CONSULTA Nº 2.279 (06/10/2025)

PERSONA O ENTIDAD CONSULTANTE	**DOMICILIO**
CONCEPTO Impuesto General Indirecto Canario	**NORMATIVA APLICABLE** Art. 7.2.9º Ley 19/1994 Art. 51.1.d) Ley 4/2012

CUESTIÓN PLANTEADA

La entidad mercantil consultante señala que tiene tres centros de trabajo abiertos, siendo uno de ellos un obrador donde se elabora productos de bollería y pastelería sin venta directa al público, ya que los productos que se elaboran se destinan a su venta en los otros dos centros de trabajos. En éstos se venden los productos de bollería y pastelería, que elaboran en otro centro de trabajo, para su consumo dentro de los propios locales o terrazas de los mismos, pudiendo venderse junto con café, infusiones, bebidas solubles y bebidas refrescantes.

Se consulta el tipo impositivo aplicable en el IGIC.

CONTESTACIÓN VINCULANTE

La venta de la bollería y pastelería se configura como la operación principal disponiendo de la naturaleza de prestación de servicios sujeta al tipo general del 7 por ciento, siendo la venta de café, infusiones, bebidas solubles y bebidas refrescantes una actividad accesoria a la operación principal, por lo que su precio debe incorporarse a la base imponible de la operación principal.

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

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

PRIMERO.- La entidad mercantil consultante señala que tiene tres centros de trabajo abiertos, siendo uno de ellos un obrador donde se elabora productos de bollería y pastelería sin venta directa al público, ya que los productos que se elaboran se destinan a su venta en los otros dos centros de trabajos. En éstos se venden los productos de bollería y pastelería, que elaboran en otro centro de trabajo, para su consumo dentro de los propios locales o terrazas de los mismos, pudiendo venderse junto con café, infusiones, bebidas solubles y bebidas refrescantes.

Se consulta el tipo impositivo aplicable en el IGIC.

SEGUNDO.- Teniendo en cuenta la descripción de la operativa que desarrolla la entidad mercantil consultante, procede determinar si nos encontramos:

A) Ante varias operaciones con tributación independiente: por un lado, la venta de productos de bollería y pastelería; y, por otro lado, la venta de café, infusiones, bebidas solubles y bebidas refrescantes.

B) Ante una operación única de venta de productos de bollería y pastelería, donde el precio de la venta de café, infusiones, bebidas solubles y bebidas refrescantes se incorporan a la base imponible de la operación principal de venta de productos de bollería y pastelería, de acuerdo con 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 Canarias se encuentra fuera del ámbito de aplicación del sistema común del IVA, conforme a los artículos 4.1 del Reglamento (CEE) nº 1911/91 del Consejo, de 26 de junio de 1991, relativo a la aplicación de las disposiciones del Derecho comunitario de las Islas Canarias, y 6.1.b) de la 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, en este territorio se aplica un tributo, el IGIC, de estructura idéntica al IVA comunitario, por lo que resulta esclarecedora la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (en adelante, TJUE), que en relación a la accesoriedad podríamos destacar:

- Cuando la operación controvertida está constituida por un conjunto de elementos y de actos, primeramente procede tomar en consideración todas las circunstancias en las que se desarrolle la operación de que se trate, para determinar si dicha operación da lugar, a efectos del

IVA, a dos o más prestaciones distintas o a una prestación única (por todas, sentencia de 27 de octubre de 2005 Levob Verzakeringen y OB Bank, asunto C-41/04, apartado 19)

- Procede considerar que existe una prestación única cuando dos o varios elementos o actos que el sujeto pasivo realiza en beneficio del cliente se encuentran tan estrechamente ligados que objetivamente forman una sola prestación económica indisociable cuyo desglose resultaría artificial (por todas, sentencia de 29 de marzo de 2007, Aktiebo/aget NN, asunto C111/05, apartado 23).

