CONSULTA TRIBUTOS REF
CONSULTA NÚM: 1656 (24/04/14)

PERSONA O ENTIDAD CONSULTANTE	**DOMICILIO**
CONCEPTO IMPOSITIVO Impuesto General Indirecto Canario	**NORMATIVA DE APLICACIÓN** Art. 6.1 Ley 20/1991 Art. 7.1 Ley 20/1991 Art. 7.2.9º Ley 20/1991 Art. 17.Tres.Uno. 5 y 6 Ley 20/1991 Art. 51.1.d) Ley 20/1991 Art. 54.1.g) Ley 4/2012

CUESTIÓN PLANTEADA

La entidad mercantil consultante es una empresa de catering. Consulta la calificación como entrega de bien o prestación de servicio y el tipo impositivo aplicable de las siguientes operaciones:

- Preparación de comidas por la entidad mercantil consultante en las cocinas que son propiedad de los colegios. Las comidas se servirán en el comedor del colegio por personal no dependiente de la entidad consultante.

- Preparación de comidas por la entidad mercantil consultante en sus propias cocinas. Las comidas son enviadas a los colegios donde se sirven en los comedores. En estos casos, la comida se servirá en el comedor por personal no dependiente de la entidad consultante.

- Preparación de comidas por la entidad mercantil consultante en las cocinas que son propiedad de los colegios. Las comidas se servirán en el comedor del colegio por personal dependiente de la entidad consultante. Las funciones de dicho personal consistirán en servir la comida, ayudar a los niños a comer y custodiarlos.

- Preparación de comidas por la entidad mercantil consultante en sus propias cocinas. Las comidas son enviadas a los colegios donde se sirven en los comedores. En este caso, la comida se servirá por el personal dependiente de la entidad consultante. Las funciones de dicho personal consistirán en servir la comida, ayudar a los niños a comer y custodiarlos.

- Preparación de comidas por la entidad mercantil consultante en sus propias cocinas. Las comidas son enviadas a los domicilios de personas mayores. El personal de la entidad consultante no ayuda o asiste a las personas mayores a tomar la comida.

- Entrega a bordo de aeronaves de alimentos y bebidas a los pasajeros durante el vuelo (catering aéreo) por la entidad mercantil consultante. En ocasiones, las entregas de dichos bienes se producen directamente a los pasajeros. En otras ocasiones se entregan a compañías dedicadas a la navegación aérea quienes posteriormente (durante el vuelo) suministrarán

dichos alimentos y bebidas a los pasajeros.

CONTESTACIÓN VINCULANTE

Primero.- Tienen la consideración de servicio de catering sujetos al tipo impositivo general del 7 por cien las siguientes operaciones:

- Preparación de comidas por la entidad mercantil consultante en las cocinas que son propiedad de los colegios. Las comidas se servirán en el comedor del colegio por personal no dependiente de la entidad consultante.

- Preparación de comidas por la entidad mercantil consultante en sus propias cocinas. Las comidas son enviadas a los colegios donde se sirven en los comedores. En estos casos, la comida se servirá en el comedor por personal no dependiente de la entidad consultante.

- Preparación de comidas por la entidad mercantil consultante en las cocinas que son propiedad de los colegios. Las comidas se servirán en el comedor del colegio por personal dependiente de la entidad consultante. Las funciones de dicho personal consistirán en servir la comida, ayudar a los niños a comer y custodiarlos.

- Preparación de comidas por la entidad mercantil consultante en sus propias cocinas. Las comidas son enviadas a los colegios donde se sirven en los comedores. En este caso, la comida se servirá por el personal dependiente de la entidad consultante. Las funciones de dicho personal consistirán en servir la comida, ayudar a los niños a comer y custodiarlos.

