Administración Tributaria Canaria
Gobierno de Canarias

PERSONA O ENTIDAD CONSULTANTE **NIF**	**DOMICILIO**
CONCEPTO IMPOSITIVO Impuesto General Indirecto Canario	**NORMATIVA APLICABLE** Art. 6.2.4º Ley 20/1991 Art. 7.2.6º Ley 20/1991 Art. 27.1.4º Ley 20/1991 Art. 64 Ley 20/1991 Art. 65.1 y 2.1º Ley 20/1991 Art. 70.4 Ley 20/1991 Disposición adicional octava.Uno.3 Ley 20/1991 Anexo VI.1 Ley 20/1991

CUESTIÓN PLANTEADA

El empresario consultante ejerce la actividad empresarial de venta de comidas preparadas para llevar, acogida al epígrafe1.677.9 ("*otros servicios de alimentación propios de la restauración*") del Impuesto sobre Actividades Económicas (en adelante, IAE).

Es preciso a efectos de esta contestación hacer constar:

1º) Que el empresario se dio de alta también en el epígrafe del IAE 1.647.1 dedicado al "*comercio al por menor de cualquier clase de productos alimenticios y de bebidas en establecimiento con vendedor*", ya que deseaba vender refrescos y cervezas junto con la comida preparada para llevar.

2º) Que el empresario se registró en el censo del IGIC como comerciante minorista por la actividad de venta de refrescos y cervezas.

A la vista de estos antecedentes, consulta sobre si le resulta aplicable la regla de la prorrata del IGIC.

CONTESTACIÓN VINCULANTE

Primero.- La venta de refrescos y bebidas junto con la "comida preparada para llevar" es una prestación accesoria a la actividad principal de venta de "comida preparada para llevar", y como tal prestación accesoria ha de tributar conjuntamente con la venta de "comida preparada para llevar".

Segundo.- El empresario, por la venta de los refrescos y bebidas, no tiene, a efectos del IGIC, la consideración de comerciante minorista, ni tampoco puede aplicar la regla de la prorrata del artículo 35 de la Ley 20/1991 al tratarse la venta de "comida preparada para llevar" y la de refrescos y bebidas de una sola operación sujeta y no exenta del IGIC.

Tercero.- Un empresario no adquiere en el IGIC la consideración de comerciante minorista

por el mero hecho de darse de alta en un epígrafe de comercio al por menor del Impuesto sobre Actividades Económicas. La declaración de alta en un epígrafe del Impuesto sobre Actividades Económicas de comercio al menor es determinante para establecer que el empresario tiene la consideración de comerciante minorista, cuando no haya venido desarrollando anteriormente actividades comerciales y realmente pretende desarrollarlas. Pero esto no quiere decir que el empresario lo sea por ese simple hecho de haberse dado de alta en un epígrafe de comercio al menor del IAE. Para que lo sea realmente es necesario que el empresario realice una actividad comercial que, a efectos del IGIC, tenga la consideración de comercial, pues si no la desarrolla no tiene ninguna relevancia el epígrafe del IAE en el que el empresario se haya dado de alta.

Visto el escrito presentado por D., NIF, con domicilio a efectos de notificaciones en, en el que formula consulta tributaria acerca del Impuesto General Indirecto Canario (en adelante, IGIC), esta Dirección General de Tributos, en uso de las atribuciones conferidas por 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.- El empresario consultante ejerce la actividad empresarial de venta de comidas preparadas para llevar, acogida al epígrafe1.677.9 ("*otros servicios de alimentación propios de la restauración*") del Impuesto sobre Actividades Económicas (en adelante, IAE).

Es preciso a efectos de esta contestación hacer constar:

1º) Que el empresario se dio de alta también en el epígrafe del IAE 1.647.1 dedicado al "*comercio al por menor de cualquier clase de productos alimenticios y de bebidas en establecimiento con vendedor*", ya que deseaba vender refrescos y cervezas junto con la comida preparada para llevar.

2º) Que el empresario se registró en el censo del IGIC como comerciante minorista por la actividad de venta de refrescos y cervezas.

A la vista de estos antecedentes, consulta sobre si le resulta aplicable la regla de la prorrata del IGIC.

SEGUNDO.- Para la mejor solución de la cuestión planteada interesa previamente examinar cuál es el régimen de tributación y de deducción en el IGIC de las operaciones que realiza el empresario de ventas de comidas preparadas para llevar y de refrescos y cervezas, cuyo alcance constituye el objeto de la consulta.

En principio ha de señalarse que el empresario al amparo del epígrafe del IAE 1677.9 realiza una serie de actividades consistentes en la condimentación y venta de alimentos en raciones o al mayor para ser consumidos fuera del lugar de elaboración, así como la elaboración de alimentos destinados al servicio de catering o de colectividades. El análisis de estas operaciones pone de manifiesto que nos encontramos ante un empresario cuya actividad principal consiste en la preparación y venta de comida para su consumo fuera del lugar de elaboración, la cual, a efectos del IGIC, no puede nunca considerarse como una prestación de servicio, ya que el artículo 7.2.9º de la Ley 20/1991 únicamente califica de esta manera a los servicios de *"de hostelería, restaurante o acampamento y las ventas de bebidas o alimentos para su consumo inmediato en el mismo lugar"*, pero no aquellas –como las que se refiere esta consulta- consistentes en la elaboración de alimentos para ser consumidos fuera del lugar de preparación.

