo al patrimonio del perjudicado. Pero es que además, al omitir toda referencia al párrafo primero del artículo 365, deslocaliza el párrafo segundo, logrando con ello una interpretación fuera de la lógica que impone la sistemática (art. 3.º 1 Código Civil). Según aquel párrafo primero, cuando el valor de los bienes muebles sea necesario para calificar el delito se determinará, *por lo general*, mediante dictamen pericial realizado a la vista de los efectos o según las indicaciones de sus propietarios, y, entonces, no será necesario atender al *precio de venta al público*, criterio que se reserva al supuesto específico de sustracciones de mercaderías realizado en establecimientos comerciales.

Finalmente, ignora el tribunal *ad quem* que el precepto cuestionado habla precisamente de *mercancías*, no de otras cosas que hubieren sido objeto del delito —como ocurre con el párrafo primero del artículo 365—, mercancías que, por ser tales, son sustraídas en establecimiento comercial. Mercancía procede de la voz italiana *mercanzia*, de la cual derivan también mercancear o comerciar y comerciante, y según la RAE es cualquier cosa mueble que se hace objeto de trato o venta; por tanto, si comerciante es todo aquel que, teniendo capacidad para ejercer el comercio, se dedica a él habitualmente —también las compañías mercantiles o industriales— (art. 1 C. de C.), y establecimiento comercial el local destinado a realizar alguna operación mercantil (art. 3 C. de C.; y arts. 90.3.º y 295 Reglamento del Registro Mercantil), hemos de concluir que cuando el precepto habla de «*mercancías sustraídas en establecimientos comerciales*» se está refiriendo única y exclusivamente a los objetos puestos a la venta por el comerciante en el establecimiento donde realiza su actividad mercantil de compraventa. Esta es la razón de que no pueda aplicarse este criterio de valoración a los objetos sustraídos en establecimiento mercantil que, aun siendo propiedad del comerciante, no estén destinados a su venta al público (vgra. el ordenador personal de su despacho).

2. Reforma del Código Penal operada por ley ordinaria.—Si se acepta que el legislador ha decidido equiparar precio de venta al público con cuantía del valor de la cosa sustraída, dice la Audiencia, se estaría modificando por ley ordinaria un elemento del tipo contra la reserva de ley orgánica exigida por la Constitución para todas aquellas normas que afecten a derechos fundamentales (art. 81.1), como son obviamente las leyes penales. Este carácter de ley ordinaria del párrafo segundo del artículo 365 LECrim, viene declarado por la disposición final cuarta de la Ley Orgánica 15/2003.

Esta objeción ha sido rebatida recientemente por el Tribunal Constitucional en Auto núm. 72/2008, 26 de febrero, que inadmite la cuestión de inconstitucionalidad planteada por la Sección Cuarta de la Audiencia Provincial de Sevilla, al entender que ese artículo no altera elemento alguno del tipo contenido en el artículo 234 Código Penal, sino que se limita a recoger un criterio de valoración de los objetos sustraídos en un establecimiento público. Según el citado Auto, las dudas de constitucionalidad suscitadas por la necesidad de que la norma cuestionada debiera tener el rango de Ley orgánica están manifiestamente infundadas, toda vez que dicho precepto no regula ningún elemento de los tipos penales de hurto, pues una lectura de los tipos contenidos en los artículos 234 y 623.1 del Código Penal pone de manifiesto que ni se tratan de normas penales incompletas o en blanco, que puedan ser concretadas mediante normas que no revistan carácter orgánico, ni de un supuesto de norma penal que remita la regulación de elementos normativos complementarios del tipo penal a otras normas. Tampoco la norma cuestionada viene a integrar los preceptos penales citados, estableciendo un elemento nuclear del tipo que concrete la conducta infractora, y es que la totalidad de los elementos que describen esas infracciones y la cuantía de las penas están contenidas directamente en los artículos 234 y 623.1 CP, normas que sí tienen el rango de ley orgánica, y establecen con taxatividad tanto los elementos integrantes de la conducta como la cuantía que delimita el delito de la falta de hurto (400 €). Y es 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 de cuantía de 400 €, 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 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 del delito»* (F) Segundo).

