Gobierno de Canarias

Consejería de Hacienda y
Relaciones con la Unión Europea

Viceconsejería de Hacienda y
Relaciones con la Unión Europea

CONSULTA Nº 2.335 (18/08/2026)

PERSONA O ENTIDAD CONSULTANTE	**DOMICILIO A EFECTO DE NOTIFICACIÓN**
CONCEPTO IMPOSITIVO Impuesto General Indirecto Canario	**NORMATIVA APLICABLE** Arts. 6.1, 7.2.9º Ley 20/1991 Arts. 27, 32.1 y 34.uno.c) Texto refundido REF

CUESTIÓN PLANTEADA

La comunidad de bienes consultante señala que desarrolla la actividad de venta al por menor de empanadillas mediante un establecimiento abierto al público, explotando una franquicia. Las empanadillas son elaboradas en la Península por el franquiciador, siendo enviadas pre-horneadas y congeladas al establecimiento de la comunidad de bienes consultante. Manifiesta que la única operación que efectúa la comunidad consultante consiste en introducir las empanadillas congeladas en un horno industrial programado a 265º C durante un minuto, con la única finalidad de completar el acabado del producto y dejar la masa apta para su consumo inmediato. Señala que el relleno es completamente elaborado por el fabricante y resulta apto para el consumo una vez descongelado, siendo el horneado exclusivamente necesario para finalizar la cocción de la masa.

Consulta si la actividad descrita debe calificarse de actividad comercial por lo que podría disponer de la consideración de comerciante minorista, o, por el contrario, la operación consistente en finalizar el horneado de un producto previamente elaborado, pre-horneado y congelado constituye una actividad de transformación o fabricación a los efectos del IGIC. Igualmente consulta cuáles son las consecuencias tributarias que derivan de la calificación de la actividad.

CONTESTACIÓN VINCULANTE

La comunidad de bienes consultante no desarrolla una actividad comercial por lo que no puede disponer de la consideración de comerciante minorista. Si en el establecimiento abierto al público pueden consumirse las empanadillas, presta un servicio sujeto al tipo general del 7 por ciento; si en el establecimiento abierto al público no pueden consumirse las empanadillas, estamos ante una entrega de comida preparada sujeta al tipo de general del 7 por ciento.

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

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 22.3.C).l) del Reglamento Orgánico de la Consejería de Hacienda y Relaciones con la Unión Europea aprobado por Decreto 107/2024, de 31 de julio, emite la siguiente contestación:

PRIMERO.- La comunidad de bienes consultante señala que desarrolla la actividad de venta al por menor de empanadillas mediante un establecimiento abierto al público, explotando una franquicia. Las empanadillas son elaboradas en la Península por el franquiciador, siendo enviadas pre-horneadas y congeladas al establecimiento de la comunidad de bienes consultante. Manifiesta que la única operación que efectúa la comunidad consultante consiste en introducir las empanadillas congeladas en un horno industrial programado a 265º C durante un minuto, con la única finalidad de completar el acabado del producto y dejar la masa apta para su consumo inmediato. Señala que el relleno es completamente elaborado por el fabricante y resulta apto para el consumo una vez descongelado, siendo el horneado exclusivamente necesario para finalizar la cocción de la masa.

Consulta si la actividad descrita debe calificarse de actividad comercial por lo que podría disponer de la consideración de comerciante minorista, o, por el contrario, la operación consistente en finalizar el horneado de un producto previamente elaborado, pre-horneado y congelado constituye una actividad de transformación o fabricación a los efectos del IGIC. Igualmente consulta cuáles son las consecuencias tributarias que derivan de la calificación de la actividad.

SEGUNDO.- Señala la comunidad de bienes consultante que una vez descongelada y horneada las empanadillas son objeto de venta en un establecimiento abierto al público, por lo que se presume que los adquirentes son particulares. Este hecho implica que debamos exponer una situación que no ha sido mencionada en el texto de la consulta presentada: que en el establecimiento abierto al público sea susceptible de que los adquirentes de las empanadillas puedan consumir los mismos, por disponer el establecimiento de medios para posibilitar su consumo dentro del mismo (barra o mesas, sillas, cubiertos, etc.).

En caso de que sea posible su consumo dentro del establecimiento, cambia completamente la consulta efectuada ya que no es posible que desarrolle una actividad comercial, por lo que decaería la cuestión de si dispone o no de la condición de comerciante minorista.

Por tanto, debemos partir de los siguientes escenarios:

- **En el establecimiento abierto al público pueden consumirse las empanadillas.**

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 las normas 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 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 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.

Por tanto el hecho de que las empanadillas se consuman en el mismo lugar de su venta, o sean susceptibles de ser consumidos en el mismo lugar de venta, implica que nos encontremos ante una prestación de servicios.

