Gobierno de Canarias
Consejería de Hacienda, Presupuestos y Asuntos Europeos
Viceconsejería de Hacienda, Planificación y Asuntos Europeos

**CONSULTA TRIBUTOS REF**
**CONSULTA Nº 2152 (29/01/23)**

| **PERSONA O ENTIDAD CONSULTANTE** | **DOMICILIO** |
|---|---|
| **CONCEPTO IMPOSITIVO**<br>Impuesto General Indirecto Canario | **NORMATIVA APLICABLE**<br>Art. 50.Uno.27º Ley 4/2012 |

**CUESTIÓN PLANTEADA**

La entidad mercantil consultante cuenta con una red de supermercados en el territorio de las Islas Canarias, disponiendo de la consideración de comerciante minorista. En el año 2019, la entidad inició una nueva actividad dedicada a la elaboración y suministro de comidas preparadas, para ello llevó a cabo reformas en algunas de las tiendas para habilitar un espacio en las mismas destinadas a esta nueva actividad, planteándose consulta sobre la naturaleza de la operación de venta de comida preparada. En la consulta vinculante 1976, de fecha 5 de noviembre de 2019, fue considerada entrega de bienes a efectos del IGIC, sin que fuera de aplicación la exención prevista en el artículo 50.Uno.27º de la Ley 4/2012.

A modo resumen, en las tiendas se realizan dos actividades distintas: (i) la principal, de comercio al por menor de productos alimenticios (actividad de supermercado) a la que le es de aplicación el régimen especial de comerciante minorista y (ii) la nueva actividad de entrega de comidas preparadas a la que resultaría de aplicación el régimen general del IGIC y cuyas operaciones tendrían la consideración de entregas de bienes sujetas y no exentas al Impuesto. En esta nueva sección se venden tanto comidas preparadas como una selección de bebidas frías, siendo que la consultante viene repercutiendo IGIC por la totalidad de las ventas en esta sección, ya que se ha considerado como accesoria la venta de productos que no son objeto de transformación como, por ejemplo, las referidas bebidas frías.

No obstante, manifiesta la consultante, que se ha venido cambiando el proceso de elaboración de comidas en esta sección en el sentido de que cada vez existe menos transformación en los platos ofrecidos, siendo muchos de ellos entregados en las mismas condiciones en las que el supermercado los recibe del proveedor. Los distintos procesos realizados por el supermercado con respecto a la sección de comidas preparadas se exponen a continuación:

La sección cuenta con 29 platos preparados. Del total de platos ofrecidos en la sección, distinguen 3 tipos distintos de “elaboración” que se realizan en las instalaciones del supermercado:

- Hay un total de 10 platos en los que mezclan los ingredientes recibidos de los distintos proveedores (y que vienen, en su mayoría, precocinados) y se procede a hornear. Con respecto al horneo, hay platos en los que lo único que se hace es dar un golpe de calor al pan (bocadillo de jamón con tomate) o le hacen la última cocción al producto que ya viene precocinado (serranito canarias, 4 variedades de pizzas, macarrones boloñesa). Otros platos vienen los ingredientes precocinados pero el elemento principal llega en crudo y lo cocinan en el horno (arroz al horno, Burger con queso y hamburguesa angus). En estos últimos casos todos los ingredientes están precocinados pero el arroz y la carne de las hamburguesas las hornean para cocinarlos.

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

- Hay 5 platos que no mezclan ingredientes ya que vienen preparados y listos para servir a falta de hornear. El horneo es o bien para darle la última cocción (berenjena rellena, cuarto de pollo asado y patatas panaderas) o bien para cocinarlo (pollo asado y salchicha parrillera).

- Por último, hay 14 platos que el procedimiento que se realiza en el establecimiento es abrir el envase y colocarlo en la bandeja expositora, es decir, casi el 50% del surtido ofrecido en la sección se sirve en las mismas condiciones que las que se reciben del proveedor.

De acuerdo con lo anterior, se cuestiona:

a) Si el horneado de productos ya sea bien para darle el último golpe de calor, la última cocción o para cocinar el producto principal, debe ser considerado a efectos de IGIC, como fabricación o elaboración y, por tanto, la venta de los productos sometidos a ese proceso debería tributar en el régimen general del Impuesto. Si afectaría a la conclusión alcanzada que, en algunos supuestos, además de hornear el producto se proceda a la mezcla ingredientes que en su mayoría están ya precocinados.

b) Si la conclusión alcanzada sobre el proceso de horneado afectaría a todos los productos que se ofertan en la sección de comidas preparadas o si, atendiendo a cada caso en particular, en dicha sección podrían producirse entregas de productos a los que le resultaría de aplicación distintos regímenes del IGIC.

c) En caso de que deba considerarse que dentro de la referida actividad existan productos afectos a dos regímenes distintos del Impuesto, se consulta sobre el criterio a aplicar a la venta accesoria de bebidas frías; en particular, si podría considerarse un criterio racional de imputación para la aplicación del régimen que le correspondería a dichas bebidas frías, la distribución proporcional en función de la base asociada a los distintos regímenes aplicables a los productos que se entregan.

