Gobierno de Canarias
Consejería de Hacienda
Viceconsejería de Hacienda y Planificación

CONSULTA TRIBUTOS REF
CONSULTA Nº 1910 (05/11/18)

PERSONA O ENTIDAD CONSULTANTE	**DOMICILIO**
CONCEPTO IMPOSITIVO Impuesto General Indirecto Canario	**NORMATIVA APLICABLE** Art. 6.1 Ley 20/1991 Art. 7.2.9º Ley 20/1991 Art. 54.1.g) Ley 4/2012

CUESTIÓN PLANTEADA

La entidad mercantil consultante se dedica a la actividad de restauración, siendo calificadas, a efectos del IGIC, las operaciones en el desarrollo de tal actividad de prestaciones de servicios, conforme a lo establecido en el artículo 7.2.9º de la Ley 20/1991, sujetas al tipo general.

Expone un nuevo supuesto: una empresa, a través de una aplicación informática de la que es titular, se compromete frente a sus clientes a la adquisición de comida de distintos restaurantes adheridos y de su traslado al domicilio del cliente. Dentro de los menús ofertados en la aplicación informática se encuentra la carta de la entidad mercantil consultante.

Si un cliente a través de la citada aplicación encarga la adquisición de un determinado menú, la empresa titular de dicha aplicación es la que realiza el pedido a la entidad mercantil consultante, ignorando ésta quién es el cliente final y su domicilio, por lo que ante un eventual problema con la comida encargada, la relación siempre será con la empresa titular de la aplicación informática que es la adquirente de la comida.

La entidad mercantil consultante elabora la comida y suministra la misma a un empleado de la empresa titular de dicha aplicación informática adquirente, emitiendo la correspondiente factura a nombre de la empresa adquirente. Ésta vende la comida al cliente final encargándose de su traslado a su domicilio. Expresa que el empleado de la empresa adquirente no recibe la comida elaborada en la misma zona que el resto de los usuarios, sino en un área diferenciada, sin servicio al público, en la que se utiliza una caja diferenciada.

Se consulta si la operación descrita tiene, a los efectos del IGIC, la consideración de prestación de servicio sujeta al tipo general o de entrega de bienes sujeta al tipo reducido.

CONTESTACIÓN VINCULANTE

El suministro de comida que realiza la entidad mercantil consultante a la empresa titular de la aplicación informática, en los términos descritos por aquélla, tiene la consideración de entrega de bienes sujeto al tipo reducido del 3 por ciento.

Servicio de Política Tributaria
Avda. José Manuel Guimerá, nº 10
Edf. Servicios Múltiples II Planta 5ª
38003 Santa Cruz de Tenerife
Tfno: (922) 47 51 00 / FAX (922) 92 23 81

Visto el escrito presentado por , en el que formula consulta relativa al Impuesto General Indirecto Canario (en adelante, IGIC), este centro directivo en uso de la atribución conferida en la Disposición Adicional Décima.Tres de la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias (en lo sucesivo, Ley 20/1991), en relación con el artículo 21.3. C).l) del Reglamento Orgánico de la Consejería de Hacienda, aprobado por el artículo único del Decreto 86/2016, de 11 de julio, emite la siguiente contestación:

PRIMERO.- La entidad mercantil consultante se dedica a la actividad de restauración, siendo calificadas, a efectos del IGIC, las operaciones en el desarrollo de tal actividad de prestaciones de servicios, conforme a lo establecido en el artículo 7.2.9º de la Ley 20/1991, sujetas al tipo general.

Expone un nuevo supuesto: una empresa, a través de una aplicación informática de la que es titular, se compromete frente a sus clientes a la adquisición de comida de distintos restaurantes adheridos y de su traslado al domicilio del cliente. Dentro de los menús ofertados en la aplicación informática se encuentra la carta de la entidad mercantil consultante.

Si un cliente a través de la citada aplicación encarga la adquisición de un determinado menú, la empresa titular de dicha aplicación es la que realiza el pedido a la entidad mercantil consultante, ignorando ésta quién es el cliente final y su domicilio, por lo que ante un eventual problema con la comida encargada, la relación siempre será con la empresa titular de la aplicación informática que es la adquirente de la comida.

La entidad mercantil consultante elabora la comida y suministra la misma a un empleado de la empresa titular de dicha aplicación informática adquirente, emitiendo la correspondiente factura a nombre de la empresa adquirente. Ésta vende la comida al cliente final encargándose de su traslado a su domicilio. Expresa que el empleado de la empresa adquirente no recibe la comida elaborada en la misma zona que el resto de los usuarios, sino en un área diferenciada, sin servicio al público, en la que se utiliza una caja diferenciada.