- Es importante buscar los elementos característicos de la operación controvertida para determinar si el sujeto pasivo realiza para el consumidor, considerado como un consumidor medio, varias prestaciones principales distintas, o una prestación única (por todas, sentencia de 25 de febrero de 1999, CPP, asunto C-349/96, apartado 29).

- Una prestación debe ser considerada accesoria de una prestación principal cuando no constituye para la clientela un fin en sí, sino el medio de disfrutar en las mejores condiciones del servicio principal del prestador (por todas, sentencia de 21 de febrero de 2008, Part Service, asunto C425-06, apartado 52).

- Ha de ponderarse si las prestaciones que pretendidamente pueden ser accesorias son aquellas que tienen cabida dentro de las funciones tradicionalmente ejercidas por la empresa que ofrece la prestación principal (por todas, sentencia de 22 de octubre de 1998, Madgett y R.M.Baldwin asuntos C-308/96 y C-94/97, apartado 26).

- El hecho de que se facture un precio único o se desglose el importe correspondiente a los distintos elementos, no tiene importancia decisiva (sentencia de fecha 25.2.1999 en el asunto C-349/96 CPP/ apartado 31, sentencia de 22 de octubre de 1998/ Madgett y R.M.Baldwin asuntos C-308/96 y C-94/97, apartados 45 y 46, sentencia de 27.10.2005 en el asunto C-41/04 Levob Verzakeringen y OB Bank, apartados 24 y 25).

Conforme a la jurisprudencia europea expuesta, parece evidente que nos encontramos ante una operación única. Resultaría artificioso entender que nos encontramos ante dos operaciones, por una parte la operación de venta de productos de bollería y pastelería; y, por otra parte, la venta de café, infusiones, bebidas solubles y bebidas refrescantes. Efectivamente, la venta de café, infusiones, bebidas solubles y bebidas refrescantes no constituye para el cliente un fin en sí, sino el medio para disfrutar en las mejores condiciones de la operación principal de la entidad mercantil consultante (la venta de bollería y pastelería para su consumo en el mismo lugar de venta). Todo ello con independencia de que se facture por un precio único o se desglose el importe correspondiente a los distintos elementos.

Conclusión de todo lo expuesto, es que nos encontramos ante una operación única de venta de de bollería y pastelería donde la venta de café, infusiones, bebidas solubles y bebidas refrescantes es accesoria a la misma. La accesoriedad implica que la actividad accesoria tiene la misma tributación que la actividad principal, incorporando su precio a la base imponible de la entrega de bienes o la prestación de servicios que constituye la operación principal.

La cuestión siguiente es determinar la verdadera naturaleza de la operación; es decir, si estamos ante una entrega de bien o ante una 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.

El hecho de que los productos de bollería y pastelería 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.

Llegados a este punto de determinar la verdadera naturaleza de la operación efectuada por la entidad mercantil consultante, estamos en condiciones de fijar el tipo impositivo aplicable, que no es otro que el 7 por ciento, conforme al artículo 51.1.d) de la Ley 4/2012, de 25 de junio, de medidas administraativas y fiscales, que dispone:

> *"En el Impuesto General Indirecto Canario serán aplicables los siguientes tipos de gravamen:*
>
> *(...)*
>
> *c) El tipo del 7 por ciento, aplicable a las entregas de bienes y prestaciones de servicios que no se encuentren sometidos a ninguno de los otros tipos impositivos previstos en el presente artículo."*

TERCERO.- Conforme a lo expuesto es criterio vinculante de este centro directivo que la venta de la bollería y pastelería se configura como la operación principal disponiendo de la naturaleza de prestación de servicios sujeta al tipo general del 7 por ciento, siendo la venta de café, infusiones, bebidas solubles y bebidas refrescantes una actividad accesoria a la operación principal, por lo que su precio debe incorporarse a la base imponible de la operación principal.

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, 6 de octubre de 2025

EL VICECONSEJERO DE HACIENDA

Y RELACIONES CON LA UNIÓN EUROPEA

Gabriel Andrés Megías Martínez