**CONTESTACIÓN VINCULANTE**

- A efectos del IGIC, constituyen actos de transformación hornear o freír alimentos, en las acepciones de la Real Academia Española de la Lengua, aunque sea la última cocción; igualmente, es un acto de transformación la elaboración de bocadillos. Conforme con ello, y de acuerdo con lo manifestado por la entidad mercantil consultante, está sujeta y no exenta del IGIC la entrega de los siguientes alimentos: bocadillos, siempre y cuando sean elaborados por la propia entidad mercantil consultante, serranito canarias, variedades de pizzas, macarrones boloñesa, berenjena rellena, cuarto de pollo asado y patatas panaderas, pollo asado, salchicha parrillera, arroz al horno, burguer con queso y la hamburguesa angus.

- No constituye acto de transformación, a efectos del IGIC, dar "un golpe de calor" a un bocadillo adquirido a un proveedor, por lo que su entrega por parte de la entidad mercantil consultante se entenderá efectuada en el desarrollo de una actividad comercial, resultando aplicable la exención del régimen especial de comerciantes minorista.

- La entrega de bebidas frías que realiza la entidad consultante en su sección de platos preparados está exenta del IGIC, sin que pueda considerarse accesoria de ninguna otra operación.

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 compañía de supermercados incluida en el régimen especial de comerciante minorista al cumplir los requisitos mencionados en el apartado Tres del artículo 50 de la Ley 4/2012, de 25 de junio, de medidas administrativas y fiscales. En el año 2019, la entidad inició una nueva actividad dedicada a la elaboración y suministro de comidas preparadas, para ello, llevó a cabo reformas en algunos de los supermercados ubicados en Canarias para habilitar un espacio destinado a esta sección.

De acuerdo con la normativa vigente y al criterio emanado en la consulta vinculante 1976, de fecha 5 de noviembre de 2019, y atendiendo a la descripción y características de la actividad a desarrollar, la nueva actividad fue considerada entrega de bienes a efectos del IGIC.

Asimismo, en tanto en cuanto ya no se cumplían con los requisitos establecidos en el apartado Tres del artículo 50 de la Ley 4/2012, para dicha actividad la empresa no ostentaba la consideración de comerciante minorista, por lo que a la misma le resultaba de aplicación el régimen general del Impuesto, procediendo a darse de alta en el citado régimen, para la actividad de referencia, en diciembre de 2019.

Señala la entidad consultante que a modo resumen, en los supermercados e realizan dos actividades distintas: (i) la principal, de comercio al por menor de productos alimenticios (actividad de supermercado) a la que le es de aplicación el régimen especial de comerciante minorista y (ii) la nueva actividad de entrega de comidas preparadas a la que resultaría de aplicación el régimen general del IGIC y cuyas operaciones tendrían la consideración de entregas de bienes sujetas y no exentas al Impuesto. En esta nueva sección se venden tanto comidas preparadas como una selección de bebidas frías, siendo que la consultante viene repercutiendo IGIC por la totalidad de las ventas en esta sección, ya que se ha considerado como accesoria la venta de productos que no son objeto de transformación como, por ejemplo, las referidas bebidas frías.

No obstante, manifiesta la consultante que se ha venido cambiando el proceso de elaboración de comidas en esta sección en el sentido de que cada vez existe menos transformación en los platos ofrecidos, siendo muchos de ellos entregados en las mismas condiciones en las que el supermercado los recibe del proveedor. Los distintos procesos realizados por el supermercado con respecto a la sección de comidas preparadas se exponen a continuación:

La sección cuenta con 29 platos preparados. Del total de platos ofrecidos en la sección, distinguen 3 tipos distintos de "elaboración" que se realizan en las instalaciones del supermercado:

- Hay un total de 10 platos en los que mezclan los ingredientes recibidos de los distintos proveedores (y que vienen, en su mayoría, precocinados) y se procede a hornear. Con respecto al horneo, hay platos en los que lo único que se hace es dar un golpe de calor al pan (bocadillo de jamón con tomate) o le hacen la última cocción al producto que ya viene precocinado (serranito canarias, 4 variedades de pizzas, macarrones boloñesa). Otros platos vienen los ingredientes precocinados pero el elemento principal llega en crudo y lo cocinan en el horno (arroz al horno, burger con queso y hamburguesa angus). En estos últimos casos todos los ingredientes están precocinados pero el arroz y la carne de las hamburguesas las hornean para cocinarlos.