Se consulta si la operación descrita tiene, a los efectos del IGIC, la consideración de prestación de servicio sujeta al tipo general o de entrega de bienes sujeta al tipo reducido.

SEGUNDO.- El artículo 6.1 de la Ley 20/1991 define el concepto de entrega de bienes a través de una fórmula positiva *("Se entiende por entrega de bienes la transmisión del poder de disposición sobre bienes corporales"*) y concreta en el número 2 algunos supuestos específicos de operaciones que se engloban en la modalidad del hecho imponible "entrega de bienes".

Por su parte, el artículo 7.1 de la Ley 20/1991 define el concepto de prestación de servicios a través de una cláusula residual (*"A los efectos de este impuesto se entiende por prestación de servicios toda operación sujeta al mismo que no tenga la consideración de entrega de bienes ni de importación de bienes").* De forma análoga a lo que hace el artículo precedente, el número 2 define determinadas operaciones que *"en particular, se consideran prestaciones de servicios"* y, entre ellas, el apartado 9º incluye las siguientes:

"9º.- Los servicios de hostelería, restaurante o acampamento y las ventas de bebidas o alimentos para ser consumidos en el mismo lugar".

Para una correcta interpretación de dichas normas, debemos atender a los criterios interpretativos comúnmente admitidos en Derecho, conforme a lo expuesto en el artículo 12.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, el cual dispone que *"Las normas tributarias se interpretarán con arreglo a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 3 del Código Civil",* precepto este que establece que *"Las normas se interpretarán según el sentido propio de sus palabras, en relación con el contexto, los antecedentes históricos y legislativos, y la realidad social del tiempo en que han de ser aplicadas, atendiendo fundamentalmente al espíritu y finalidad de aquéllas".*

En este sentido, adquiere especial relevancia, a efectos de una correcta interpretación de la norma en cuestión, el mandato que realiza el legislador de atender al contexto de la norma; referencia al contexto que obliga a llevar a cabo una interpretación que, excediendo del significado aislado de cada palabra, tome en consideración la proposición completa, en este caso, la oración completa contenida en el artículo 7.2.9º de la Ley 20/1991: *"(En particular, se consideran prestaciones de servicios) los servicios de hostelería, restaurante o acampamento y las ventas de bebidas o alimentos para ser consumidos en el mismo lugar".*

Al respecto, una interpretación contextual de dicha norma parece claro que lleva a la conclusión de que el referido artículo 7.2.9º engloba en realidad cuatro tipos diferentes de operaciones que *"en particular, se consideran prestaciones de servicios"*, a saber:

1) Los servicios de hostelería

2) Los servicios de restaurante

3) Los servicios de acampamento

4) Las ventas de bebidas o alimentos para ser consumidos en el mismo lugar.

En el caso de los tres primeros se hace referencia, de forma escueta pero suficientemente clara, a tres tipos de actividades (hostelería, restaurante y acampamento) que, a efectos del IGIC, se clasifican como prestaciones de servicios, sin -téngase en cuenta- requisitos adicionales.

Por el contrario, en el último de ellos, precisamente por la propia naturaleza de la operación (ventas de bebidas o alimentos), y considerando que dicha operación podría conceptuarse *a priori* como una entrega de bienes (caracterizada genéricamente, tal cual vimos antes, como la *"transmisión del poder de disposición"*), se introduce por el legislador una precisión con objeto de aclarar que dichas ventas de alimentos o bebidas se considerarán como prestaciones de servicios solamente cuando se entreguen alimentos y bebidas para ser consumidos en el mismo lugar; de donde se infiere que, en caso contrario (es decir, si se trata de entregas de alimentos y bebidas para ser consumidos "en diferente lugar"), nos hallaríamos ante una entrega de bienes.

Teniendo en cuenta lo expuesto hasta ahora, la cuestión es determinar si el suministro de comida, en los términos descritos por la entidad mercantil consultante, se desarrolla o no en ejecución de la actividad de restauración. Caso de entenderse que se desarrolla en la citada

ejecución debemos entender que nos encontramos ante una prestación de servicio y, caso contrario, ante una entrega de bienes.