En este supuesto, es indiferente analizar si el acto de descongelación y horneado suponen una actividad de transformación porque en ningún caso realiza una actividad comercial (que requiere necesariamente que nos encontremos ante la entrega de un bien). Estaríamos, por tanto, ante una prestación de servicios sujeta al tipo general del 7 por ciento de acuerdo con el primer párrafo del artículo 32.1 del Texto refundido de las normas legales aprobadas por la Comunidad Autónoma de Canarias en relación con el Impuesto General Indirecto Canario y el Arbitrio sobre Importaciones y Entregas de Mercancías en las Islas Canarias aprobado por Decreto legislativo 1/2025, de 13 de octubre (en adelante, texto refundido REF).

- **En el establecimiento abierto al público no pueden consumirse las empanadillas.**

Nos encontraríamos en este supuesto ante una operación de entrega de bienes, por lo que debe determinarse si realiza una actividad comercial o no.

La regulación del IGIC no contiene una definición concreta de qué se considera actividad comercial; si contiene los requisitos que se exigen para entender cuando un sujeto pasivo del IGIC tiene la consideración de comerciante minorista y una de ellas, la contenida en el artículo 27.2.1º del texto refundido REF, dispone:

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

1.º 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."

Por tanto, la actividad comercial, a efectos del IGIC, debe entenderse como la entrega de bienes muebles o semovientes sin haberlos sometidos a proceso alguno de fabricación, elaboración o manufactura por parte del propio sujeto pasivo o por parte de un tercero al que el sujeto pasivo ha encargado la transformación.

El legislador procede a definir fabricación, elaboración o manufactura con el término general de "transformación" mediante una delimitación negativa, – señalando lo que no se consideran operaciones de transformación, entre las que no figura el horneado; de esta forma en el artículo 27.2.3º del texto refundido REF dispone.

"3.º *Para la aplicación de lo dispuesto en el número anterior se considerará que no son operaciones de transformación y, consecuentemente, no se perderá la condición de comerciantes minoristas, por la realización de tales operaciones, las que a continuación se relacionan:*

a) Las de clasificación y envasado de productos.

b) Las de colocación de marcas o etiquetas, así como las de preparación y corte previas a la entrega de los bienes transmitidos.

c) El lavado, desinfectado, desinsectado, molido, troceado, astillado, descascarado, descortezado y limpieza de productos alimenticios y, en general, los actos de mera conservación de los bienes, tales como la pasteurización, refrigeración, congelación, secado, calificación, embalaje y acondicionamiento.

d) Los procesos de refrigeración, congelación, troceamiento o desviscerado para las carnes y pescados frescos.

e) La confección y colocación de cortinas y visillos.

f) La simple adaptación de las prendas de vestir confeccionadas por terceros".

Ya este centro directivo ha tenido oportunidad de pronunciarse sobre si el horneado es o no un supuesto de transformación; de este modo en la consulta 2152 de 29 de enero de 2023 se señala:

"*Comenzando por la primera parte, señalamos que ni la regulación legal ni la reglamentaria del IGIC contienen una definición de hornear, por lo que, de acuerdo con el artículo 12.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en tanto no se definan por la normativa tributaria, los términos empleados en sus normas se entenderán conforme a su sentido jurídico, técnico o usual, según proceda.*

Acudiendo al Diccionario de la lengua española de la Real Academia Española de la Lengua (en adelante, RAE):

-Hornear, es la acción de meter algo en el horno para asarlo o cocerlo.

-Asar, es hacer comestible un alimento por la acción del fuego, o la del aire caldeado, a veces rociando aquel con grasa o algún líquido.

-Y cocer, es hacer comestible un alimento crudo sometiéndolo a ebullición o a la acción del vapor.

Tras la lectura de estas definiciones, vemos que asar y cocer coinciden en la acción de hacer comestible un alimento, aunque con distinto método, por lo que parece evidente que hacer comestible un alimento mediante su asado o cocido, está más cercano a un acto de transformación que a un acto de mera conservación, como es el secado, congelación o refrigeración, entre otros."

Aunque el contenido de la empanadilla remitida por el franquiciador sea comestible, no es posible que pueda ser consumida sin hornear la masa que la recubre, por lo que realiza un acto de transformación.

Por tanto, nos encontramos ante una actividad de entrega de empanadillas que no tiene la consideración de entrega en el desarrollo de una actividad comercial, por lo que no puede la comunidad de bienes consultante disponer de la consideración de comerciante minorista. Derivado de ello es que la entrega de las empanadillas estará sujeta y no exenta al IGIC.

La siguiente cuestión relevante es determinar el tipo impositivo aplicable a la entrega de la empanadilla.