3. **Es inconstitucional porque consagra una prueba tasada.**—En previsión a esta respuesta del Tribunal de garantías, cree también la Sección Quinta de Barcelona que el dictamen pericial sobre el valor de lo sustraído es necesario en todo caso, pues si éste fuera su precio de venta al público estaríamos ante una prueba legal o tasada contraria a los criterios liberales derivados del pensamiento ilustrado, que basan la convicción del juzgador en el libre examen y la valoración en conciencia de la prueba. Estos principios, dice, fueron consagrados por nuestra Ley de enjuiciamiento rompiendo una tradición de nuestro Derecho, y son considerados ahora parámetros de constitucionalidad (con cita de la STC 197/1995, 21 de diciembre).

Veamos qué dice esta sentencia, en la cual se resuelven diversas cuestiones de constitucionalidad planteadas respecto del artículo 72.3¹ del Real Decreto Legislativo 339/1990 de 2 de marzo, por el que se aprueba el Texto Articulado de la Ley sobre Tráfico, Circulación de Vehículos a Motor y Seguridad Vial. Según su FJ 6, *«la doctrina sitúa los orígenes de ambos derechos –a no declarar contra sí mismo y a no confesarse culpable–, en cuanto manifestación del derecho de defensa, en la lucha por un proceso*

¹ «El titular del vehículo debidamente requerido para ello, tiene el deber de identificar al conductor responsable de la infracción y si incumpliera esta obligación en el trámite procedimental oportuno sin causa justificada, será sancionado pecuniariamente como autor de falta grave.». El Tribunal que plantea la cuestión consideró infringidos los derechos a no declarar contra sí mismo y a no confesarse culpable del artículo 24.2 CE. La cuestión no fue estimada.

penal público, acusatorio, contradictorio y con todas las garantías que se inicia en la Europa continental hacia la segunda mitad del siglo XVIII, frente al viejo proceso penal inquisitivo. Mientras que en éste, regido por el sistema de prueba tasada, el imputado es considerado como objeto del proceso penal, buscándose con su declaración, incluso mediante el empleo del tormento, la confesión de los cargos que se le imputaban. En el proceso penal acusatorio el imputado ya no es objeto del proceso penal, sino sujeto del mismo, esto es, parte procesal y de tal modo que su declaración, a la vez que medio de prueba o acto de investigación, es y ha de ser asumida esencialmente como una manifestación o un medio idóneo de defensa. En cuanto tal, ha de reconocérsele la necesaria libertad en las declaraciones que ofrezca y emita, tanto en lo relativo a su decisión de proporcionar la misma declaración, como en lo referido al contenido de sus manifestaciones». De lo transcrito se infiere que el Tribunal Constitucional no está proscribiendo la prueba tasada por contraria a la norma fundamental, sino que estudia la evolución histórica que cristaliza en la consagración constitucional de los derechos a no confesarse culpable y a no declarar contra sí mismo, tradición que ya había sido asumida en el proceso penal por el artículo 406 LECrim². Tales garantías impiden violentar la autoinculpación del justiciable, pero no prohíben la prueba tasada, pues una cosa es obtener la confesión de un sujeto a cualquier precio, y otra muy distinta determinar el valor que deba darse a la confesión lícitamente obtenida. Y prueba de que no proscribiera la prueba tasada es la constitucionalidad del artículo 1232 del Código Civil, vigente hasta el año 2000, según el cual «*la confesión hace prueba plena contra su autor*»³; o la multitud de preceptos que aún la regulan como, por ejemplo, el artículo 1218 CC (la eficacia del documento público respecto de su fecha y del hecho que motivan su otorgamiento), o el artículo 1225 CC (el documento privado reconocido legalmente tiene el mismo valor que el documento público entre los suscribientes y sus herederos), etc. Y es que nada obsta a que la ley fije las máximas de experiencia y establezca un determinado efecto para el resultado de un medio de prueba. Y eso es lo que ha hecho el legislador: considerando que la tasación pericial de un bien expuesto al público para su venta era redundante, por constar de modo manifiesto cuánto valen, ha sustraído este extremo del ámbito de valoración judicial⁴. Esta redundancia era visible en los servicios de guardia, donde los peritos ratificaban el valor documental del ticket de compra mediante la bendición del precio de venta al público, que erigían como valor del bien. Y esta praxis no es más que consecuencia de lo que, según la RAE, debe entenderse por valor de las cosas –cualidad de las cosas en virtud de la cual se da por poseerlas cierta suma de dinero o equivalente–, y su consagración legal será discutible, pero es la elegida por el legislador y autorizada por el Tribunal Constitucional.

