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

CONSULTA TRIBUTOS REF
CONSULTA Nº 2182 (31/07/2023)

PERSONA O ENTIDAD CONSULTANTE	**DOMICILIO**
CONCEPTO IMPOSITIVO	**NORMATIVA APLICABLE**
Impuesto General Indirecto Canario	Art. 7.1 y 2.9º Ley 20/1991 Art. 54.1.g) Ley 4/2012

CUESTIÓN PLANTEADA

La entidad mercantil consultante realiza las actividades de fabricación y venta de helados y cafetería. Estas actividades las realiza en un local comercial que tiene dos zonas separadas:

- Un espacio interior cubierto donde su ubica las vitrinas y expositores de helados, vitrinas de alimentos y bebidas, barra mostrador de atención a clientes y caja registradora; en esta zona no se dispone de sillas ni mesas (se considera zona de trabajo y atención de los camareros).

- Un espacio exterior descubierto destinado a terraza con sillas y mesas, para el consumo de las bebidas y alimentos adquiridos.

Tras el incremento de las ventas por encargos y repartos a domicilio, tanto a petición y recogida de clientes directamente, como por peticiones de clientes a través de aplicaciones informáticas de *delivery*, la consultante se plantea reformar el local para crear una zona específica para de recogida de pedidos, no comunicada con el área de acceso público de los clientes que usen los servicios de cafetería o heladería, ni tampoco dispondrá esta zona de sillas, mesas, barra o mostrador, ni tampoco estarán disponibles servicios de cubiertos y vajilla, bandejas u otros tipo de utensilios o enseres para dar servicio a los clientes. En ningún caso, quedará permitido que los clientes permanezcan en la zona de entrega para consumir los alimentos o bebidas que previamente han adquirido. Todas estas ventas se facturarán en una caja registradora diferente a la que se utiliza en la zona de cafetería y heladería.

Expone que teniendo en cuenta la doctrina administrativa contenida en las consultas nº 1910, 1976 y 1984, consulta si las ventas de comidas por encargos para consumir fuera del local, son entregas de bienes y tributan al tipo de gravamen del 3 por ciento, o si son prestaciones de servicios gravadas al tipo general del 7 por ciento.

CONTESTACIÓN VINCULANTE

- Dado que la zona del local donde se desarrollará la actividad económica de venta de alimentos y, en su caso, bebida, se encuentra, en los términos expresados por la consultante, delimitada e incomunicada de la zona de servicio de cafetería y heladería, y no dispondría de los elementos necesarios para su consumo inmediato en el mismo lugar, la venta de éstos tendría la consideración de entrega de bienes.

- Puesto que se entregarán alimentos elaborados por el propio sujeto pasivo, y con

independencia de que los adquirentes puedan ser en un porcentaje elevado consumidores finales, la entidad mercantil no dispondría de la consideración de comerciante minorista y no sería de aplicación la exención prevista en el artículo 50.Uno.27º de la Ley 4/2012.

- La venta de alimentos y bebidas tendría la consideración de operación única de entrega de alimentos sujeta y no exenta que tributaría al tipo reducido del 3 por ciento. El importe exigido por la bebida se incorporaría a la base imponible correspondiente a la entrega de alimentos.

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).k) del Reglamento Orgánico de la Consejería de Hacienda, Presupuestos y Asuntos Europeos aprobado por el Decreto 175/2022, de 3 de agosto, emite la siguiente contestación:

PRIMERO.- La entidad mercantil consultante realiza las actividades de fabricación y venta de helados y cafetería. Estas actividades las realiza en un local comercial que tiene dos zonas separadas:

- Un espacio interior cubierto donde su ubica las vitrinas y expositores de helados, vitrinas de alimentos y bebidas, barra mostrador de atención a clientes y caja registradora; en esta zona no se dispone de sillas ni mesas (se considera zona de trabajo y atención de los camareros).