La regulación legal del IGIC (Ley estatal 20/1991 y Ley autonómica 4/2012) no contiene una definición legal de qué debe entenderse por actividad de "restaurante". Además, debe tenerse en cuenta que también dicha regulación legal incorpora un concepto de "restauración" [artículo 30.1.2º de la Ley 20/1991 y artículo 64.Uno.A).a) de la Ley 4/2012, de 25 de junio, de medidas administrativas y fiscales], pero sin que defina tampoco en ningún momento qué debe entenderse a dichos efectos por "restauración", debiendo destacarse al respecto, además, que la norma reglamentaria que desarrolla el artículo 30.1.2º de la Ley 20/1991 (artículo 61.1.3º del Real Decreto 2538/1994, de 29 de diciembre), utiliza el concepto de "restaurante" y no el de "restauración" -tal y como, por otra parte, ocurría en la propia Ley en una redacción anterior-, por lo que podría concluirse, en suma, que para la regulación del IGIC "restaurante" y "restauración" serían expresiones equivalentes.

Atendiendo a la regulación del Impuesto sobre Actividades Económicas IAE (Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales; y Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre), resulta que los establecimientos calificados en dichas tarifas como "Restaurantes" "*están facultados para vender, en el propio establecimiento, los productos objeto del respectivo servicio"*.

Habida cuenta que el concepto jurídico de "restaurante" o "restauración" es un concepto jurídico extratributario, resulta reveladora la normativa contenida en el Decreto del Gobierno de Canarias, 90/2010, de 22 de julio, por el que se regula la actividad turística de restauración y los establecimientos donde se desarrolla (BOC nº 149 de 30 de julio de 2010), aprobado en desarrollo de la previsión contenida en el artículo 50 de la Ley 7/1995, de 6 de abril, de Ordenación del Turismo de Canarias.

Un análisis de la citada norma muestra bien a las claras que, también desde el punto de vista jurídico-administrativo, no se consideran establecimientos de restauración -y por tanto, no le resultan de aplicación las correspondientes normas reguladoras- ni a los establecimientos que *"únicamente sirvan comidas y bebidas para llevar o servir a domicilio"* ni tampoco aquellos que ofrezcan al público bebidas y comidas de elaboración rápida pero que *"no dispongan de barra, mesas y sillas"*.

Sensu contrario, sí que entran dentro del concepto de establecimientos de restauración (ya tengan la categoría de restaurantes, ya tengan la categoría de bares-cafetería) aquellos establecimientos que sirvan comidas o bebidas para llevar a domicilio "*pero no de forma exclusiva*"; e igualmente también encajarían dentro de dicha categoría aquellos que ofrecen bebidas y comidas de elaboración rápida y sí disponen de barra, mesa o sillas.

Tal conclusión recibe plena confirmación si nos fijamos en la regulación contenida en el artículo 5 de dicho Decreto 90/2010 que, a la hora de clasificar los establecimientos de restauración en las diversas categorías administrativas (a: restaurantes; y b: bares-cafetería), aclara expresamente, en el caso de los restaurantes, que los mismos *"incluso podrán prestar el servicio de venta de comidas y bebidas para llevar y servicio a domicilio",* y, en el caso de los bares-cafetería, sirven bebidas y/o comidas *"para su consumición rápida en el propio establecimiento o para reparto a domicilio"*.

A la vista de una aplicación conjunta de los criterios interpretativos admitidos en Derecho (en concreto, de los criterios interpretativos gramatical y sistemático, presididos por el principio de unidad del ordenamiento jurídico), cabría extraer las siguientes conclusiones:

1ª) El legislador del IGIC ha querido gravar como prestaciones de servicios, todas aquellas operaciones que resultan encuadrables en el concepto de "servicios de restaurante", y ello con total independencia de dónde se produzca o realice el consumo efectivo de los alimentos o bebidas objeto de dicho servicio de restauración.

En este sentido, cabría entender que el concepto de "restaurante" contenido en el artículo 7.2.9º de la Ley 20/1991 debe entenderse, no en el sentido estricto jurídico-administrativo contenido en el Decreto 90/2010 (citado), sino como expresión sinónima o equivalente de "restauración", con lo cual, desde el punto de vista jurídico-tributario, y en concreto del IGIC, englobaría tanto los establecimientos que a efectos administrativos se considerarían "restaurantes" como aquellos que se clasificarían como "bares-cafetería", siendo nota común el que se ponen a disposición del cliente una serie de instalaciones o facilidades entre las que destaca la existencia de unos elementos de mobiliario (mesas, sillas o barra) que ofrecen al cliente la posibilidad de consumir los productos en el acto y en dicho local, al margen de que tanto una como otra clase de establecimientos puedan entregar productos "para llevar" o "a domicilio".

Por el contrario, no estaríamos ante una actividad reconducible al concepto de "restaurante" cuando no se ofrezcan dichas facilidades porque, por ejemplo, carezca de barra, mesas y sillas, o el establecimiento de que se trate se dedique de forma exclusiva a servir comidas para llevar o repartir a domicilio.