² Según este precepto, «*la confesión del procesado no dispensará al Juez de instrucción de practicar todas las diligencias necesarias a fin de adquirir el convencimiento de la verdad de la confesión y de la existencia del delito*».

³ El vigente artículo 316 LEC dice por contra que «*si no lo contradice el resultado de las demás pruebas, en la sentencia se considerarán ciertos los hechos que una parte haya reconocido como tales si en ellos intervino personalmente y su fijación como cierto le es enteramente perjudicial*».

⁴ Es tradicional en nuestro Derecho que también se excluya del ámbito de valoración judicial y, por tanto, de la actividad probatoria de las partes, el hecho de que el menor de trece años no pueda prestar su consentimiento para mantener relaciones sexuales (art. 181.2 CP), o que el menor de dieciocho años carezca de responsabilidad penal al cometer un acto típico, antijurídico y culpable (art. 19 CP). Se trata de presunciones legales incuestionadas respecto de las que ningún órgano jurisdiccional reclama la potestad de valorarlas según conciencia, a la vista de las pruebas practicadas en juicio.

4. **La pericial es imprescindible en cualquier caso.**—Pese a todo, los «tribunales objetores» exigen la prueba pericial en cualquier caso, sin la cual, dicen, carecen de los criterios necesarios para valorar las mercancías sustraídas en establecimientos abiertos al público. Olvidan de propósito no sólo la concepción tradicional que de este medio de prueba tienen doctrina y jurisprudencia, según la cual su necesidad dependerá de que para conocer o apreciar algún hecho o circunstancia de importancia para el proceso, sean precisos o convenientes conocimientos científicos o artísticos, o practicar determinadas operaciones o análisis desarrollados conforme a los principios y reglas de una ciencia o arte (STS 20.04.1996 [RJA 3294]), sino también el que no haya necesidad de probar lo evidente o manifiesto⁵. De ahí que la pericia deba practicarse sólo «*en los casos en que se consideren absolutamente indispensables para la necesaria investigación judicial y la recta administración de justicia*» (art. 363 LECrim).

Sin duda que la determinación del valor de los bienes muebles que son objeto de aprehensión ilícita, como ocurre en el caso del hurto, es de vital importancia para la instrucción en los casos de hurto, y la pericia resultará imprescindible cuando el valor originario de la cosa mueble deba corregirse con variables que sólo un técnico conoce, como la depreciación provocada por su uso y disfrute, o el encarecimiento derivado de las mejoras realizadas, o cuando se trate de un objeto al que adornan especiales o particulares características. En estos casos, y según el artículo 365, se hace «*necesario estimar el valor de la cosa*» pues el juez carece del bagaje preciso para su determinación⁶.

Estas peculiaridades no concurren cuando se trata de productos comercializados que están expuestos para su venta, ya que el precio fijado por el comerciante no se ve alterado por circunstancia alguna, y es por eso que el legislador lo haya adoptarlo como criterio de valoración; y teniéndolo en cuenta el tribunal podrá determinarlo como su valor, sin necesidad de recurrir a nadie que así se lo indique, pues la experiencia demuestra que su precio es lo que debe desembolsarse para adquirir la propiedad. Razones de peso tenía el legislador para tal elección: de un lado, la máxima de experiencia, de otro la contumacia de la práctica forense y, finalmente, la necesidad

⁵ Últimamente un órgano jurisdiccional ha tratado de acreditar la muerte de un personaje histórico de nuestro siglo XX, fallecido hace más de treinta años, hecho tan notorio que supuso incluso el cambio de régimen político.