Segundo.- Tiene la consideración de entrega de bienes sujeta al tipo reducido del 3 por cien la operación de preparación de comidas por la entidad mercantil consultante en sus propias cocinas. Las comidas son enviadas a los domicilios de personas mayores. El personal de la entidad consultante no ayuda o asiste a las personas mayores a tomar la comida

Tercero.- Tiene la consideración de prestación de servicio sujeta, de estar localizada en Canarias, al tipo general del 7 por cien, bien por tratarse de un servicio de catering o bien por tratarse de venta de bebidas o alimentos para ser consumidos en el mismo lugar, la operación de venta a bordo de aeronaves de alimentos y bebidas a los pasajeros durante el vuelo por la entidad mercantil consultante. En ocasiones, las ventas de dichos bienes se producen directamente a los pasajeros. En otras ocasiones se venden a compañías dedicadas a la navegación aérea quienes posteriormente durante el vuelo suministrarán dichos alimentos y bebidas a los pasajeros.

Lo señalado en párrafo anterior es sin perjuicio de la posible aplicación de la exención prevista en el artículo 12.3 y 4 de la Ley 20/1991.

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 entidad mercantil consultante es una empresa de catering. Consulta la calificación como entrega de bien o prestación de servicio y el tipo impositivo aplicable de las siguientes operaciones:

- Preparación de comidas por la entidad mercantil consultante en las cocinas que son propiedad de los colegios. Las comidas se servirán en el comedor del colegio por personal no dependiente de la entidad consultante.

- Preparación de comidas por la entidad mercantil consultante en sus propias cocinas. Las comidas son enviadas a los colegios donde se sirven en los comedores. En estos casos, la comida se servirá en el comedor por personal no dependiente de la entidad consultante.

- Preparación de comidas por la entidad mercantil consultante en las cocinas que son propiedad de los colegios. Las comidas se servirán en el comedor del colegio por personal dependiente de la entidad consultante. Las funciones de dicho personal consistirán en servir la comida, ayudar a los niños a comer y custodiarlos.

- Preparación de comidas por la entidad mercantil consultante en sus propias cocinas. Las comidas son enviadas a los colegios donde se sirven en los comedores. En este caso, la comida se servirá por el personal dependiente de la entidad consultante. Las funciones de dicho personal consistirán en servir la comida, ayudar a los niños a comer y custodiarlos.

- Preparación de comidas por la entidad mercantil consultante en sus propias cocinas. Las comidas son enviadas a los domicilios de personas mayores. El personal de la entidad consultante no ayuda o asiste a las personas mayores a tomar la comida.

- Entrega a bordo de aeronaves de alimentos y bebidas a los pasajeros durante el vuelo (catering aéreo) por la entidad mercantil consultante. En ocasiones, las entregas de dichos bienes se producen directamente a los pasajeros. En otras ocasiones se entregan a compañías dedicadas a la navegación aérea quienes posteriormente (durante el vuelo) suministrarán dichos alimentos y bebidas a los pasajeros.

SEGUNDO.- 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 6.2, el número 2 del citado artículo 7 de la Ley 20/1991 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.

La primera cuestión a decidir es si el catering puede calificarse de servicios de restaurante o de ventas de bebidas o alimentos para ser consumidos en el mismo lugar.

La respuesta debe ser negativa. En efecto, el artículo 17.Tres.Uno. 5 y 6 de la Ley 20/1991, regulador del lugar de realización de las prestaciones de servicios, dispone (el subrayado es nuestro):

> *“Tres. Reglas especiales.*
> *Uno. Se entenderán prestados en el territorio de aplicación del Impuesto los siguientes servicios: (…)*
> *5. Los de restaurante y catering que se presten materialmente en el territorio de aplicación del Impuesto.*
> *6. Los de restaurante y catering prestados a bordo de un buque o de un avión en el curso de un transporte de pasajeros cuyo lugar de inicio y finalización se encuentre en el territorio de aplicación del Impuesto y no efectúe escala en puertos o aeropuertos sitos fuera de dicho territorio.*
> *Cuando se trate de un transporte de ida y vuelta, el trayecto de vuelta se considerará como un transporte distinto.*
> *A los efectos de lo expresado en el primer párrafo de este número, se considerará lugar de inicio el primer lugar previsto para el embarque de pasajero en el territorio de aplicación del Impuesto, incluso después de la última escala fuera de dicho territorio.”*

De este precepto se desprenden tres consecuencias básicas para la resolución de esta consulta, a saber:

- La regulación del IGIC diferencia expresamente entre servicio de restaurante y servicio de catering.

