**CONSULTAS TRIBUTOS REF**
**CONSULTA NÚM. 1617 (12/11/13)**

| **PERSONA O ENTIDAD CONSULTANTE** | **DOMICILIO** |
|---|---|
| **CONCEPTO IMPOSITIVO**<br><br>Impuesto General Indirecto Canario | **NORMATIVA DE APLICACIÓN**<br>Art. 6.1 Ley 20/1991<br>Art. 7.1 Ley 20/1991<br>Art. 7.2.9º Ley 20/1991<br>Art. 54.1.g) Ley 4/2012 |

**CUESTIÓN PLANTEADA**

La persona física consultante pretende llevar a cabo una actividad empresarial consistente en venta de pollos asados y comida preparada para llevar que el propio empresario asa y prepara. En el local donde pretende desarrollar la actividad no existe barra, comedor u otro lugar que permita el consumo de la comida vendida en el mismo lugar. Con carácter general la comida no se confeccionará por encargo ni se repartirá a domicilio.

Consulta sobre el tipo impositivo aplicable.

**CONTESTACIÓN VINCULANTE**

**-** Constituyen prestaciones de servicios, sujetas al tipo impositivo general del 7 por ciento, 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, siendo nota característica la puesta 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 los 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.

**-** Aun cuando no resulten encuadrables en el concepto de "restaurante", también la norma fiscal califica como prestaciones de servicios gravadas al tipo general del 7 por ciento 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.

- Si la actividad desarrollada no resulta calificable como actividad de restaurante, y además la venta 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 que deberán tributar al tipo de gravamen reducido del 3 por ciento.

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 el articulo 23.2.t) del Reglamento Orgánico de la Consejería de Economía y Hacienda, aprobado por Decreto 12/2004, de 10 de febrero, emite la siguiente contestación:

**PRIMERO.-** La persona física consultante pretende llevar a cabo una actividad empresarial consistente en venta de pollos asados y comida preparada para llevar que el propio empresario asa y prepara. En el local donde pretende desarrollar la actividad no existe barra, comedor u otro lugar que permita el consumo de la comida vendida en el mismo lugar. Con carácter general la comida no se confeccionará por encargo ni se repartirá a domicilio, no obstante, podrá vender comida preparada previo encargo.

Consulta sobre el tipo impositivo aplicable.

**SEGUNDO.-** Esta Dirección General de Tributos, ante un planteamiento similar, fijó la siguiente doctrina administrativa en su consulta vinculante 1445 de 13 de diciembre de 2011:

*"Constituye una prestación de servicio, sujeta al tipo general del 5 por 100, la venta de pollos asados por el propio empresario y la venta de comida preparada por el propio empresario, para ser consumido fuera del propio establecimiento donde se asa el pollo o se elabora la comida, y con independencia de que en este establecimiento no existe barra, comedor u otro lugar que permita el consumo de la comida vendida en el mismo."*

El argumento que se utilizó para llegar a esta conclusión fue el siguiente:

*"El artículo 7 de la Ley 20/1991, regulador del concepto de prestación de servicio, dispone en su número 2.9º lo siguiente:*

*"2. En particular, se consideran prestaciones de servicios:*

*(...)*

*9º Los servicios de hostelería, restaurante o acampamento y las ventas de bebidas o alimentos para su consumo inmediato en el mismo lugar."*

*De este precepto se desprende que existen cuatro operaciones que tienen la consideración de prestación de servicio:*

- *Los servicios de hostelería.*
- *Los servicios de restaurante.*
- *Los servicios de acampamento.*
- *La venta de bebidas o alimentos para su consumo inmediato en el mismo lugar.*

*Aquí únicamente nos interesa el servicio de restaurante. No existe ni en la regulación legal ni en la reglamentaria del IGIC un concepto de servicio de restaurante. Siguiendo*

*la norma de conducta interpretativa del artículo 12.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, no nos queda más remedio que acudir al Impuesto sobre Actividades Económicas (en adelante, IAE), y, en concreto a sus tarifas e instrucciones, aprobadas por el Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 septiembre, para, desde un punto de vista jurídico, precisar en qué consiste y cuáles son los actividades que engloba este servicio.*

*La agrupación 67 "Servicio de alimentación", incluye el Grupo 677 "Servicios prestados por los establecimientos clasificados en los grupos 671, 672, 673, 681 y 682 de las agrupaciones 67 y 68, realizados fuera de dichos establecimientos. Otros servicios de alimentación", cuyo epígrafe 677.9 "Otros servicios de alimentación propios de la restauración" contiene una "nota" que precisa que "Este epígrafe comprende los servicios de alimentación consistentes en la condimentación y venta de alimentos para ser consumidos fuera del lugar de elaboración en raciones o al mayor, así como cuando los productos elaborados se destinen al servicio de «catering» o de colectividades."*

