Servicio de Política Tributaria
Avda. José Manuel Guimerá, nº 10 - Edf. Servicios Múltiples II Planta 5ª | CP 38003 Santa Cruz de Tenerife | Tfno: 922 475 100 - Fax: 922 922 381

CONSULTA TRIBUTOS REF
CONSULTA Nº 1984 (03/12/19)

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. 22.2.a) Ley 20/1991 Art. 50.Uno.27º Ley 4/2012 Art. 50.Tres Ley 4/2012

CUESTIÓN PLANTEADA

Se pretende constituir una sociedad mercantil cuya actividad principal sería la elaboración de alimentos para su venta. La venta de alimentos no tendría como destinataria otros empresarios o profesionales sino consumidores finales. El local donde se desarrollaría la actividad no dispondría de elementos (mesas, sillas, mostrador, cubertería, etc.) que permitan el consumo inmediato de los alimentos en el mismo lugar de venta. Junto con la venta de alimentos se podría vender bebidas. Excepcionalmente la venta de bebidas podría efectuarse sin necesidad de adquirir alimentos. En cualquier caso, no podrían consumirse las bebidas dentro del local.

Se consulta:

- La consideración de la venta de alimentos y/o bebidas como entrega de bienes o de prestación de servicios.

- Si la respuesta es que nos encontraríamos ante una entrega de bien y se tratase de la entrega de alimentos y bebidas ¿tributaría de forma independiente la entrega de alimentos de la entrega de la bebida o estaríamos ante una operación única de entrega de alimentos?

- Caso de que la respuesta a la pregunta anterior fuese la de tributación independiente y puesto que los adquirentes serían consumidores finales ¿la entrega de alimentos y bebidas estarían exentas por la consideración de la entidad mercantil como comerciante minorista?

- En caso de la venta excepcional de solo bebidas ¿estaría exenta dicha entrega por la consideración de la entidad mercantil como comerciante minorista?

CONTESTACIÓN VINCULANTE

- Dado que el local donde se desarrollaría la actividad económica no dispondría de los elementos necesarios para el consumo inmediato en el mismo lugar de los alimentos y/o bebidas, la venta de éstos tendría la consideración de entrega de bienes.

- Puesto que se entregarían alimentos elaborados por el propio sujeto pasivo, y con independencia de que los adquirentes serían consumidores finales, la entidad mercantil no dispondría de la consideración de comerciante minorista y no sería de aplicación la exención prevista en el artículo 50.Uno.27º de la Ley 4/2012.

- La venta de alimentos y bebidas tendría la consideración de operación única de entrega de alimentos sujeta y no exenta que tributaría al tipo reducido del 3 por ciento. El importe exigido por la bebida se incorporaría a la base imponible correspondiente a la entrega de alimentos.

- La consideración de un sujeto pasivo como comerciante minorista exige, entre otros requisitos, que éste realice con habitualidad la venta de bienes muebles o semovientes, hecho que no se produce cuando, según manifiesta, la entrega solo de bebidas sería excepcional. Por tanto, la entrega solo de bebidas estaría sujeta y no exenta del IGIC, tributando según el tipo de bebida: agua al tipo cero (primer guión del artículo 52.a) de la Ley 4/2012), refrescos al tipo reducido (artículo 54.1.g) de la Ley 4/2012), cerveza al tipo general (artículo 51.1.d) de la Ley 4/2012), etc.

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. Se pretende constituir una sociedad mercantil cuya actividad principal sería la elaboración de alimentos para su venta. La venta de alimentos no tendría como destinataria otros empresarios o profesionales sino consumidores finales. El local donde se desarrollaría la actividad no dispondría de elementos (mesas, sillas, mostrador, cubertería, etc.) que permitan el consumo inmediato de los alimentos en el mismo lugar de venta. Junto con la venta de alimentos se podría vender bebidas. Excepcionalmente la venta de bebidas podría efectuarse sin necesidad de adquirir alimentos. En cualquier caso, no podrían consumirse las bebidas dentro del local.