⁶ Ejemplo paradigmático de esta necesidad fue el peritaje realizado sobre la pieza arqueológica «Dama de Baza», al objeto de fijar su justo precio con motivo de la impugnación que del mismo hizo el Ministerio de Cultura para su expropiación. La Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional acordó su práctica en el recurso articulado por el propietario contra la Orden Ministerial de 24.02.1984 que lo fijó en 450.000 ptas, y la Sentencia de la Sala Tercera del Tribunal Supremo de 10.02.1987 (RJA 584), que confirmó la anterior, dijo que «*si el equitativo logro del principio que rige la expropiación, pago del justo precio a trueque del bien expropiado, presenta siempre dificultades, éstas se agudizan, si cual, como ocurre en el supuesto que contempló la sentencia cuya apelación nos ocupa, se revisa el justo precio de una pieza arqueológica, singular y única, que pasó a integrar el Patrimonio Histórico Español, cuya promoción y conservación garantiza el artículo 46 de nuestra Ley Fundamental y que constituye, en palabras del preámbulo de la Ley 16/1985 del Patrimonio Histórico Español, una riqueza colectiva que contiene las expresiones más dignas de aprecio en la aportación histórica de los españoles a la cultura universal. Su valor lo proporciona la estima que, como elemento de su identidad cultural, merece a la sensibilidad de los ciudadanos*». Para su valoración, «sumamente prudente», de 30.000.000 ptas, el académico de la Real Academia de la Historia y de la Real Academia de Bellas Artes de San Fernando, Excmo. Sr. D. Fernando Chueca Gotilla, designado perito en la causa, ponderó las características de la escultura, su pintura, los detalles del traje y tocado que viste y adorna a la Dama, así como su condición de urna funeraria. Y rechaza porque no son de recibo las razones en que se funda la Comisión de Académicos designada por la administración expropiante —la escultura se vendió en 1987 por 450.000 ptas al Museo del Louvre—, ya que fueron muy distintas las circunstancias que presidieron su enajenación y las de determinación de su justo precio.

de asegurar la efectividad de los juicios rápidos regulados en la Ley 38/2002, 24 de octubre (arts. 795 a 803) –ámbito en el que generalmente se realizan estas pericias y al que lógicamente están encaminadas las previsiones del nuevo párrafo segundo del artículo 365 por mor del artículo 795.1.2.^a b) y c) LECrim–. La solución es práctica, segura, procesalmente económica, y consagra por ley lo que no era más que *un modus operandi*⁷. No olvidemos que tanto este precepto, introducido por la Ley Orgánica 15/2003, 25 de noviembre, como aquellos otros que reforman o perfeccionan el proceso abreviado y los juicios rápidos, son los retoques necesarios para corregir las deficiencias detectadas tras un año de rodaje de la Ley 38/2002.

5. El tribunal indica al perito cómo debe valorar las mercaderías.—Lo absurdo de esta exigencia se comprueba cuando, ante la perplejidad de propio perito, es el propio tribunal el que le indica cómo debe hacer su pericia: exclúyase el margen comercial, dedúzcase el IVA repercutido, etc. Dejando para más adelante esto último, ilógica es la pretensión de que el perito determine el margen comercial al objeto de excluirlo del valor de la mercadería. El margen comercial forma parte inevitable del valor de la cosa ya que, contra lo que pudiera parecer, esto no es algo que venga determinado por circunstancias ajenas al mercado, sino que es precisamente la ley de la oferta y la demanda, los costes de producción y otras variables similares, las que determinan el valor de las cosas objeto de tráfico jurídico: como diría un castizo, las cosas valen lo que alguien está dispuesto a pagar por ellas. Este juego de la oferta y la demanda, así como la celebración de contratos en masa hacen, por demás, que el precio pagado por el comerciante sea menor que el que éste pretende obtener por la venta a terceros, lo cual no es ajeno a lo que deba entenderse por valor⁸. Además, en el caso de grandes almacenes su cuantificación resultará difícil de determinar, por no decir imposible, ya que la política comercial es marcada en ignorados centros de decisión y condicionada por el volumen de venta del producto. Por tanto, la ganancia legítima que se pretende obtener en la venta de un bien forma parte intrínseca de su valor, pues nadie comete el absurdo de vender por el mismo precio que compró. En definitiva, si de economías occidentales estamos hablando, ni el legislador –fuera del caso de bienes de primera necesidad o esenciales para la economía nacional–, ni cualquier otro sujeto que no sea un operador del mercado, pueden determinar cuánto valen las mercaderías.

Pero lo grave no es esto, sino que por mantener y no enmendar, es el propio tribunal quien indica al perito cómo debe realizar su cometido, pervirtiendo con eso el sentido de la prueba. Más que de un informe forense, se trata de una pseudopericia realizada por encargo, dirigida, una práctica forense a la carta, en definitiva, otro ejemplo de esa «independencia» jurisdiccional que va de la mano de la arbitrariedad que creímos proscrita por el artículo 9.3 de la Constitución, pues busca la ratificación por un técnico de un prejuicio del que el órgano jurisdiccional no pretende apearse.

