CONSULTA TRIBUTOS REF
CONSULTA Nº 1976 (05/11/19)

PERSONA O ENTIDAD CONSULTANTE	**DOMICILIO**
CONCEPTO IMPOSITIVO Impuesto General Indirecto Canario	**NORMATIVA APLICABLE** A. 6.1 Ley 20/1991 Art. 7.2.9º Ley 20/1991

CUESTIÓN PLANTEADA

La entidad mercantil consultante es una sociedad de supermercados (epígrafe del IAE 647.4 "*Comercio al por menor de productos alimenticios y bebidas sup. 400m²*") disponiendo de la consideración, a efectos del IGIC, de comerciante minorista incluida en el régimen especial de comerciantes minoristas, por lo que la entrega de bienes en el desarrollo de su actividad comercial se encontraría sujeta y exenta del IGIC.

En algunos de los supermercados se está planteando habilitar un espacio para el desarrollo de una nueva sección dedicada a la elaboración y suministro de comidas preparadas. Las características de la nueva sección serían las siguientes:

- Habría equipamiento para cocinar: hornos para asar pollos, hornos inteligentes, horno para pizzas, freidora y placa vitrocerámica.
- Se cocinarían distintos tipos de comidas y se venderían también bebidas frías y café.
- La comida sería entregada a los clientes o bien en mano o en bolsas para facilitarle su transporte. La comida no se entregaría en ningún caso en bandejas.
- No existiría caja específica en la propia sección para pagar la comida y bebida adquirida, sino que la misma se abonaría en las líneas de cajas en las que también se pagarían el resto de productos adquiridos en el supermercado.
- La sección no tendría barras, mesas ni sillas.

Adicionalmente, se estaría planteando la posibilidad, en aquellos supermercados que tuvieran espacio suficiente para ello, de habilitar una zona de descanso fuera de la línea de cajas que contaría con un reducido número de mesas y sillas, microondas, así como, utensilios desechables. Expresa la entidad mercantil consultante que la intención no es otra que la de ofrecer una zona para el descanso de sus clientes, que estos podrían utilizar como estimasen oportuno: como área de espera mientras el acompañante hace la compra, como área donde preparar cualquier tipo de alimento para consumirlo fuera del establecimiento, así como, como zona donde preparar alimentos para ser consumidos en el momento. En este último caso, los clientes podrían consumir tanto productos que vende la propia entidad consultante como incluso productos que pudieran traer de fuera.

Partiendo de que a las operaciones derivadas del desarrollo de la nueva sección no le sería de aplicación el régimen especial de comerciantes minoristas por no tratarse de entregas de bienes en el desarrollo de una actividad comercial, sino que estaríamos ante operaciones encuadradas en el régimen general del Impuesto sujetas y no exentas al IGIC, se consulta si tales operaciones tienen, a los efectos del IGIC, la consideración de prestaciones de servicios o de entregas de bienes.

CONTESTACIÓN VINCULANTE

La venta de comidas elaboradas, bebidas frías y café, en los términos expuestos por la entidad mercantil consultante, tendría la consideración, a efectos del IGIC, de entrega de bienes sujeta y no exenta al IGIC.

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 es una sociedad de supermercados (epígrafe del IAE 647.4 "*Comercio al por menor de productos alimenticios y bebidas sup.400m^2*") disponiendo de la consideración, a efectos del IGIC, de comerciante minorista incluida en el régimen especial de comerciantes minoristas, por lo que la entrega de bienes en el desarrollo de su actividad comercial se encontraría sujeta y exenta del IGIC.

En algunos de los supermercados se está planteando habilitar un espacio para el desarrollo de una nueva sección dedicada a la elaboración y suministro de comidas preparadas. Las características de la nueva sección serían las siguientes:

- Habría equipamiento para cocinar: hornos para asar pollos, hornos inteligentes, horno para pizzas, freidora y placa vitrocerámica.
- Se cocinarían distintos tipos de comidas y se venderían también bebidas frías y café.
- La comida sería entregada a los clientes o bien en mano o en bolsas para facilitarle su transporte. La comida no se entregaría en ningún caso en bandejas.
- No existiría caja específica en la propia sección para pagar la comida y bebida adquirida, sino que la misma se abonaría en las líneas de cajas en las que también se pagarían el resto de productos adquiridos en el supermercado.
- La sección no tendría barras, mesas ni sillas.

Adicionalmente, se estaría planteando la posibilidad, en aquellos supermercados que tuvieran espacio suficiente para ello, de habilitar una zona de descanso fuera de la línea de cajas que contaría con un reducido número de mesas y sillas, microondas, así como, utensilios desechables. Expresa la entidad mercantil consultante que la intención no es otra que la de ofrecer una zona para el descanso de sus clientes, que estos podrían utilizar como estimasen oportuno: como área de espera mientras el acompañante hace la compra, como área donde preparar cualquier tipo de alimento para consumirlo fuera del establecimiento, así como, como zona donde preparar alimentos para ser consumidos en el momento. En este último caso, los clientes podrían consumir tanto productos que vende la propia entidad consultante como incluso productos que pudieran traer de fuera.