- Hay 5 platos que no mezclan ingredientes ya que vienen preparados y listos para servir a falta de hornear. El horneo es o bien para darle la última cocción (berenjena rellena, cuarto de pollo asado y patatas panaderas) o bien para cocinarlo (pollo asado y salchicha parrillera).

- Por último, hay 14 platos que el procedimiento que se realiza en el establecimiento es abrir el envase y colocarlo en la bandeja expositora, es decir, casi el 50% del surtido ofrecido en la sección se sirve en las mismas condiciones que las que se reciben del proveedor.

Con respecto a los productos que son horneados, la entidad consultante trae a colación la sentencia 223/2021, de 18 de febrero de 2021, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo que, si bien se refiere al Impuesto sobre Actividades Económicas, habla de forma genérica de lo que debe o no considerarse transformación (el subrayado es de la propia entidad consultante):

*"5. Ello determinaría ciertas paradojas irresolubles: a) de una parte, que habría a los efectos del IAE, dos o más títulos o actividades de fabricación: la de quien mezcla los ingredientes, realiza la masa, le da peso y forma, la congela, la envasa y la vende; y la de quien, como el recurrido aquí, última el proceso previo mediante la cocción del producto precocido en hornos adecuados a ello; b) la segunda, que fabricación, desde un punto de vista de la acepción literal o gramatical, la del sentido propio de las palabras, primera de las reglas de interpretación de las normas, ex, art. 3.1 C. Civil (vid. Diccionario de la RAE -DRAE-), es la acción y efecto de fabricar; y esta actividad es, en su primera acepción, la de "producir objetos en serie, generalmente por medios mecánicos", acción en la que no encaja la de cocinar u hornear un pan objeto ya de producción, por medios mecánicos y casi ultimada; siendo así que, en su cuarta acepción, fabricar se equiparar a elaborar y ésta es:*

*"Transformar una cosa u obtener un producto por medio de un trabajo adecuado", que tambien brilla por su ausencia en la mera acción de hornear el pan que ya se adquiere elaborado y precocido y no se transforma en sentido estricto; c) finalmente, hay una ultima paradoja, basada en la constatación de la realidad social: es frecuente que el pan, en el mismo estado en que se adquiere de sus proveedores por SEMARK, puede ser vendido directamente al consumidor, sea particular o un establecimiento de hostelería, pues el horneado final no es un trabajo que requiera ni de grandes conocimientos especializados, ni*

*de complejos procesos, ni de medios o aparatos inaccesibles para los consumidores. En tal caso, la venta solo queda mediada por el horneado si el adquirente así lo requiere, por lo que seria inadecuado reputar la venta como integrante de una actividad distinta de la ya objeto de integración previa.*

*Cuarto. Doctrina que, por su interés casacional, se establece.*

*Atendida la anterior argumentación, podemos alcanzar la conclusión de que la actividad de calentamiento o la cocción final mediante horneado de pan precocido y congelado, en los puntos de venta en establecimientos que ya tributan, dada su actividad, en los epígrafes 647.3 o 647.4 -comercio al por menor de productos alimenticios, en función de la superficie del local no es fabricación de pan a los efectos de su encuadramiento en el epígrafe 644.2 de las Tarifas del IAE, dado que forma parte de la mas amplia actividad de comercio al por menor de productos del ramos de la alimentación, encuadrable en otros epígrafes, en la que efectivamente está incluida la sociedad."*

Expone la entidad consultante que en la sentencia transcrita, el Tribunal Supremo establece que, teniendo en cuenta, entre otros argumentos, la acepción literal del término fabricar/elaborar, puede concluirse que la actividad de calentamiento o la cocción final mediante horneado no se considera transformación. El artículo 50.Tres de la Ley 4/2012 determina que son considerados comerciantes minoristas aquellos que realicen con habitualidad ventas de bienes muebles o semovientes sin haberlos sometidos a proceso alguno de fabricación, elaboración o manufactura, por sí mismos o por medio de terceros; de tal forma que, la existencia de algún tipo de proceso de fabricación, elaboración o transformación constituye el elemento diferenciador que permite determinar si las entregas de bienes sometidos a alguno de dichos procesos pueden estar sometidas al régimen especial de comerciante minorista, o no, con las consecuencias que de ello se derivan.