6. Vulnera los principios de interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos y de seguridad jurídica.—Esta fue una de las cargas de profundidad lanzadas

⁷ Ese mismo formalismo es el que presentan la inmensa mayoría de los escritos de defensa, que simplemente se oponen a la petición del Fiscal, y por eso el legislador optó por precluir el plazo de calificación en los juicios rápidos si no se presentaban en tiempo, facultando entonces al Juez de instrucción para remitir las actuaciones al Juzgado de lo Penal (art. 800.6 LECrim según redacción dada por la Ley 38/2002).

⁸ Esta es la razón de que en el hecho imponible del IVA se incluya el margen comercial, como con claridad dispone el artículo 78.Uno: «La base imponible del impuesto estará constituida por el importe total de la operaciones sujetas al mismo procedente del destinatario o de terceras personas». No se entiende por qué debe excluirse el margen comercial si forma parte del valor del bien para la Hacienda Pública.

contra la línea de flotación del precepto por la Audiencia Provincial de Sevilla en la cuestión de constitucionalidad ya dicha, pues, según afirmó, el criterio del precio de venta al público es aleatorio, variable, temporal y geográficamente dependiente de factores ajenos a la antijuridicidad del hecho, como es la voluntad del sujeto pasivo de la infracción penal. Y es 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, en consideración a la trascendencia penal de dicha variación, este criterio no puede justificarse racionalmente puesto que llevaría a castigar de modo muy distinto conductas que presentan idénticos rasgos de antijuridicidad en cuanto al desvalor de la acción –sustracción sin violencia, intimidación o fuerza en las cosas– y al desvalor del resultado –idénticos objetos y mismo coste de reposición–. De ese modo insiste 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. Pues bien, según el FJ 3 del ATC 72/2008 citado, *«conforme también ha destacado el Fiscal General del Estado, 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 tipo de 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 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 jurisdiccional, 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»*.

III. OBJECIONES DE ORDEN TRIBUTARIO

Aparecen recogidas en la sentencia núm. 983/2005, 9 de noviembre [JUR/2006/66825] de la Sección Sexta de la Audiencia Provincial de Barcelona. En esencia, afirma el Tribunal que el precio de venta es igual al valor del bien que se tiene en cuenta para determinar la base imponible del Impuesto sobre el Valor Añadido, que debe por tanto deducirse, y a su vez distinto al desembolso efectivo que haya de realizar el consumidor para su adquisición y en el que sí se incluye dicho impuesto.

1. **Planteamiento.**—Según la Sección Sexta de la Audiencia Provincial de Barcelona, en la cuantificación del importe de lo sustraído no puede incluirse el IVA, pues la expresión legal «precio de venta al público» tiene un alcance menor que la de «desembolso» —gasto aboradado por el comprador para adquirir el producto—, pues el precio sería la contraprestación económica que habría de satisfacerse al propietario de la cosa a cambio de la transferencia del dominio del bien mueble, y este precio constituye la base imponible del impuesto, como dispone el artículo 78 de la Ley 32/1992, sobre el cual determinar la deuda tributaria aplicando el tipo impositivo correspondiente, suma de cantidades que constituye el desembolso a pagar por el consumidor: *«dicho de otro modo, precio es la contraprestación económica a satisfacer al propietario por un producto sin el IVA, impuesto estatal que grava el hecho imponible de la entrega del bien (art. 4), sin que esta dual existencia jurídica desaparezca por el hecho de que la repercusión del impuesto se haya de efectuar en la factura y pueda verse oscurecida —en las ocasiones en las que el Reglamento del IVA lo permite— por la no consignación separada de la base imponible y la cuota devengada»*. Esta objeción debe analizarse junto a aquella otra según la cual el IVA no puede incluirse en el valor del bien sustraído puesto que no habiéndose producido el hecho imponible generador de la obligación de pagar dicho impuesto —la venta del bien o la prestación del servicio—, ninguna obligación tributaria nace para el vendedor de declararla (Sentencia núm. 108/2006, 13 de enero, Sección Quinta AP de Barcelona [JUR/2006/116499]).

