CONSULTA Nº 2.243 (20/02/2025)

PERSONA O ENTIDAD CONSULTANTE	**DOMICILIO**
CONCEPTO IMPOSITIVO Impuesto General Indirecto Canario	**NORMATIVA APLICABLE** 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.

Posteriormente se consultó la tributación de las bebidas frías que se suministraba conjuntamente con las comidas preparadas, estimando la entidad mercantil consultante que era 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 producía 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 producía 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 producía 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.

Mediante consulta vinculante 2152 de 29 de enero de 2023 este centro directivo señaló lo siguiente: "*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.*"

En definitiva, este centro directivo señaló que la entrega de bebidas frías que realizaba en su sección de platos preparados estaba exenta del IGIC, sin que pudiera considerarse accesoria de ninguna otra operación.

La reforma del artículo 54.1.g) de la Ley 4/2012, de 25 de junio, de medidas administrativas y fiscales, modificado, con efectos desde el día 1 de enero de 2025, por el apartado cinco de la disposición final undécima de la Ley 5/2024, de 26 de diciembre, de Presupuestos Generales de la Comunidad Autónoma de Canarias para 2025, supone que, bajo determinadas circunstancias, pasa a tributar al tipo general del 7 por ciento, la entrega de comida preparada, disponiéndose expresamente que también tributa al tipo general la bebida que se suministre conjuntamente con la comida preparada.

Se consulta si con la modificación del artículo 54.1.g) de la Ley 4/2012 efectuada por la Ley 5/2024, la doctrina administrativa contenida en la consulta vinculante 2152 de 29 de enero de 2023 en la que se establecía que la entrega de bebidas frías que realizaba en su sección de platos preparados estaba exenta del IGIC, sin que pudiera considerarse accesoria de ninguna otra operación, no resulta aplicable desde el día 1 de enero de 2025, fecha de entrada en vigor de la modificación del artículo 54.1.g) de la Ley 4/2012.

CONTESTACIÓN VINCULANTE

La modificación del artículo 54.1.g) de la Ley 4/2012, con efectos desde el día 1 de enero de 2025, no implica que haya perdido eficacia el criterio doctrinal contenido en la consulta 2152 de 29 de enero de 2023. Por tanto, únicamente tributará al tipo del 7 por ciento la entrega de bebidas que se entreguen conjuntamente con la comida preparada, cuando el empresario transmitente que ha elaborado la comida preparada no desarrolle una actividad comercial.

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 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.

Posteriormente se consultó la tributación de las bebidas frías que se suministraba conjuntamente con las comidas preparadas, estimando la entidad mercantil consultante que era 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 producía 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 producía 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 producía 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.

Mediante consulta vinculante 2152 de 29 de enero de 2023 este centro directivo señaló lo siguiente: "*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."

En definitiva, este centro directivo señaló que la entrega de bebidas frías que realizaba en su sección de platos preparados estaba exenta del IGIC, sin que pudiera considerarse accesoria de ninguna otra operación.

La reforma del artículo 54.1.g) de la Ley 4/2012, de 25 de junio, de medidas administrativas y fiscales, modificado, con efectos desde el día 1 de enero de 2025, por el apartado cinco de la disposición final undécima de la Ley 5/2024, de 26 de diciembre, de Presupuestos Generales de la Comunidad Autónoma de Canarias para 2025, supone que, bajo determinadas circunstancias, pasa a tributar al tipo general del 7 por ciento, la entrega de comida preparada, disponiéndose expresamente que también tributa al tipo general la bebida que se suministre conjuntamente con la comida preparada.

Se consulta si con la modificación del artículo 54.1.g) de la Ley 4/2012 efectuada por la Ley 5/2024, la doctrina administrativa contenida en la consulta vinculante 2152 de 29 de enero de 2023 en la que se establecía que la entrega de bebidas frías que realizaba en su sección de platos preparados estaba exenta del IGIC, sin que pudiera considerarse accesoria de ninguna otra operación, no resulta aplicable desde el día 1 de enero de 2025, fecha de la entrada en vigor de la modificación del artículo 54.1.g) de la Ley 4/2012.