La entidad consultante se cuestiona si, teniendo en consideración el criterio emanado por el Tribunal Supremo, podría considerarse que, a efectos de IGIC el mero horneado de alimentos que ya están preparados previamente tampoco debería ser considerado transformación y si, en consecuencia, podría resultar de aplicación el régimen especial de comerciante minorista a las ventas realizadas en la sección de comidas preparadas. Entiende que concluir lo contrario, sería ir en contra del sentido propio de las palabras que es, como bien establece el Tribunal Supremo, la primera de las reglas de interpretación de las normas.

Para el caso de que este centro directivo considerase que el horneo de los productos implicaría haber sometido los mismos a un proceso de transformación, a efectos del IGIC, se consulta si ello afectaría a todos y cada uno de los platos preparados a los que se ha hecho referencia, teniendo en cuenta que de entre la variedad de platos ofertados casi el 50% del surtido ni siquiera se hornea y que se entregan al cliente en el mismo estado que la entidad consultante los recibe del proveedor, sin haber sido sometidos a proceso alguno de transformación o elaboración. De acuerdo con lo anterior, entienden que por la venta de platos preparados en los que no realiza ninguna transformación (exclusivamente limitándose a abrir el envase del proveedor y exponerlo), así como platos para los que el horneado solo implica entregar los productos calientes (último golpe de calor) o incluso aquellos platos precocinados a los que solo se les da una última cocción (al igual que en el caso de la Sentencia del

Tribunal Supremo a la que se ha venido haciendo referencia), podría resultar de aplicación en el régimen especial de comerciante minorista, estando, por tanto, exenta de IGIC la venta de los mismos.

Consulta también si, de la existencia de productos en los que existe transformación y productos que efectivamente no han sido sometidos a proceso alguno, podría desprenderse que podría acogerse a dos regímenes distintos -general y comerciante minorista- por la misma actividad; de tal forma que la entidad, estaría acogida al régimen general por los platos que se transformen, y, al régimen especial de comerciante minorista por los platos vendidos sin transformación.

Por último, expone que la venta de bebidas frías en esta sección se ha venido considerando como actividad accesoria a la venta de comidas preparadas y, por tanto, su venta seguía la tributación de la actividad principal. En el caso de que este centro directivo concluye que dentro de la misma actividad resultan de aplicación dos regímenes distintos (general y de comerciante minorista), la cuestión a determinar sería a que régimen imputar la venta de dichas bebidas.

Entiende la entidad consultante que, en casos en los que la venta de bebidas se realice exclusivamente con comidas no transformadas la venta podría resultar sujeta pero exenta de IGIC (régimen especial de comerciante minorista), como la operación principal, mientras que, en los casos en los que la venta de dichas bebidas se realice en el marco de una entrega de productos a los que sería de aplicación el régimen general del Impuesto, la misma podría resultar sujeta y no exenta del referido tributo. Para aquellos supuestos en los que las referidas bebidas sean vendidas junto con productos a los que le serían de aplicación regímenes distintos, por ser algunos transformados y otros no, se consulta sobre el criterio para imputar dichas ventas a cada uno de los regímenes.

En particular, se pregunta si sería un criterio razonable distribuir el importe de las bebidas frías proporcionalmente entre los distintos productos comprados e imputarles el IGIC que, en su caso, corresponda. A modo de ejemplo, si se hubieran comprado dos productos de la sección: uno transformado a precio de 5 euros y otro no transformado a un precio de 3 euros y en bebida fría 2 euros; 1,25 euros (5/8*2) correspondería imputar de la bebida al régimen en el que sí se transforma y, por tanto, repercutiríamos IGIC y 0,75 euros (3/8*2) correspondería imputar del precio de la bebida a la parte de la venta por la que no se transforma y, por tanto, quedaría exenta de IGIC.

