Gobierno de Canarias
Consejería de Economía, Hacienda y Seguridad
Viceconsejería de Hacienda y Planificación

CONSULTA TRIBUTOS REF

CONSULTA Nº 1705 (22/01/15)

PERSONA O ENTIDAD CONSULTANTE	**DOMICILIO**
CONCEPTO IMPOSITIVO	**NORMATIVA DE APLICACIÓN**
Impuesto General Indirecto Canario	Art. 7.2.9º Ley 20/1991

CUESTIÓN PLANTEADA

La entidad mercantil consultante elabora y adquiere productos de repostería y helados para su venta en un establecimiento que dispone de mesas para servicio de cafetería. Aplica diferentes precios si el producto es consumido en el establecimiento a si es consumido fuera del mismo. Algunos de los productos que elabora, por sus características y envases (tartas enteras, tarrinas de helados de 500 grs. o confituras envasadas en tarros de cristal) no son susceptibles de consumirse dentro del propio establecimiento.

Se consulta si se considera la venta de los productos no susceptibles de ser consumidos dentro del establecimiento como entrega de bien.

CONTESTACIÓN VINCULANTE

Constituyen prestaciones de servicios todas aquellas operaciones que resultan encuadrables en el concepto de "servicio 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 restaurante. Se encuadra dentro del concepto de "servicio de restaurante" toda venta de alimentos y bebidas que se efectúe en el mismo establecimiento en el que la entidad mercantil consultante desarrolla la actividad de cafetería, sea o no susceptible de ser consumido en el propio establecimiento.

C/ Tomás Miller, 38 – 4ª Planta
35007 - Las Palmas de Gran Canaria
Teléfono: (928) 30 30 31 / FAX (928) 30 30 39

Visto el escrito presentado por , en el que formula consulta tributaria acerca del Impuesto General Indirecto Canario (IGIC), 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 adelante, Ley 20/1991), en relación con la letra q) de la Disposición adicional segunda del Decreto 170/2011, de 12 de julio, por la que se determina la estructura central y periférica, así como las sedes de las Consejerías del Gobierno de Canarias, añadida por el apartado Dos de la Disposición final cuarta del Decreto 125/2014, de 18 de diciembre, por el que se aprueba el Estatuto de la Agencia Tributaria Canaria, emite la siguiente contestación:

PRIMERO.- La entidad mercantil consultante elabora y adquiere productos de repostería y helados para su venta en un establecimiento que dispone de mesas para servicio de cafetería. Aplica diferentes precios si el producto es consumido en el establecimiento a si es consumido fuera del mismo. Algunos de los productos que elabora, por sus características y envases (tartas enteras, tarrinas de helados de 500 grs. o confituras envasadas en tarros de cristal) no son susceptibles de consumirse dentro del propio establecimiento.

Se consulta si se considera la venta de los productos no susceptibles de ser consumidos dentro del establecimiento como entrega de bien.

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.

Señala la entidad consultante la venta de productos elaborados por ellos mismos o adquiridos a terceros que pueden ser consumidos en el mismo establecimiento o fuera del mismo, realizando una actividad de cafetería.

Partiendo del hecho de que realiza una actividad de cafetería, debemos tener en cuenta que la regulación legal del IGIC incluye el concepto de "restaurante" en diversos preceptos (artículos 7.2.9º y 17.Tres.Uno, apartados 5 y 6 de la Ley 20/1991 y artículo 50.Uno.23º de la Ley 4/2012) pero, sin embargo, las citadas leyes no contienen una definición legal de qué debe entenderse por actividad de restaurante.

Debe tenerse en cuenta además que, de manera análoga, también la Ley 20/1991 incorpora un concepto de "restauración" [artículos 30.1.2º y 50.1.A.a)], 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 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 tanto los establecimientos calificados en dichas tarifas como "Restaurantes" como aquellos clasificados como "Cafeterías" y "Cafés y Bares", *"están facultados para vender, en el propio establecimiento, los productos objeto del respectivo servicio",* y además se admite de forma clara y explícita la posibilidad de que cualquiera de dichos establecimientos preste servicios fuera de dichos establecimientos.

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 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 o 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 del 7 por ciento 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).

TERCERO.- La entidad consultante señala que vende determinados productos que no son susceptibles de consumirse, por sus características y envases, dentro del propio establecimiento donde desarrolla la actividad de cafetería calificada de servicio de restaurante. La cuestión a decidir si dichas ventas se engloban en el servicio de restaurante que presta la entidad mercantil consultante o se trata de una actividad distinta consistente en la entrega de

un producto elaborado o adquirido por la entidad mercantil consultante.

Tal y como hemos expresado anteriormente, por "*restaurante*" como sinónimo de "*restauración"* se 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". Igualmente hemos reseñado que no se califica como servicio de restaurante, disponiendo de la consideración de entrega de bienes, las 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 este supuesto no se halla la entidad mercantil consultante.

La actividad de cafetería, como servicio de restaurante, engloba toda venta de alimentos y bebidas que se realice en el mismo establecimiento en que ejerce dicha actividad, con total independencia de dónde se produzca o realice el consumo efectivo de los alimentos o bebidas objeto de dicho servicio de restaurante.

CUARTO.- Conforme a lo expuesto, es criterio vinculante de esta Viceconsejería de Hacienda y Planificación que constituyen prestaciones de servicios todas aquellas operaciones que resultan encuadrables en el concepto de "servicio 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 restaurante. Se encuadra dentro del concepto de "servicio de restaurante" toda venta de alimentos y bebidas que se efectúe en el mismo establecimiento en el que la entidad mercantil consultante desarrolla la actividad de cafetería, sea o no susceptible de ser consumido en el propio establecimiento.

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, 22 de enero de 2015

EL VICECONSEJERO DE HACIENDA Y PLANIFICACIÓN

Jesús Velayos Morales