Se consulta:

- La consideración de la venta de alimentos y/o bebidas como entrega de bienes o de prestación de servicios.
- Si la respuesta es que nos encontraríamos ante una entrega de bien y se tratase de la entrega de alimentos y bebidas ¿tributaría de forma independiente la entrega de alimentos de la entrega de la bebida o estaríamos ante una operación única de entrega de alimentos?
- Caso de que la respuesta a la pregunta anterior fuese la de tributación independiente y puesto que los adquirentes serían consumidores finales ¿la entrega de alimentos y bebidas estarían exentas por la consideración de la entidad mercantil como comerciante minorista?
- En caso de la venta excepcional de solo bebidas ¿estaría exenta dicha entrega por la consideración de la entidad mercantil como comerciante minorista?

SEGUNDO. Analizaremos en primer lugar si la venta de alimentos y/o bebidas, en los términos expresados en el texto de la consulta, dispone, a efectos del IGIC, de entrega de bienes o de prestación de servicios.

El artículo 6.1 de la Ley 20/1991 dispone.

"1. Se entiende por entrega de bienes la transmisión del poder de disposición sobre bienes corporales"

Este artículo 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".

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 vendan para ser consumidos en el mismo lugar; de donde se infiere que, en caso contrario (es decir, si se trata de ventas de alimentos o bebidas para ser consumidos "en diferente lugar"), nos hallaríamos ante una entrega de bienes.

Parece evidente que en el supuesto objeto de consulta no nos encontramos ante una actividad de hostelería, restaurante y acampamento, por lo que la cuestión es determinar si la venta de alimentos y/o bebidas, en los términos descritos por la consultante, se desarrolla o no en ejecución de la actividad de "*ventas de bebidas o alimentos para ser consumidos en el mismo lugar*".

Expresa la consultante que en el local donde se desarrollaría la actividad económica no dispondría de elementos (mesas, sillas, mostrador, cubertería, etc.) que permitan el consumo inmediato en el mismo lugar de venta de los alimentos y/o bebidas, por lo que parece igualmente evidente que nos encontraríamos ante una operación de venta que debe calificarse, a efectos del IGIC, de entrega de bienes.

Procede examinar a continuación, tratándose de entrega de bienes, si la venta de alimentos y bebidas tributaría de forma independiente o nos encontraríamos ante una operación única.

Se entiende con carácter general que existe una operación única cuando dos o varios elementos o actos que un empresario o profesional realiza para su cliente se encuentran tan estrechamente ligados que objetivamente forman una sola operación económica indisociable cuyo desglose resultaría artificial de forma que todos los elementos que integran la operación de que se trata resultan necesarios para llevarla a cabo y están estrechamente vinculados entre sí que objetivamente forman una prestación económica indisociable.

En el supuesto objeto de consulta nos encontramos ante una operación compleja compuesta por una pluralidad de elementos que están íntimamente ligados, y en estas circunstancias, no puede considerarse, sin caer en la artificiosidad, que el cliente vaya a adquirir primero los alimentos elaborados y a continuación, y del mismo proveedor, la bebida.

Por tanto, y a juicio de este centro directivo nos encontramos ante una operación única de entrega de alimentos (actividad principal), siendo accesoria la entrega de bebidas. Ello implicaría que los importes exigidos en concepto de entrega de bebida se integrarían en la base imponible de la entrega de alimentos, conforme a lo establecido en el artículo 22.2.a) de la Ley 20/1991 que dispone:

"*2. En particular, se incluyen en el concepto de contraprestación:*

a) Los gastos de comisiones, portes y transporte, seguros, primas por prestaciones anticipadas 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. (...)"

Aunque las entregas de los alimentos tendrían como adquirentes consumidores finales, en ningún caso por estas entregas dispondría la futura entidad mercantil de la consideración de comerciante minorista, puesto que los alimentos objeto de entrega estarían elaborados por ella misma; en este sentido, el artículo 50.Tres de la Ley 4/2012, de 25 de junio, de medidas administrativas y fiscales (en adelante, Ley 4/2012), regulador del concepto de comerciante minorista, dispone (el subrayado es nuestro):

"Tres.- A los efectos de este Impuesto se considerarán comerciantes minoristas los sujetos pasivos en quienes concurran los siguientes requisitos:

1º.- Que realicen con habitualidad ventas de bienes muebles o semovientes sin haberlos sometido a proceso alguno de fabricación, elaboración o manufactura, por sí mismos o por medio de terceros.