2. **El IVA como impuesto indirecto sobre el consumo.**—El IVA es un impuesto indirecto que grava el consumo mediante el procedimiento de sujetar las operaciones económicas realizadas en su territorio de aplicación por el sujeto pasivo. Se trata, por tanto, de un impuesto multifásico que se diferencia, de un lado, de aquellos otros impuestos que gravan sólo una fase de los procesos productivos (como sucede, por ejemplo, con los impuestos especiales sobre fabricación) y, por otra, de los impuestos que gravan las diversas fases de producción sin tener en cuenta, en cada una de ellas, el impuesto satisfecho en las demás. Esto sucedía con el Impuesto General sobre el Tráfico de Empresas vigente hasta el año 1986, que era llamado impuesto en cascada porque en cada fase productiva el gravamen recaía sobre la totalidad del precio que incorpora, entre otros componentes, el impuesto exigido en las fases de producción precedentes. El efecto de este gravamen en cascada, según la Exposición de motivos de la Ley 30/1985, introductora del IVA, era que *«al no poder efectuarse las deducciones o compensaciones de las cargas impositivas soportadas en las fases anteriores, su incidencia sobre el consumidor final se incrementa a medida que aumenta el número de transacciones del proceso productivo»*. Y precisamente para evitar eso, el IVA grava únicamente la porción del valor final que se incorpora a los productos o servicios en cada fase de producción o transformación, o sea, que en cada fase productiva se grava sólo el valor añadido en ella (de ahí lo de «valor añadido») haciendo caso omiso del IVA pagado en la última transacción —el IVA soportado se tiene en cuenta para calcular la base imponible, de la cual se excluirá, por tanto, el correspondiente a esa operación sujeta al impuesto—. El sujeto pasivo del impuesto compensará entonces el IVA soportado por medio del mecanismo de la repercusión, aplicándolo a quienes entregue el bien o preste el servicio, como veremos. Es por esto que el artículo 78 uno.4.º de la Ley 32/1992 excluya de la base imponible el IVA soportado por el sujeto pasivo al adquirir el producto o recibir el servicio.

El sujeto pasivo es, pues, el empresario o profesional que realice cualquiera de las operaciones gravadas (art. 84 Ley 37/1992), entre las que se encuentra, a los efectos

que ahora nos interesan, las entregas de bienes muebles corporales (art. 4.1). Y el consumidor sencillamente soporta el IVA repercutido por el empresario o profesional cuyo bien o servicio compra o contrata, sin que pueda repercutirlo porque él no es sujeto pasivo del impuesto; por esta razón se trata de un impuesto indirecto, pues el directamente obligado es el empresario o profesional, aunque en realidad lo pague el consumidor.

Otra peculiaridad del impuesto es su carácter instantáneo, es decir, se trata de un tributo que se agota en sí mismo una vez realizado, sin que se produzca a lo largo de un período de tiempo más o menos dilatado. Ello supone que lo que verdaderamente se somete a gravamen son las operaciones económicas individualmente consideradas aunque, desde el punto de vista de la gestión tributaria, se tome en cuenta el conjunto de operaciones realizadas en un período de tiempo. Así, cada declaración-liquidación exigida al sujeto pasivo por las normas del impuesto (trimestrales según determina el art. 71.3 del RD 1642/1992, 29 de diciembre), no tienen por objeto cada una de las operaciones gravadas por separado, sino todas las realizadas durante el trimestre: el obligado por el tributo sumará el IVA repercutido, al que deducirá el IVA globalmente soportado, y la deuda tributaria constituirá la diferencia entre una y otra suma. Importante, por eso, es el mecanismo de la repercusión. Los sujetos pasivos deberán repercutir el IVA por ellos soportado sobre aquel para quien realice la operación gravada, quedando éste obligado a soportarlo (art. 88): la diferencia entre el IVA soportado y el repercutido será la deuda tributaria que el empresario deberá liquidar con Hacienda. Veamos un ejemplo práctico. Cada actividad que contribuya a la producción y entrada de un bien en el mercado, si está sujeta y no exenta, estará gravada con el IVA de modo sucesivo y excluyente. Veamos: el empresario que manufacture un producto pagará el IVA a quien le suministre las materias primas, quien a su vez lo habrá pagado al que se los adquirió; una vez manufacturado el producto, repercutirá el impuesto al mayorista a quien se lo venda, aplicando para ello el tipo de gravamen al valor del producto manufacturado excluido el IVA soportado [art. 78.4.º)]. Y finalmente, el comerciante minorista que lo destine a la venta al público en un establecimiento, también lo repercutirá sobre el consumidor en el precio de venta al público, teniendo que liquidar él con la Hacienda Pública la diferencia entre el IVA soportado (el pagado al mayorista) y el repercutido al consumidor final.