- El catering es diferente al servicio de ventas de bebidas o alimentos para ser consumidos en el mismo lugar. Si fuera lo mismo, el legislador hubiera utilizado el vocablo catering en el artículo 7.2.9º de la Ley 20/1991

- El catering tiene la consideración, en todo caso, de prestación de servicio.

En cuanto al tipo impositivo aplicable al servicio de catering, es el general del 7 por cien conforme a lo dispuesto en el artículo 51.1.d) de la Ley 20/1991 que dispone:

> *“1. En el Impuesto General Indirecto Canario serán aplicables los siguientes tipos de gravamen:*
>
> *(…)*
>
> *d) El tipo general 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.”*

La siguiente cuestión es determinar qué se entiende por catering.

No existe en la regulación del IGIC un concepto de catering, por lo que de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 12.1 de la Ley General Tributaria debemos atender a los criterios interpretativos comúnmente admitidos en Derecho.

La Real Academia Española de la Lengua presenta la siguiente acepción del vocablo catering: Servicio de suministro de comidas y bebidas a aviones, trenes, colegios, etc.

De esta definición y de la realidad social podemos señalar que el objetivo básico del catering es la elaboración de comidas para proveer de comida a determinadas colectividades (empresas, colegios, hospitales, centros de día, geriátricos, aviones, trenes, etc.) o para determinados eventos (bodas, fiestas, etc.), con independencia de que el suministro de comida elaborada por la empresa de catering esté o no acompañado de servicios complementarios, como pueden ser, entre otros, la puesta a disposición de personal encargado de servir la comida elaborada, la puesta a disposición de la vajilla y mobiliario, etc.

Por otra parte, la Nota del epígrafe 677.9 "*Otros servicios de alimentación propios de la restauración*" del Impuesto sobre las Actividades Económicas (en adelante, IAE), presenta el siguiente tenor (el subrayado es nuestro):

> "*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.*"

En esta Nota se realiza una matización que a los efectos de la resolución de la presente consulta resulta esencial. El epígrafe 677.9 del IAE contempla, por un lado, la elaboración de alimentos para ser consumidos fuera del lugar de elaboración, y, por otro, el servicio de catering. Mientras en el primer caso es imprescindible que la elaboración del alimento se efectúe en un lugar distinto del de consumo, dicha circunstancia no es trasladable al servicio de catering. Por tanto, la elaboración de la comida por parte de un empresario dedicado al catering puede ser desarrollada en las propias instalaciones del empresario o en instalaciones de terceros, incluidos en instalaciones del propio destinatario del servicio de catering.

TERCERO.- Respecto a la operación citada por la entidad mercantil consultante de "*Preparación de comidas por la entidad mercantil consultante en sus propias cocinas. Las comidas son enviadas a los domicilios de personas mayores. El personal de la entidad consultante no ayuda o asiste a las personas mayores a tomar la comida*", no puede calificarse ni de restaurante, ni de venta de bebidas o alimentos para ser consumidos en el mismo lugar, ni de catering puesto que no va destinado a una colectividad. Nos encontramos ante una entrega de bien, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 6.1 de la Ley 20/1991, sujeta al tipo reducido del 3 por cien de conformidad con lo dispuesto en el artículo 54.1g) de la Ley 4/2012:

> *"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."

En cuanto a la operación de "*Entrega a bordo de aeronaves de alimentos y bebidas a los pasajeros durante el vuelo (catering aéreo) por la entidad mercantil consultante. En ocasiones, las entregas de dichos bienes se producen directamente a los pasajeros. En otras ocasiones se entregan a compañías dedicadas a la navegación aérea quienes posteriormente (durante el vuelo) suministrarán dichos alimentos y bebidas a los pasajeros",* de estar sujeta al IGIC conforme a las reglas de localización, se califica de prestación de servicio sujeta al tipo general del 7 por cien, ya sea por disponer de la consideración de catering o ya sea por tratarse de la venta de bebidas o alimentos para ser consumidos en el mismo lugar.