De acuerdo con lo anterior, se cuestiona:

a) Si el horneado de productos ya sea bien para darle el último golpe de calor, la última cocción o para cocinar el producto principal, debe ser considerado a efectos de IGIC, como fabricación o elaboración y, por tanto, la venta de los productos sometidos a ese proceso debería tributar en el régimen general del Impuesto. Si afectaría a la conclusión alcanzada que, en algunos supuestos, además de hornear el producto se proceda a la mezcla ingredientes que en su mayoría están ya precocinados.

b) Si la conclusión alcanzada sobre el proceso de horneado afectaría a todos los productos que se ofertan en la sección de comidas preparadas o si, atendiendo a cada caso en

particular, en dicha sección podrían producirse entregas de productos a los que le resultaría de aplicación distintos regímenes del IGIC.

c) En caso de que deba considerarse que dentro de la referida actividad existan productos afectos a dos regímenes distintos del Impuesto, se consulta sobre el criterio a aplicar a la venta accesoria de bebidas frías; en particular, si podría considerarse un criterio racional de imputación para la aplicación del régimen que le correspondería a dichas bebidas frías, la distribución proporcional en función de la base asociada a los distintos regímenes aplicables a los productos que se entregan.

**SEGUNDO.-** La contestación a esta consulta, la podemos resumir en dos partes: una primera parte, en la que se plantea, como cuestión principal, si, a efectos del IGIC, hornear determinados alimentos, constituye un acto de transformación; y, una segunda parte, en la que se cuestiona si la venta de bebidas frías junto a los alimentos horneados es una venta accesoria a la de dichos alimentos.

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.

El artículo 50.Tres de la Ley 4/2012, de 25 de junio, de medidas administrativas y fiscales (en adelante, Ley 20/1991), dispone:

> "*Tres. 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.*

*2.º Que la suma de las contraprestaciones correspondientes a las entregas de dichos bienes en establecimientos situados en Canarias a quienes no tengan la condición de empresarios o profesionales o a la Seguridad Social, a sus entidades gestoras o colaboradoras, efectuadas durante el año precedente, hubiera excedido del 70 por ciento del total de las realizadas.*

*A los efectos de lo establecido en el párrafo anterior, las entregas de bienes a las personas jurídicas se consideran en todo caso realizadas a empresarios o profesionales, salvo las entregas de bienes a la Seguridad Social, a sus entidades gestoras o colaboradoras.*

*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".*

Una de las condiciones para ostentar la consideración de comerciante minorista a efectos del IGIC, y, por tanto, estar incluido en el régimen especial de comerciantes minorista, es que se 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; y en este sentido, el legislador procede a definir fabricación, elaboración o manufactura con el término general de "transformación" mediante una delimitación negativa, señalando lo que no se considera operaciones de transformación, entre las que no figura el horneado. Con este primer motivo, y sin perjuicio de los otros que seguidamente veremos, ya adelantamos que, a juicio de este centro directivo, hornear un alimento es un acto de transformación

Llegados a este punto, también podemos adelantar, que el hecho de considerar el horneado como un acto de transformación, no supone que toda operación efectuada en la sección de platos preparados implica la imposibilidad de aplicar el régimen especial de

comerciantes minoristas. Debiendo analizarse los tres tipos de "elaboración" que menciona la entidad consultante, y que posteriormente abordaremos.

Continuando con la idea de considerar que, a efectos de IGIC, el horneado es un acto de transformación, resulta relevante acudir al tratamiento que la normativa del régimen simplificado de dicho tributo da a la actividad de “asado de pollos”. El ámbito objetivo del régimen simplificado del IGIC, contenido en el artículo 1 de la Orden de 23 de diciembre de 2019, por la que se fijan los índices, módulos y demás parámetros del régimen simplificado del Impuesto General Indirecto Canario para el año 2020 (vigente en el año 2023, al haber sido prorrogado para 2021, 2022 y 2023), incluye, entre otros, el epígrafe del IAE 642.5 pero exclusivamente por el asado de pollos, siendo los índices y módulos los siguientes:

| Actividad: Comerciantes minoristas matriculados en el epígrafe 642.5 por el asado de pollos.<br>Epígrafe I.A.E.: 642.5 | | | |
|---|---|---|---|
| Módulo | Definición | Unidad | Cuota devengada anual por unidad<br>Euros |
| 1 | Personal empleado | Persona | 206,25 |
| 2 | Superficie del local | Metro cuadrado | 4,72 |
| 3 | Capacidad del asador | Pieza | 18,75 |
| Cuota mínima por operaciones corrientes: 32% de la cuota devengada por operaciones corrientes. | | | |

Debemos tener en cuenta que para estar acogido al régimen simplificado, estando matriculado en el epígrafe del Impuesto sobre Actividades Económicas (en adelante, IAE) 642.5. *Comercio al por menor de huevos, aves, conejos de granja, caza y de productos derivados de los mismos*, han de concurrir dos circunstancias:

- Debe tratarse de un comerciante minorista (que realiza las entregas de estos bienes exentas del IGIC, y que, por tanto, no genera cuotas por operaciones corrientes).