- Un espacio exterior descubierto destinado a terraza con sillas y mesas, para el consumo de las bebidas y alimentos adquiridos.

Tras el incremento de las ventas por encargos y repartos a domicilio, tanto a petición y recogida de clientes directamente, como por peticiones de clientes a través de aplicaciones informáticas de *delivery*, la consultante se plantea reformar el local para crear una zona específica para de recogida de pedidos, no comunicada con el área de acceso público de los clientes que usen los servicios de cafetería o heladería, ni tampoco dispondrá esta zona de sillas, mesas, barra o mostrador, ni tampoco estarán disponibles servicios de cubiertos y vajilla, bandejas u otros tipo de utensilios o enseres para dar servicio a los clientes. En ningún caso, quedará permitido que los clientes permanezcan en la zona de entrega para consumir los alimentos o bebidas que previamente han adquirido. Todas estas ventas se facturarán en una caja registradora diferente a la que se utiliza en la zona de cafetería y heladería.

Expone que teniendo en cuenta la doctrina administrativa contenida en las consultas nº 1910, 1976 y 1984, consulta si las ventas de comidas por encargos para consumir fuera del local, son entregas de bienes y tributan al tipo de gravamen del 3 por ciento, o si son prestaciones de servicios gravadas al tipo general del 7 por ciento.

SEGUNDO. Analizaremos en primer lugar si la venta de alimentos y/o bebidas, en los términos expresados en el texto de la consulta, dispone, a efectos del IGIC, de entrega de bienes o de 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 dicho apartado parece 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 califican 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 se considerarán como prestaciones de servicios solamente cuando las bebidas o alimentos sean 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.

Parece evidente que en el supuesto objeto de consulta no nos encontramos ante una actividad de hostelería, restaurante y acampamento, por lo que la cuestión es determinar si la venta de alimentos y/o bebidas, en los términos descritos por la consultante, se desarrolla o no en ejecución de la actividad de "*ventas de bebidas o alimentos para ser consumidos en el mismo lugar*".

Expresa la consultante que en la zona del local donde se desarrollará la actividad económica de ventas de comidas y bebidas, no estará comunicada con el área de acceso público de los clientes que usen los servicios de cafetería o heladería, no dispondrá esta zona de sillas, mesas, barra o mostrador, ni tampoco estarán disponibles servicios de cubiertos y vajilla, bandejas u otros tipo de utensilios o enseres para dar servicio a los clientes, añadiendo que en ningún caso quedará permitido que los clientes permanezcan en la zona de entrega para consumir los alimentos o bebidas que previamente han adquirido. Todas estas ventas se facturarán en una caja registradora diferente a la que se utiliza en la zona de cafetería y heladería.

Parece evidente que en estas condiciones nos encontraríamos ante una operación que debe calificarse, a efectos del IGIC, de entrega de bienes.

TERCERO.- Aunque la entidad consultante no lo ha planteado, nos parece interesante examinar si la venta de alimentos y bebidas tributaría de forma independiente o nos encontraríamos ante una operación única.

Se entiende con carácter general que existe una operación única cuando dos o varios elementos o actos que un empresario o profesional realiza para su cliente se encuentran tan estrechamente ligados que objetivamente forman una sola operación económica indisociable cuyo desglose resultaría artificial de forma que todos los elementos que integran la operación de que se trata resultan necesarios para llevarla a cabo y están estrechamente vinculados entre sí que objetivamente forman una prestación económica indisociable.

En el supuesto objeto de consulta nos encontramos ante una operación compleja compuesta por una pluralidad de elementos que están íntimamente ligados, y en estas circunstancias, no puede considerarse, sin caer en la artificiosidad, que el cliente vaya a adquirir primero los alimentos elaborados y a continuación, y del mismo proveedor, la bebida.