Todo ello sin perjuicio de que en el supuesto de venta a la compañía dedicada a la navegación aérea pudiera ser de aplicación la exención prevista en el artículo 12.3 y 4 la Ley 20/1991, que dispone:

"*Están exentas las siguientes operaciones:*
(…)
3. Las entregas, construcciones, transformaciones, reparaciones, mantenimiento, fletamento total o arrendamiento de las aeronaves utilizadas exclusivamente por entidades públicas en el cumplimiento de sus funciones públicas y las utilizadas exclusivamente por las compañías que se dediquen esencialmente a la navegación aérea internacional, así como las entregas, reparaciones, mantenimiento y arrendamiento de los bienes incorporados en las citadas aeronaves después de su inscripción en el Registro de Aeronaves o que se utilicen para su explotación situados a bordo de las mismas.
4. Las entregas de productos destinados al avituallamiento de las aeronaves a que se refieren las exenciones establecidas en el número anterior, cuando sean adquiridos por las entidades públicas titulares de la explotación o por las compañías a que pertenezcan dichas aeronaves y se introduzcan en los depósitos de las citadas compañías controlados por las autoridades competentes."

El concepto de avituallamiento se encuentra recogido en la Disposición adicional duodécima.Quinto de la Ley 20/1991 que dispone:

"Quinto. Productos de avituallamiento: las provisiones de a bordo, los combustibles, carburantes, lubricantes y demás aceites de uso técnico y los productos accesorios de a bordo.

Se entenderá por:

a) Provisiones de a bordo: los productos destinados exclusivamente al consumo de la tripulación y de los pasajeros. (…)"

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

Primero.- Tienen la consideración de servicio de catering sujetos al tipo impositivo general del 7 por cien las siguientes operaciones:

- Preparación de comidas por la entidad mercantil consultante en las cocinas que son propiedad de los colegios. Las comidas se servirán en el comedor del colegio por personal no dependiente de la entidad consultante.

- Preparación de comidas por la entidad mercantil consultante en sus propias cocinas. Las comidas son enviadas a los colegios donde se sirven en los comedores. En estos casos, la comida se servirá en el comedor por personal no dependiente de la entidad consultante.

- Preparación de comidas por la entidad mercantil consultante en las cocinas que son propiedad de los colegios. Las comidas se servirán en el comedor del colegio por personal dependiente de la entidad consultante. Las funciones de dicho personal consistirán en servir la comida, ayudar a los niños a comer y custodiarlos.

- Preparación de comidas por la entidad mercantil consultante en sus propias cocinas. Las comidas son enviadas a los colegios donde se sirven en los comedores. En este caso, la comida se servirá por el personal dependiente de la entidad consultante. Las funciones de dicho personal consistirán en servir la comida, ayudar a los niños a comer y custodiarlos.

Segundo.- Tiene la consideración de entrega de bienes sujeta al tipo reducido del 3 por cien la operación de preparación de comidas por la entidad mercantil consultante en sus propias cocinas. Las comidas son enviadas a los domicilios de personas mayores. El personal de la entidad consultante no ayuda o asiste a las personas mayores a tomar la comida

Tercero.- Tiene la consideración de prestación de servicio sujeta, de estar localizada en Canarias, al tipo general del 7 por cien, bien por tratarse de un servicio de catering o bien por tratarse de venta de bebidas o alimentos para ser consumidos en el mismo lugar, la operación de venta a bordo de aeronaves de alimentos y bebidas a los pasajeros durante el vuelo por la entidad mercantil consultante. En ocasiones, las ventas de dichos bienes se producen directamente a los pasajeros. En otras ocasiones se venden a compañías dedicadas a la navegación aérea quienes posteriormente durante el vuelo suministrarán dichos alimentos y bebidas a los pasajeros.

Lo señalado en párrafo anterior es sin perjuicio de la posible aplicación de la exención prevista en el artículo 12.3 y 4 de la Ley 20/1991.

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, 22 de abril de 2014

EL DIRECTOR GENERAL DE TRIBUTOS

Alberto Génova Galván