- Y que además lleve a éste a cabo la actividad de entrega de pollos asados (operación sujeta y no exenta del IGIC).

De ello se extrae que el legislador del IGIC, no contempla como acto de comercio (compraventa sin transformar) la entrega de pollos asados por el propio sujeto pasivo; sencillamente porque considera que se trata de un acto de transformación.

Partiendo de este doble fundamento interpretativo, este centro directivo considera inaplicable al IGIC la doctrina casacional contenida en la sentencia 223/2021, de 18 de febrero, del Tribunal Supremo, citada por la entidad consultante y reproducida parcialmente en el punto PRIMERO de la presente consulta, ya que está referida a otro impuesto, al Impuesto de Actividades Económicas (en adelante, IAE).

En este sentido, no se considera adecuado trasladar de forma automática al IGIC, una doctrina relativa al IAE. El Tribunal Supremo concluye que la actividad de calentamiento o cocción final mediante horneado de pan precocido y congelado no es fabricación y, por tanto, no se debe tributar por un epígrafe del IAE de fabricación, sino de comercio al por menor; y la entidad consultante estima la posibilidad de trasladar dicho criterio a su actividad de platos preparados.

Aquí debemos efectuar las siguientes matizaciones:

i) En el IGIC existe una definición propia de transformación, aunque en sentido negativo como hemos reseñado anteriormente, sin que conste el horneado como acto que no tiene la consideración de transformación, por lo que podemos entender que lo es.

ii) Lo expresado anteriormente respecto a la actividad del asado de pollo en el régimen simplidicado, es una prueba clara de la consideración del horneado, en el IGIC, como acto de transformación.

iii) El estar acogido a un epígrafe del IAE de comercio al por menor no implica que todas las operaciones que se efectúen en el marco de dicho epígrafe tengan la consideración de entregas realizadas en el desarrollo de una actividad comercial, a las que le pudiera resultar de aplicación la exención que deriva de la inclusión en el régimen especial de comerciantes minoristas. A título de ejemplo, la nota del epígrafe 644.4 Comercio al por menor de helados señala (la negrita es nuestra):

"*Este epígrafe faculta para:*

*– El comercio al por menor de toda clase de helados, incluso tartas heladas y bebidas frías, tales como horchatas, granizados, etc.*

*– **La fabricación de helados y tartas heladas en el propio establecimiento, siempre que su comercialización se realice en las propias dependencias de venta**."*

El hecho de que el epígrafe 644.4 faculte para la venta de helados fabricados por el propio sujeto pasivo, no significa que se encuentre exenta del IGIC por estar incluido en el régimen especial de comerciantes minoristas. La venta de helados estaría sujeta y no exenta al IGIC.

Otro ejemplo lo tenemos en la nota del epígrafe 644.6 Comercio al por menor de masas fritas, con o sin coberturas o rellenos, patatas fritas, productos de aperitivo, frutos secos, golosinas, preparados de chocolate y bebidas refrescantes, que señala:

"*Este epígrafe faculta para la elaboración de los productos de churrería; así como patatas fritas, en el propio establecimiento, siempre que su comercialización se realice en las propias dependencias de venta*."

Teniendo en cuenta todo lo expuesto, es el momento de analizar los tres tipos de actuaciones que la entidad mercantil consultante manifiesta realizar en la sección de platos preparados, y que textualmente señala:

A) "*Hay un total de 10 platos en los que mezclan los ingredientes recibidos de los distintos proveedores (y que vienen, en su mayoría, precocinados) y se procede a hornear. Con respecto al horneo, hay platos en los que lo único que se hace es dar un golpe de calor al pan (bocadillo de jamón con tomate) o le hacen la última cocción al producto que ya viene precocinado (serranito canarias, 4 variedades de pizzas, macarrones boloñesa). Otros platos vienen los ingredientes precocinados pero el elemento principal llega en crudo y lo cocinan en el horno (arroz al horno, Burger con queso y hamburguesa angus). En estos últimos casos todos los ingredientes están precocinados pero el arroz y la carne de las hamburguesas las hornean para cocinarlos.*"

Se aprecia que la entidad mercantil consultante utiliza el verbo "hornear", o sus declinaciones, de forma incorrecta y generalizándolo a todos los platos ofrecidos; así señala "*Con respecto al horneo, hay platos en los que lo único que se hace es dar un golpe de calor al pan (bocadillo de jamón con tomate) (...)",* atribuyendo la calificación de hornear (asar o cocer), a lo que es un mero calentamiento de un bocadillo, que, a más señas, ya es comestible antes del golpe de calor.