Por tanto, y a juicio de este centro directivo nos encontramos ante una operación única de entrega de alimentos (actividad principal), siendo accesoria la entrega de bebidas. Ello implicaría que los importes exigidos en concepto de entrega de bebida se integrarían en la base imponible de la entrega de alimentos, conforme a lo establecido en 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.

(...)"

El tipo de gravamen de esta entrega de alimentos será, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 54.1.g) de la Ley 4/2012, de 25 de junio, de medidas administrativas y fiscales (en adelante, Ley 4/2012), el tipo reducido del 3 por ciento.

CUARTO.- En ningún caso dispondría la entidad mercantil de la consideración de comerciante minorista, puesto que los alimentos objeto de entrega estarían elaborados por ella misma; en este sentido, el artículo 50.Tres de la Ley 4/2012 regulador del concepto de comerciante minorista, dispone (el subrayado es nuestro):

"T*res.- A los efectos de este Impuesto se considerarán comerciantes minoristas los sujetos pasivos en quienes concurran los siguientes requisitos:*

1º.- 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.

(...)"

Derivado de todo ello, a la operación única que nos ocupa no le resultaría en ningún caso de aplicación la exención prevista en el artículo 50.Uno.27º de la Ley 4/2012 que dispone:

"*Uno.- Están exentas del Impuesto General Indirecto Canario las siguientes operaciones:*

(...)

27º. Las entregas de bienes que efectúen los comerciantes minoristas.

La exención no se extiende a las entregas de bienes y prestaciones de servicios que realicen dichos sujetos al margen de la referida actividad comercial.

(...)"

Ahora bien, si la entidad consultante vendiera solo bebidas (sin alimentos), y fuera algo excepcional -pues lo habitual es que venda comida por encargo y, en su caso, acompañada de bebida-, y partiendo que no dispone de la consideración de comerciante minorista por la entrega de comida, reiteramos lo dispuesto en el artículo 50.Tres de la Ley 4/2012 (el subrayado es nuestro):

"*Tres.- A los efectos de este Impuesto se considerarán comerciantes minoristas los sujetos pasivos en quienes concurran los siguientes requisitos:*

1º.- 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.

(...)"

La consideración de un sujeto pasivo como comerciante minorista exige, entre otros requisitos, que éste realice con habitualidad la venta de bienes muebles o semovientes sin haberlo transformados por sí mismo o por medio de terceros, hecho que no se produce cuando la entrega solo de bebidas es excepcional.

La entrega solo de bebidas estaría, por tanto, sujeta y no exenta del IGIC, tributando según el tipo de bebida: agua al tipo cero (primer guión del artículo 52.a) de la Ley 4/2012), refrescos al tipo reducido (artículo 54.1.g) de la Ley 4/2012), cerveza al tipo general (artículo 51.1.d) de la Ley 4/2012), etc.

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

- Dado que la zona del local donde se desarrollará la actividad económica de venta de alimentos y, en su caso, bebida, se encuentra, en los términos expresados por la consultante, delimitada e incomunicada de la zona de servicio de cafetería y heladería, y no dispondría de los elementos necesarios para su consumo inmediato en el mismo lugar, la venta de éstos tendría la consideración de entrega de bienes.

- Puesto que se entregarán alimentos elaborados por el propio sujeto pasivo, y con independencia de que los adquirentes puedan ser en un porcentaje elevado consumidores finales, la entidad mercantil no dispondría de la consideración de comerciante minorista y no sería de aplicación la exención prevista en el artículo 50.Uno.27º de la Ley 4/2012.

- La venta de alimentos y bebidas tendría la consideración de operación única de entrega de alimentos sujeta y no exenta que tributaría al tipo reducido del 3 por ciento. El importe exigido por la bebida se incorporaría a la base imponible correspondiente a la entrega de alimentos.

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, 31 de julio de 2023

EL VICECONSEJERO DE HACIENDA Y RELACIONES CON LA UNIÓN EUROPEA

Gabriel Megías Martínez