3. El IVA es un coste más de la producción del producto e inseparable de su valor.—El argumento esgrimido por la Sentencia parte de una distinción que luego no asume: una cosa es el valor del bien para la Hacienda Pública y otra muy distinta su valor de mercado. El primero es la magnitud sobre la que se calcula la base imponible del impuesto —según el artículo 50.1 de la LGT por base imponible se entiende la magnitud dineraria o de otra naturaleza que resulta de la medición o valoración del hecho imponible⁹, a partir de la cual se determinará la obligación tributaria (art. 49 LGT)— y el segundo es un concepto económico que, según el Diccionario RAE, hace referencia a la cualidad de las cosas en virtud de la cual se da por poseerlas cierta suma de dinero o equivalente: valor y desembolso son conceptos equivalentes, no antagónicos como pretende la Audiencia Provincial. Pues bien, el uno no excluye al otro, base imponible no se opone a valor, pues si el artículo 78 establece que la base imponible «*estará constituida por el importe total de la contraprestación de las operaciones sujetas al mismo procedente del destinatario o de terceras personas*», y del

⁹ Hecho imponible es el presupuesto fijado por la ley para configurar cada tributo y en el que se produce el nacimiento de la obligación tributaria principal (art. 20.1 LGT).

mismo excluye de modo expreso el IVA que grava esa operación, lo hace a los solos efectos de no castigar sobremanera al consumo y no porque el impuesto sea algo ajeno a ese valor que debe pagarse para adquirir el producto. Son, pues, razones de política tributaria las que aconsejan no aplicar el IVA en cascada, ya que la experiencia histórica demuestra que de este modo se dinamiza la economía frente a los tributos anteriores. El IVA por tanto es un coste más del producto ya que, por tratarse de una obligación nacida de la ley, sujeta ineludiblemente el presupuesto por ella fijado para configurar el tributo (hecho imponible), y su realización origina el nacimiento de la obligación tributaria principal (art. 20.1 Ley 58/2003, 17 de diciembre, General Tributaria). Y sólo será eludible para el obligado tributario en aquellos supuestos eximidos por la propia ley: son las llamadas exenciones (art. 22 LGT).

Por tanto, este impuesto forma parte del valor del producto ya desde el origen, pues *ab initio* va gravando cada operación sujeta y no exenta, y esta carga se arrastra hasta su precio final de venta al público, de modo que si en algún momento de la fase de producción o comercialización no se permitiera repercutirlo al sujeto pasivo, adquiriría entonces la condición de obligado tributario del impuesto soportado. Y eso es lo que pasa cuando del precio de venta al público se deduce el IVA que debiera pagar el consumidor (pago frustrado por la sustracción de la mercancía), como hace la jurisprudencia menor analizada: se está obligando a pagarlo al empresario que lo trataba de vender a terceros, pues no podrá deducir ese IVA soportado en la adquisición, con lo cual se está produciendo una segunda victimización por el doble perjuicio que sufre (la sustracción del bien y el pago del IVA a la Hacienda Pública). Por la vía jurisdiccional se transforma en directo un impuesto que por ley tiene naturaleza indirecta¹⁰.

Pudiera decirse entonces que el problema queda salvado incluyendo en la responsabilidad civil derivada del ilícito penal el importe del IVA no repercutido. Pero tal solución olvida que este impuesto grava la totalidad de las entregas de bienes y prestaciones de servicios, realizadas con motivo de una actividad empresarial o profesional lucrativa, y que, por tanto, todos los bienes manufacturados nacen ya con esa tara, de modo que resulta un tanto absurdo prescindir de ella cuando toda la actividad comercial se sustenta sobre este gravamen¹¹. Y esto no se ve contradicho por la previsión del artículo 78 uno.4.º de la Ley que esgrime la Sala, pues, de hecho es el único impuesto excluido de la base imponible, pues el artículo 78 uno.4.º indica que se incluyen en el concepto de contraprestación los tributos y gravámenes de cualquier otra clase que recaigan sobre las mismas operaciones gravadas: de ser coherente con el razonamiento de la Sala, éstos debieran ser igualmente excluidos por tratarse de impuestos estatales que gravan el bien¹².