Analicemos por separado los productos que cita la entidad consultante:

a) Bocadillos.

Diferenciaremos dos supuestos:

i) La entidad adquiere el bocadillo ya elaborado y lo vende previo "*golpe de calor*".

Aquí es evidente que no nos encontramos ante un acto de transformación, por lo que la entrega estaría exenta al IGIC al efectuarse en el desarrollo de una actividad comercial por la que tiene la consideración de comerciante minorista. El hecho de que adquiera congelado el bocadillo o lo congele, no implica ninguna alteración del criterio de encontrarnos ante una entrega exenta.

ii) La entidad consultante elabora el bocadillo.

A juicio de este centro directivo estamos ante un supuesto de transformación, por lo que la entrega del bocadillo estaría sujeta y no exenta del IGIC. En este punto resulta significativa la clasificación de la elaboración de sandwiches en la Nomenclatura Estadística de Actividades Económicas en la Unión Europea (NACE Rev.2) en un grupo de fabricación:

"**10.8 Fabricación de otros productos alimenticios**
*Este grupo comprende la producción de azúcar y productos de confitería, comidas y platos preparados, café, té y especias, así como de productos alimenticios perecederos y especiales.*
*(...)*
***10.89 Elaboración de otros productos alimenticios n.c.o.p.***

*Esta clase comprende:*
*- la elaboración de sopas y caldos*
*- la fabricación de caramelo y miel artificial*
*- la elaboración de productos alimenticios preparados perecederos, como:*
*• sandwiches*
*(...)"*

Parece evidente que la elaboración de bocadillos también se clasificaría en el mismo grupo y clase de fabricación de la NACE Rev.2.

b) Serranito canarias, variedades de pizzas y macarrones boloñesa adquiridos a proveedores.

Expone la entidad consultante que los productos mencionados los adquiere precocinados y procede a realizar la última cocción; es decir, los hornea para que sean comestibles. Conforme a todo lo expuesto con anterioridad, estamos ante un acto de transformación, lo que supondría que la entrega de tales productos estaría sujeta y no exenta al IGIC.

c) Arroz al horno, burguer con queso y hamburguesa angus.

Puesto que los elementos principales (el arroz y la hamburguesa) llegan crudos (no comestibles) y necesitan una actuación para que sean comestibles, ya sea su horneado (asado o cocido) o su necesidad de freír (según la RAE, hacer que un alimento crudo llegue a estar en disposición de poderse comer, teniéndolo el tiempo necesario en aceite o grasa hirviendo), nos encontramos ante un acto de transformación, por lo que su entrega está sujeta y no exenta del IGIC.

B) "*Hay 5 platos que no mezclan ingredientes ya que vienen preparados y listos para servir a falta de hornear. El horneo es o bien para darle la última cocción (berenjena rellena, cuarto de pollo asado y patatas panaderas) o bien para cocinarlo (pollo asado y salchicha parrillera)*."

Conforme todo a lo manifestado anteriormente nos encontramos ante actos claros de transformación ya sea por la acción de horneado para dar la última cocción o la acción de el cocinado; por todo, ello la entrega de estos bienes se encuentra sujeta y no exenta del IGIC.

C) "*Por último, hay 14 platos que el procedimiento que se realiza en el establecimiento es abrir el envase y colocarlo en la bandeja expositora, es decir, casi el 50% del surtido ofrecido en la sección se sirve en las mismas condiciones que las que se reciben del proveedor."*

Es evidente que la entrega de estos productos recibidos del proveedor, se encuentra sujeta y exenta del IGIC, por efectuarse en el desarrollo de una actividad comercial por la que tiene el sujeto pasivo la consideración de comerciante minorista.

En virtud de todo lo anterior, se ~~Se~~ concluye que en la sección de platos preparados descritos en las letras A), B) y C), se realizan entregas de bienes exentas y no exentas del IGIC, lo que implica que la entidad mercantil consultante efectúa dos actividades que constituyen sectores diferenciados de la actividad incluidos en:

- El régimen general, por las entregas de alimentos que han sido objeto de transformación y, por tanto, están sujetas y no exentas del IGIC. Se incluyen en este régimen las entregas de: bocadillos que han sido elaborados por la propia entidad mercantil consultante, los serranitos canarios, las pizzas, los macarrones boloñesa, el arroz al horno, la burger con queso y las hamburguesas angus, así como el pollo asado y la salchicha parrillera.