2ª) En segundo lugar, aun cuando no resulten encuadrables en el concepto de "restaurante", también la norma fiscal quiere que tributen de idéntica forma las ventas de alimentos y bebidas siempre que se cumpla la condición de que vayan a ser consumidos en el mismo lugar de la venta. Es decir, aun cuando no estemos ante una actividad calificable como restaurante, también estaremos ante una prestación de servicios, a efectos del IGIC, cuando se realice una venta de alimentos o bebidas para ser consumidos en el mismo lugar, como ocurriría, verbigracia, con el supuesto de ventas de dulces o pasteles acompañados de bebidas en una pastelería o confitería (tal y como habilita, por ejemplo, el epígrafe 644.1 de la Tarifas del IAE), siempre que en el establecimiento existan mesas, sillas o barra.

En este sentido, incluso si se mantuviese que los establecimientos calificados administrativamente como "bares-cafetería" no resultan encuadrables en el concepto de restaurante contenido en el artículo 7.2.9º de la Ley 20/1991 (reservando el concepto tributario de "restaurante" a efectos del IGIC con la calificación jurídico-administrativa de "restaurante"), en todo caso la actividad desarrollada por los mismos debería tributar al tipo de gravamen general al tratarse de una venta de bebidas, acompañada o no de comidas, para su consumo inmediato en el mismo lugar, sin perjuicio de que dichos establecimientos puedan entregar productos "para llevar" o "a domicilio"

3º) Por último, si la actividad desarrollada no resulta calificable como actividad de restaurante, y además la entrega de alimentos o bebidas no se efectúa para ser consumida en el mismo lugar, como sería el caso de operaciones realizadas por empresarios que única y

exclusivamente despachan alimentos y bebidas "para llevar" o "a domicilio", o cuyas instalaciones carecen de mesas, sillas o barra, en esos casos, nos hallaremos ante unas entregas de bienes (como sería, por citar el ejemplo quizás paradigmático, el caso de los supermercados).

En el caso objeto de consulta hay varias características, conforme a la descripción efectuada por la entidad consultante, que debemos destacar:

a) El cliente no adquiere la comida a la entidad mercantil consultante sino a la empresa titular de la aplicación informática. Dicho de otra forma, el cliente final adquiere la comida a la empresa titular de la aplicación informática.

b) La entidad mercantil consultante suministra la comida al empleado de la empresa titular de la aplicación informática en una zona diferenciada sin servicio a público.

c) La contraprestación se abona en una caja diferenciada y la entidad mercantil consultante emite factura a la empresa titular de la aplicación informática.

d) La entidad mercantil consultante no se encarga del traslado de la comida, sino la empresa titular de la aplicación informática.

e) En caso de que el cliente final no esté de acuerdo con la comida suministrada, la reclamación debe dirigirla a la empresa titular de la aplicación informática y no a la entidad mercantil consultante.

A juicio de este centro directivo, el suministro de comida realizado por la entidad mercantil consultante bajo las características reseñadas no puede tener la consideración de operación desarrollada en el ámbito de la actividad de restauración, ni se trata de una venta de alimento o bebida para ser consumida en el mismo lugar, por lo que no nos encontraríamos ante una prestación de servicio sujeta al tipo general sino ante una entrega de bienes.

El artículo 54.1.g) de la Ley 4/2012 dispone:

"*1. El tipo de gravamen reducido del 3 por ciento será aplicable a las entregas de los siguientes bienes:*

(…)

g) Las sustancias o productos, cualquiera que sea su origen que, por sus características, aplicaciones, componentes, preparación y estado de conservación, sean susceptibles de ser habitual e idóneamente utilizados para la nutrición humana o animal, de acuerdo con lo establecido en el Código Alimentario y las disposiciones dictadas para su desarrollo, excepto las bebidas alcohólicas.

Se entiende por bebida alcohólica todo líquido apto para el consumo humano por ingestión que contenga alcohol etílico.

A los efectos de este apartado no tendrán la consideración de alimento el tabaco ni las sustancias no aptas para el consumo humano o animal en el mismo estado en que fuesen objeto de entrega o importación.

TERCERO.- Conforme con todo lo expuesto, es criterio de este centro directivo que el suministro de comida que realiza la entidad mercantil consultante a la empresa titular de la aplicación informática, en los términos descritos por aquélla, tiene la consideración de entrega de bienes sujeto al tipo reducido del 3 por ciento.

La presente consulta se emite conforme a la legislación vigente a la fecha de firma de la misma y a los efectos que establece la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Santa Cruz de Tenerife, 5 de noviembre de 2018

EL VICECONSEJERO DE HACIENDA Y PLANIFICACIÓN

Javier Armas González