Además, en el concepto de contraprestación manejado por la ley se incluyen magnitudes que no casan con el concepto coloquial de precio de venta al público,

¹⁰ Se contraviene lo dispuesto en el artículo 35.2 g) LGT, que determina como obligado tributario a quienes deban soportar la repercusión.

¹¹ Según la Exposición de Motivos de la Ley 30/1985, «parece oportuno destacar la incidencia positiva del IVA sobre la inversión empresarial. En efecto, la puesta en vigor del IVA por primera vez en Francia, en 1954, estuvo motivada por la necesidad de fomentar la inversión empresarial en una época de acusada atonía inversora. La especial aptitud del IVA para fomentar la inversión constituye uno de los factores que más han contribuido a la rápida y en cierto modo sorprendente expansión de este tributo en más de treinta países de características socioeconómicas muy diversas».

¹² Por ejemplo, en la sustracción de botellas de whisky habría que deducir también del precio de venta al público el impuesto especial sobre el alcohol. Una prueba más de que los impuestos son costes de producción y adquisición de los productos, como una condición determinante de su valor.

manejado por la Sala. Así, según el artículo 78.2 forman parte de aquélla: 1.º Los gastos de comisiones, portes y transporte, seguros, primas por prestaciones anticipadas, intereses en los pagos aplazados y cualquier otro crédito efectivo a favor de quien realice la entrega o preste el servicio derivado de la prestación principal o de las accesorias a la misma; 2.º Los intereses devengados como consecuencia del retraso en el pago del precio; 3.º Las subvenciones vinculadas directamente al precio de las operaciones sujetas al impuesto; y 4.º Los tributos y gravámenes de cualquier clase que recaigan sobre las mismas operaciones gravadas, excepto el IVA que grava la misma operación. Como vemos, son extremos que en puridad no deberían formar parte del valor de la cosa pero sí son cargados en el precio final de debe desembolsar el consumidor para adquirirla.

Finalmente, y por si fuera poco, debe señalarse el erróneo modo con que la Sala resta el 16% de IVA –lo detrae a la suma formada por los precios de todos los objetos sustraídos, incluido el IVA que aparece en la factura pro forma–, pues en realidad debería calcular nuevamente la base imponible que sirvió para aplicar ese porcentaje, ya que la magnitud de la que extrae el 16% es mayor que aquélla y, por tanto, mayor el valor del producto que así se obtiene. Además, el tipo impositivo que aplica por sistema (16%) no es el único previsto en la Ley (véase el art. 91), por lo que debieran analizarse mercancía por mercancía para comprobar si en efecto debe deducirse el 16% a todos ellos.

Por idénticas razones debe rechazarse el último argumento que analizaremos: no puede tenerse en cuenta el IVA porque no se ha producido una entrega del bien y, por tanto, no se ha producido el hecho imponible ni nacido la obligación tributaria. Es evidente que en caso de sustracción de un bien mueble no se ha producido una entrega sujeta y no exenta al tributo, pero no es menos cierto que no se ha efectuado porque el autor de la sustracción ha infringido la ley evitando con ello que el tributo opere naturalmente. Por eso lo ilógico es no aplicar la norma penal por unas razones que no se sostienen desde ningún punto de vista, como hemos visto más arriba, y resulta sorprendente que quien ha cometido un delito, por haber sustraído un bien cuyo precio de venta al público es superior a 400 €, ve recompensada su acción porque precisamente ha «evitado» comprar el bien que incorporó a su patrimonio contra la voluntad de su propietario. Flaco favor a la justicia se está haciendo con esta aplicación «meticulosa» de la legislación tributaria, que más bien supone un fraude de ley por tratarse de una interpretación que persigue un resultado prohibido por el ordenamiento jurídico como es la elusión de una norma imperativa que el Tribunal tiene obligación de aplicar, el artículo 234 del Código Penal. Estamos por eso ante un pretexto que trata de justificar una posición preconcebida.