- El régimen especial de comerciantes minoristas, para la entrega de alimentos que no han sido objeto de transformación por el propio sujeto pasivo y, por tanto, están sujetas y exentas del IGIC. Se incluyen en este régimen las entregas de alimentos a los que, o bien solo se les dé un golpe de calor, o bien se exponen en bandejas expositoras tras recibirse de los proveedores: los bocadillos no elaborados por la entidad mercantil consultante y los 14 platos recibidos de los proveedores y cuyos nombres no se han descrito.

**CUARTO.-** Una vez analizada la primera parte de esta contestación a la consulta, esto es, si, a efectos del IGIC, hornear determinados alimentos, constituye un acto de transformación, y tras exponer en el apartado TERCERO el régimen de tributación de las entregas de los distintos alimentos, pasamos a la segunda parte, la relativa a las entregas de bebidas frías en la sección del supermercado dedicada a la venta de platos preparados.-

La entidad mercantil consultante estima que es accesoria a la actividad principal (entrega de alimentos) debiendo tributar conforme a ésta, de tal manera que se producirían estas tres situaciones:

i) Si la entrega se produce conjuntamente con alimentos que no han sido transformados por el sujeto pasivo, la entrega de la bebida fría estaría exenta del IGIC, puesto que la operación principal se realiza en el ámbito del régimen especial de comerciantes minoristas.

ii) Si la entrega se produce conjuntamente con alimentos que han sido transformados por el sujeto pasivo, la entrega de la bebida fría estaría no exenta del IGIC, puesto que la operación principal no se efectúa en el ámbito del régimen especial de comerciantes minoristas, sino en el régimen general.

iii) Si la entrega se produce conjuntamente con alimentos que no han sido transformados por el sujeto pasivo y con alimentos que han sido transformados, la entrega de la bebida fría estaría parcialmente exenta del IGIC en la parte de la contraprestación que corresponda a la venta del alimento no transformado.

La contestación a esta cuestión exige partir del hecho de que la actividad comercial en la sección de platos preparados no es independiente de la actividad comercial del resto del supermercado, por lo que no cabe plantear la atribución de la condición de actividad accesoria, puesto que no cabe distinguir dos actividades de comercio minorista, con el mismo fin, en un mismo sujeto pasivo.

En este sentido, sería inconsistente considerar la entrega de bebida fría en el desarrollo de una actividad comercial, a la que resulte aplicable el régimen especial de comerciante minorista, accesoria de otra entrega acogida al citado régimen especial (un plato preparado sin transformar). Igualmente resulta incoherente considerar que la entrega de una bebida fría es accesoria a la entrega de un plato preparado que ha sido objeto de transformación, sencillamente porque se realiza en la sección de platos preparados; produciéndose la paradoja de que, si adquiere solo el plato preparado pero la bebida fría la adquiere en la otra parte del supermercado (donde no está dicha sección), esta entrega estaría exenta por aplicarse el régimen especial de comerciantes minoristas, con lo cual nos podríamos encontrar con que una persona soportase cuotas de IGIC diferentes, dependiendo de dónde adquiere la bebida fría, si es dentro de la sección de platos preparados o fuera.

**QUINTO.-** Conforme con todo lo expuesto, es criterio de este centro directivo que:

- A efectos del IGIC, constituyen actos de transformación hornear o freír alimentos, en las acepciones de la Real Academia Española de la Lengua, aunque sea la última cocción; igualmente, es un acto de transformación la elaboración de bocadillos. Conforme con ello, y de acuerdo con lo manifestado por la entidad mercantil consultante, está sujeta y no exenta del IGIC la entrega de los siguientes alimentos: bocadillos, siempre y cuando sean elaborados por la propia entidad mercantil consultante, serranito canarias, variedades de pizzas, macarrones boloñesa, berenjena rellena, cuarto de pollo asado y patatas panaderas, pollo asado, salchicha parrillera, arroz al horno, burguer con queso y la hamburguesa angus.

- No constituye acto de transformación, a efectos del IGIC, dar "un golpe de calor" a un bocadillo adquirido a un proveedor, por lo que su entrega por parte de la entidad mercantil consultante se entenderá efectuada en el desarrollo de una actividad comercial, resultando aplicable la exención del régimen especial de comerciantes minorista.

- La entrega de bebidas frías que realiza la entidad consultante en su sección de platos preparados está exenta del IGIC, sin que pueda considerarse accesoria de ninguna otra operación.

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, 29 de enero de 2023

**EL VICECONSEJERO DE HACIENDA, PRESUPUESTOS**

**Y ASUNTOS EUROPEOS**

Fermín Delgado García