(...)"

Derivado de todo ello, a la operación única que nos ocupa no le resultaría en ningún caso de aplicación la exención prevista en el artículo 50.Uno.27º de la Ley 4/2012 que dispone:

"*Uno.- Están exentas del Impuesto General Indirecto Canario las siguientes operaciones:*

(...)

27º. Las entregas de bienes que efectúen los comerciantes minoristas.

La exención no se extiende a las entregas de bienes y prestaciones de servicios que realicen dichos sujetos al margen de la referida actividad comercial.
(...)

Entramos a analizar la última cuestión planteada: si la entrega solo de bebidas estaría exenta por la consideración de la entidad mercantil como comerciante minorista respecto a esta operación.

Partiendo que la entrega solo de bebidas sería un supuesto excepcional, según se manifiesta en el texto de la consulta, y que no dispone de la consideración de comerciante minorista por la entrega de alimentos, reiteramos lo dispuesto en el artículo 50.Tres de la Ley 4/2012 (el subrayado es nuestro):

"Tres.- A los efectos de este Impuesto se considerarán comerciantes minoristas los sujetos pasivos en quienes concurran los siguientes requisitos:

1º.- Que realicen con habitualidad ventas de bienes muebles o semovientes sin haberlos sometido a proceso alguno de fabricación, elaboración o manufactura, por sí mismos o por medio de terceros.

(...)"

La consideración de un sujeto pasivo como comerciante minorista exige, entre otros requisitos, que éste realice con habitualidad la venta de bienes muebles o semovientes sin haberlo transformados por sí mismo o por medio de terceros, hecho que no se produce cuando, según se manifiesta, la entrega solo de bebidas sería excepcional.

La entrega solo de bebidas estaría, por tanto, sujeta y no exenta del IGIC, tributando según el tipo de bebida: agua al tipo cero (primer guión del artículo 52.a) de la Ley 4/2012), refrescos al tipo reducido (artículo 54.1.g) de la Ley 4/2012), cerveza al tipo general (artículo 51.1.d) de la Ley 4/2012), etc.

TERCERO.- Conforme con todo lo expuesto, es criterio de este centro directivo que:

- Dado que el local donde se desarrollaría la actividad económica no dispondría de los elementos necesarios para el consumo inmediato en el mismo lugar de los alimentos y/o bebidas, la venta de éstos tendría la consideración de entrega de bienes.

- Puesto que se entregarían alimentos elaborados por el propio sujeto pasivo, y con independencia de que los adquirentes serían consumidores finales, la entidad mercantil no dispondría de la consideración de comerciante minorista y no sería de aplicación la exención prevista en el artículo 50.Uno.27º de la Ley 4/2012.

- La venta de alimentos y bebidas tendría la consideración de operación única de entrega de alimentos sujeta y no exenta que tributaría al tipo reducido del 3 por ciento. El importe exigido por la bebida se incorporaría a la base imponible correspondiente a la entrega de alimentos.

- La consideración de un sujeto pasivo como comerciante minorista exige, entre otros requisitos, que éste realice con habitualidad la venta de bienes muebles o semovientes, hecho que no se produce cuando, según manifiesta, la entrega solo de bebidas sería excepcional. Por tanto, la entrega solo de bebidas estaría sujeta y no exenta del IGIC, tributando según el tipo de bebida: agua al tipo cero (primer guión del artículo 52.a) de la Ley 4/2012), refrescos al tipo reducido (artículo 54.1.g) de la Ley 4/2012), cerveza al tipo general (artículo 51.1.d) de la Ley 4/2012), etc.

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.

Las Palmas de Gran Canaria, 3 de diciembre de 2019

EL VICECONSEJERO DE HACIENDA, PRESUPUESTOS Y ASUNTOS EUROPEOS

Fermín Delgado García

Tomás Miller, 38 – 4ª Planta | CP 35007 Las Palmas de Gran Canaria | Tfno: 928 57 84 51 - Fax: 928 57 84 49