El artículo 34, regulador del tipo superreducido del 3 por ciento, del texto refundido REF dispone en su apartado Uno.e) lo siguiente (el subrayado es nuestro):

"*Uno. El tipo de gravamen superreducido del 3 por ciento será aplicable a las entregas e importaciones de los siguientes bienes:*

(...)

e) 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 entregas de los siguientes bienes:

- Los sujetos al tipo cero conforme al artículo 33 del presente texto refundido.

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

- Los aromas, extractos, concentrados y jarabes destinados a la elaboración de bebidas alcohólicas.

- Las bebidas refrescantes con azúcares añadidos.

- Las bebidas energéticas.

- Las entregas de comida preparada, elaborada total o parcialmente por el propio sujeto pasivo en el territorio de aplicación del impuesto, y la bebida que se suministre conjuntamente con ella, que se ofrezcan listas para su consumo inmediato por el adquirente en lugar distinto al de su entrega. Se entiende que la comida preparada es para su consumo inmediato cuando no requiera de transformación posterior para su consumo. Se entiende por comida preparada la elaboración culinaria resultado de la preparación de uno o varios productos alimenticios, envasada o no, y dispuesta para su consumo.

A los efectos de esta letra, 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."

El artículo 34.Uno.e) del texto refundido REF recoge la regla general de tributación al tipo superreducido del 3 por ciento de la entrega o importación de los alimentos para la nutrición humana, con un conjunto de excepciones entre las que se encuentran las comidas preparadas que, de acuerdo con lo dispuesto en el primer párrafo del artículo 32.1 del texto refundido REF, tributaría su entrega al tipo general del 7 por ciento.

Las condiciones para aplicar el tipo general son las siguientes:

i) Que se trate de una operación de entrega de bien; es decir, que no sea susceptible de ser objeto de consumo en el propio local de venta, ya que en este caso nos encontraríamos ante una prestación de servicios (artículo 7.2.9º de la Ley 20/1991) también sujeta al tipo general del 7 por ciento conforme al primer párrafo del artículo 32.1 del texto refundido REF.

Ya hemos determinado anteriormente que dado que no sería posible su consumo dentro del lugar de venta, nos encontramos ante una entrega de bien. Por tanto, este requisito se cumple.

ii) Que el bien objeto de entrega tenga la consideración, a efectos del IGIC, de comida preparada que se define como la elaboración culinaria resultado de la preparación de uno o varios productos alimenticios, envasada o no, y dispuesta para su consumo inmediato.

La empanadilla cumple los requisitos para su consideración de comida preparada.

iii) La entrega de la comida preparada es para el consumo inmediato.

Se entiende que es para su consumo inmediato cuando no requiera la transformación posterior para su consumo. A ello hay que añadir que se presume que es para su consumo inmediato cuando el adquirente es un consumidor final.

iv) Que el empresario que entrega la comida preparada sea el mismo que la ha elaborado.

La normativa exige que sea elaborada total o parcialmente por el propio sujeto pasivo. En el supuesto objeto de consulta la empanadilla es elaborada parcialmente por la comunidad de bienes consultante al efectuar el acto de horneado; por tanto, se cumple este requisito.

v) Que la elaboración total o parcial sea realizada en Canarias.

Se cumple este requisito.

En resumen: disponiendo la empanadilla de la consideración de comida preparada no es posible que su entrega pueda realizarse en el desarrollo de una actividad comercial que requiere que se trate de la entrega de bienes sin haberlos sometido a proceso alguno de fabricación, elaboración o manufactura. Por tanto, la entrega de comida preparada por parte del propio consultante que lo elaboró, aunque parcialmente, en Canarias no puede estar en ningún caso exenta del IGIC por aplicación del artículo 27 del texto refundido REF, que en su apartado 1 dispone que están exentas del

IGIC las entregas de bienes que, en el desarrollo de su actividad comercial, efectúen los sujetos pasivos que tengan la consideración de comerciantes minoristas. En este caso será aplicable el tipo general del 7 por ciento.

TERCERO.- Conforme a todo lo expuesto, es criterio vinculante de este centro directivo que la comunidad de bienes consultante no desarrolla una actividad comercial por lo que no puede disponer de la consideración de comerciante minorista. Si en el establecimiento abierto al público

pueden consumirse las empanadillas, presta un servicio sujeto al tipo general del 7 por ciento; si en el establecimiento abierto al público no pueden consumirse las empanadillas, estamos ante una entrega de comida preparada sujeta al tipo de general del 7 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, 18 de agosto de 2026

EL VICECONSEJERO DE HACIENDA

Y RELACIONES CON LA UNIÓN EUROPEA

Gabriel Megías Martínez