SEGUNDO.- El artículo 54.1.g) de la Ley 4/2012, de 25 de junio, de medidas administrativas y fiscales (en adelante, Ley 4/2012), modificado, con efectos desde el día 1 de enero de 2025, por el apartado cinco de la disposición final undécima de la Ley 5/2024, de 26 de diciembre, de Presupuestos Generales de la Comunidad Autónoma de Canarias para 2025, dispone lo siguiente:

"*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 entregas de los siguientes bienes:

- Los sujetos al tipo cero conforme al artículo 52 de la presente ley.

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

- Las bebidas a las que se refiere el artículo 54 bis de la presente ley.

- Las bebidas energéticas. Se entiende por bebida energética todo líquido que contenga cafeína, cualquiera que fuera su origen, en una proporción superior a 150 miligramos por litro.

- 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."

La novedad de esta reforma del artículo 54.1.g) de la Ley 4/2012 radica en la exclusión de la aplicación del tipo reducido del 3 por ciento de las comidas preparadas, que pasan a tributar al tipo general del 7 por ciento por aplicación de lo dispuesto en el artículo 51.1.d) de la misma Ley 4/2012 que dispone:

"*1. Los tipos de gravamen en el impuesto general indirecto canario serán los siguientes:*

(...)

d) El tipo general del 7 por ciento, aplicable a las entregas de bienes y prestaciones de servicios que no se encuentren sometidas a ninguno de los otros tipos impositivos previstos en el presente artículo."

De las condiciones para que el suministro de las comidas preparadas no tribute al tipo reducido sino al general, debemos destacar las siguientes:

- Deben ser elaborada total o parcialmente por el propio sujeto pasivo en el territorio de aplicación del impuesto.

- Que se trate de alimentos listos para su consumo inmediato.

- Que se trate de alimentos que se consuman fuera del lugar de entrega.

- Que el adquirente sea el consumidor final.

El citado artículo 54.1.g) de la Ley 4/2012 excluye de la aplicación del tipo reducido del 3 por ciento a las entregas de bebidas que se suministren conjuntamente con la comida preparada. Por tanto, la entrega de bebidas frías tributan al tipo del 7 por ciento.

Debe tenerse en cuenta que no se trata de que la entrega de bebidas tenga la consideración de operación accesoria a la entrega de comida preparada, y, derivado de ello, que su contraprestación forme parte de la base imponible de la entrega de la comida preparada, sino que de realizarse la entrega de la bebida conjuntamente con la comida preparada no resulta de aplicación el tipo reducido a la entrega de la bebida, y siempre y cuando no desarrolle una actividad comercial que incluya la entrega de bebidas.

Por tanto, únicamente sería de aplicación el tipo general a las bebidas no alcohólicas (incluida el agua) cuando se entreguen conjuntamente con la comida preparada y el empresario transmitente no desarrolle una actividad comercial de bebidas por la que tenga obligación de darse de alta en un epígrafe del Impuesto sobre Actividades Económicas de comercio. Esta situación se daría, por ejemplo, en los casos de un asadero de pollos que solamente disponga de mostrador para su dispensación o de las empresas que se dedican a la elaboración de comida "para llevar".

En consecuencia, sigue vigente el criterio doctrinal fijado en la consulta 2152 de 29 de enero de 2023.

TERCERO.- Conforme con todo lo expuesto, es criterior de este centro directivo que la modificación del artículo 54.1.g) de la Ley 4/2012, con efectos desde el día 1 de enero de 2025, no implica que haya perdido eficacia el criterio doctrinal contenido en la consulta 2152 de 29 de enero de 2023. Por tanto, únicamente tributará al tipo del 7 por ciento la entrega de bebidas que se entreguen conjuntamente con la comida preparada, cuando el empresario transmitente que ha elaborado la comida preparada no desarrolle una actividad comercial.

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, 20 de febrero de 2025

EL VICECONSEJERO DE HACIENDA Y RELACIONES

CON LA UNIÓN EUROPEA

Gabriel Megías Martínez