Partiendo de que a las operaciones derivadas del desarrollo de la nueva sección no le sería de aplicación el régimen especial de comerciantes minoristas por no tratarse de entregas de bienes en el desarrollo de una actividad comercial, sino que estaríamos ante operaciones encuadradas en el régimen general del Impuesto sujetas y no exentas al IGIC, se consulta si tales operaciones tienen, a los efectos del IGIC, la consideración de prestaciones de servicios o de entregas de bienes.

SEGUNDO. Hemos de partir de la conformidad de este centro directivo con una consideración plasmada en el escrito presentado por la entidad mercantil consultante: la pretendida venta de comidas elaboradas por la propia entidad no puede integrarse en el desarrollo de una actividad comercial, por lo que no estaría el sujeto pasivo integrado en el régimen especial de comerciantes minoristas y, consecuencia de ello, no sería en ningún caso de aplicación la exención prevista en el artículo 50.Uno.27º de la Ley 4/2012, de 25 de junio, de medidas administrativas y fiscales (en adelante, Ley 4/2012). En definitiva, en la venta de comidas elaboradas, tenga la consideración de entrega de bien o de prestación de servicios, estaríamos ante una operación sujeta y no exenta al IGIC. Igual tratamiento fiscal dispone la venta de bebidas frías y café.

Entrando ya en el análisis de la consulta, debemos diferenciar dos supuestos, a saber:

A) La entidad mercantil consultante no dispone de una zona de descanso fuera de la línea de cajas.

En este supuesto, no hay duda que la operación de venta de comidas elaboradas y de bebidas frías y café tendría la consideración de entrega de bienes, conforme al artículo 6.1 dela Ley 20/1991 que dispone.

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

B) La entidad mercantil consultante dispone de una zona de descanso fuera de la línea de cajas en los términos expuestos en el escrito de petición de emisión de consulta.

El mencionado anteriormente 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".

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.

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 el suministro de comida elaborada, bebidas frías y café, en los términos descritos por la entidad mercantil consultante, se desarrolla o no en ejecución de la actividad de "*ventas de bebidas o alimentos para ser consumidos en el mismo lugar*". Caso que se desarrolle en la citada ejecución debemos entender que nos encontramos ante una prestación de servicio y, caso contrario, ante una entrega de bienes.

Cierto es que la comida elaborada y las bebidas frías y café objeto de venta pudieran ser consumidas en las zonas de descanso fuera de la línea de cajas que la entidad mercantil consultante pretende habilitar en determinados supermercados, donde existirían mesas y sillas, microondas, así como, utensilios desechables; por lo que, procedería a ser considerada la operación de venta como prestación de servicios cuando el adquirente consuma lo adquirido, en todo o en parte, en la zona habilitada, y entrega de bienes en caso contrario.

Ahora bien, debemos tener en cuenta que la zona de descanso no se configura exclusivamente para los adquirentes de productos de la nueva sección que se pretende implantar (venta de comidas elaboradas y de bebidas frías y café), sino para el conjunto de clientes y acompañantes, tanto adquieran bienes en el desarrollo de la actividad comercial como adquieran en la nueva sección. Incluso, los clientes podrían consumir en la zona de descanso tanto productos que vende la propia entidad en el desarrollo de su actividad comercial como productos que pudieran traer de fuera.

Por todo ello, consideramos que el suministro de comida elaborada, bebidas frías y café, en los términos descritos por la entidad mercantil consultante, no se desarrolla en un ámbito de la "*ventas de bebidas o alimentos para ser consumidos en el mismo lugar*", por lo que tal operación tendría la consideración, a efectos del IGIC, de entrega de bienes sujeta y no exenta del IGIC.

Llegar a una conclusión distinta de la expuesta en el párrafo anterior, produciría situaciones absurdas; de este modo y como ejemplo, la venta de un simple paquete de galletas en el desarrollo de una actividad comercial (susceptible también de ser consumida en la nueva zona de descanso) pudiera disponer de la consideración de prestación de servicio sujeta y no exenta al IGIC y no de entrega sujeta y exenta del IGIC. Dicho de otro modo, todas las bebidas y alimentos adquiridos en el desarrollo de la actividad comercial que hasta ahora no cabía duda que nos encontramos ante una entrega sujeta y exenta por aplicación del artículo 50.Uno.27º de la Ley 4/2012, pudiera disponer de la consideración de prestación de servicio sujeta y no exenta del IGIC (tributando, además, al tipo general) si se consume en la zona de descanso.

TERCERO.- Conforme con todo lo expuesto, es criterio de este centro directivo que, la venta de comidas elaboradas, bebidas frías y café, en los términos expuestos por la entidad mercantil consultante, tendría la consideración, a efectos del IGIC, de entrega de bienes sujeta y no exenta al IGIC.

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, 5 de noviembre de 2019

EL VICECONSEJERO DE HACIENDA, PRESUPUESTOS

Y ASUNTOS EUROPEOS

Fermín Delgado García