*Parece evidente que la actividad de asar pollo para su posterior venta para su consumo fuera del lugar de elaboración y la elaboración de comida para su venta y consumo fuera del lugar de elaboración, está acogida al epígrafe del IAE 677.9 y, por tanto su consideración, de servicios en restaurante.*

*Partiendo de este hecho, el tipo aplicable a la venta de pollos asados y de comida preparada es el general del 5 por 100, conforme a lo dispuesto en el artículo 27.1.4º y la Disposición adicional octava.Uno.3, ambos, de la Ley 20/1991."*

Sin embargo, el criterio contenido en la consulta vinculante 1445 de 13 de diciembre de 2011 debe modificarse, toda vez que la utilización como único criterio interpretativo de la normativa reguladora del Impuesto sobre Actividades Económicas (en adelante, IAE), y, en concreto la contenida en sus tarifas e instrucciones, aprobadas por el Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 septiembre, no permite contemplar de forma adecuada la diversidad de supuestos que pueden plantearse.

**TERCERO.-** El consultante pregunta acerca del tipo impositivo aplicable a la actividad económica desarrollada por el mismo, lo cual exige de manera ineludible que comencemos por analizar la definición de hecho imponible contenida en la normativa reguladora del IGIC.

Sabido es que el IGIC, además de las importaciones de bienes en Canarias, somete a tributación tanto las entregas de bienes como las prestaciones de servicios efectuadas por empresarios o profesionales en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional (artículo 4 de la Ley 20/1991).

Pues bien, si la actividad que pretende desarrollar el consultante resulta reconducible al concepto de "prestación de servicios" resultará gravada al tipo de gravamen general del 7 por ciento [artículo 51.1.d) de la Ley 4/2012, de 25 de junio, de medidas administrativas y fiscales (en adelante, Ley 4/2012)], mientras que, en caso contrario, si resultara encuadrable en el concepto de "entrega de bienes", debería tributar al tipo reducido del 3 por ciento, al constituir

entregas de *"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"* (artículo 54.1.g) de la Ley 4/2012).

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 gravada al tipo impositivo reducido del 3 por ciento.

**CUARTO.-** Centrándonos en general en la problemática planteada, y yendo por tanto más allá del concreto supuesto de hecho planteado por el consultante, 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.

**QUINTO.-** 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 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"*.

**SEXTO.-** 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, sujetas al tipo impositivo general (7 por ciento), 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 (al tipo general del 7 por ciento) las entregas 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 que deberán tributar al tipo reducido (como sería, por citar el ejemplo quizás paradigmático, el caso de los supermercados).

**SÉPTIMO.-** En el caso concreto planteado por el consultante (que pretende llevar a cabo una actividad empresarial consistente en la venta de pollos asados y comida preparada para llevar, que el propio empresario asa y prepara, siendo así que en el local donde pretende desarrollar la actividad no existe barra, comedor u otro lugar que permita el consumo de la comida vendida en el mismo lugar), resulta que dicha actividad no resulta calificable como prestación de servicios "en particular", de conformidad con lo dispuesto en el artículo 7.2.9º de la Ley 20/1991 -ya que no resulta encuadrable en el concepto de restaurante ni se trata de ventas de alimentos o bebidas para ser consumidos de inmediato en el mismo lugar-, sino que la venta de pollos asados y comida preparada que efectúa la persona física consultante tiene la consideración de entrega de bienes.

Establecida la consideración de entrega de bienes, ahora sí podemos analizar el tipo impositivo aplicable.

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."*

Por tanto, la entrega de pollos asados y comida preparada que realiza el consultante tributa al tipo impositivo reducido del 3 por ciento.

**OCTAVO.-** Conforme a lo expuesto, es criterio vinculante de esta Dirección General de Tributos que:

**-** Constituyen prestaciones de servicios, sujetas al tipo impositivo general del 7 por ciento, 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, siendo nota característica la puesta 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 los 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.

**-** Aun cuando no resulten encuadrables en el concepto de "restaurante", también la norma fiscal califica como prestaciones de servicios gravadas al tipo general del 7 por ciento 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.

- Si la actividad desarrollada no resulta calificable como actividad de restaurante, y además la venta 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 que deberán tributar al tipo de gravamen 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, 12 de noviembre de 2013

**EL DIRECTOR GENERAL DE TRIBUTOS**

Alberto Génova Galván