Tal conclusión puede hacernos pensar que la operación de ventas de comidas preparadas para llevar debe calificarse de entrega, ya que en todas esas "ventas" nos encontramos ante una transmisión del poder de disposición de bienes corporales (artículo 6.1 de la Ley 20/1991). Sin embargo, ello no siempre es así, ya que la naturaleza de la operación depende de si la elaboración de la comida o de los platos para llevar se hace o no previo encargo del cliente. Para examinar esta cuestión, nada mejor que estudiar separadamente los distintas modalidades de "ventas de comidas preparadas para llevar" que pueden darse en una empresa de este sector de los platos preparados.

1ª) El empresario elabora la comida para llevar sin previo encargo del cliente.

Estas ventas de comida para llevar constituyen en el IGIC entregas de bienes. Así lo establece el artículo 6.1 de la Ley 20/1991 que, como es sabido, dispone: *"se entiende por entrega de bienes la transmisión del poder de disposición sobre bienes corporales"*.

2ª) El empresario elabora la comida para llevar previo encargo del cliente.

La elaboración de comidas para llevar previo encargo del cliente, desde el punto de vista de su naturaleza, supone una ejecución de obra, la cual, a efectos del IGIC, constituye una prestación de servicio conforme a lo establecido en los artículos 6.2.4º y 7.2.6º de la Ley 20/1991. El artículo 6.2.4º considera únicamente entrega de bienes las *"ejecuciones de obra que tengan por objeto la construcción o rehabilitación de una edificación, cuando el empresario que ejecute la obra aporte una parte de los materiales utilizados, siempre que el coste de los mismos exceda el 20 por 100 de la base imponible"*. Por su parte, el artículo 7.2.6º -que es el que aquí nos interesa- califica de prestaciones de servicios las ejecuciones de obra *"que no tengan la consideración de entregas de bienes, con arreglo a lo dispuesto en el apartado 4º del número 2 del artículo 6º de esta Ley*." Por ello, en el presente caso, es evidente que nos encontramos ante una prestación de servicio, ya que la elaboración de comidas para llevar previo encargo del cliente no puede considerarse nunca una entrega de bienes de acuerdo con el artículo 6.2.4º de la Ley 20/1991.

3ª) El empresario realiza comidas para llevar tanto por encargo de clientes como sin encargo de ellos.

Esta tercera operación no es más que una unión de las dos anteriores. Por tanto, igual que en los dos supuestos que hemos examinado, las ventas de comidas preparadas para llevar cuando no existe una previa petición del cliente, constituyen entregas de bienes; y las que se hacen y venden por encargo, prestaciones de servicios.

Esto sentado, parece indudable que tanto se consideren estas ventas de comidas para llevar entregas de bienes como prestaciones de servicio, nos encontramos ante unas operaciones que están sujetas y no exentas del IGIC, por lo que darían todas ellas derecho a la deducción de las cuotas del IGIC devengadas y soportadas en la adquisición o importación de bienes o servicios que hayan utilizado en la elaboración de la comida preparada, siempre y

cuando tales cuotas cumplan los requisitos para el ejercicio de la deducción establecidos en los artículos 28 a 43 bis de la Ley 20/1991.

Problema distinto es si las entregas que realiza el empresario por las ventas de comidas preparadas para llevar sin que exista encargo de los clientes, pueden ser calificadas en el IGIC como realizadas por un "comerciante minorista"; claro está que para ello, a tenor del artículo 10.3 de la Ley 20/1991, el empresario debe cumplir con los dos requisitos siguientes: a) ha de realizar 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 b) que la suma de sus 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, efectuadas en el año precedente, hubiera excedido del 70 por 100 del total de las realizadas.

No hace falta insistir que en el presente caso no puede considerarse al empresario como un comerciante minorista, ya que las ventas de bienes corporales que realiza son de productos que el mismo elabora, con lo cual no cumple el primero de los requisitos del artículo 10.3 de la Ley 20/1991. Consecuencia de esto es que tampoco el empresario puede acogerse a la exención del artículo 10.1.27º de la Ley 20/1991, la cual únicamente es aplicable a las entregas que efectúen los comerciantes minoristas, pero no a las que realicen otros empresarios, como ocurre en el presente caso.

El problema se complica en esta contestación por la venta de bebidas, y en concreto, por el hecho de si la venta de las bebidas conjuntamente con la comida preparada debe tributar o no de forma independiente: es decir, si la entrega de la bebida es una prestación accesoria o no a la principal de elaboración y venta de la comida preparada.

Como es sabido, y así lo tiene dicho esta Dirección General, una prestación es accesoria de una principal cuando no constituya para la clientela un fin en sí misma, sino que es el medio de disfrutar en mejores condiciones de la prestación principal. No se trata por tanto de una operación distinta de la principal sino complementaria; y por su propia naturaleza esta prestación accesoria y complementaria ha de seguir el mismo régimen fiscal de la operación principal.

En el presente caso, parece claro que la prestación principal que realiza el empresario es la entrega de comida preparada para llevar o bien el servicio de ejecución de obra de la comida para llevar cuando existe encargo de los clientes, y que, a diferencia de lo que se dijo en la consulta vinculante 1077 de 20 de septiembre de 2006, la bebida que vende con la comida no es más que una prestación accesoria, ya que esa venta de refrescos o cerveza no constituye un fin en sí misma, sino un complemento de la venta de la comida para que los clientes la consuman en mejores condiciones, por lo que se modifica el criterio de la consulta citada anteriormente.

De aquí se deduce una doble consecuencia:

1ª) Que el empresario, a efectos del IGIC, no desarrolla una actividad independiente de venta de refrescos y cervezas, sino que esta venta de bebidas es una prestación accesoria de la principal de ventas de comidas para llevar, y, por tanto, su importe ha de incluirse siempre en la base imponible de la actividad principal, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 22.2.a) de la Ley 20/1991, que establece que forman parte de la contraprestación "l*os 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"*.

2º) Que el empresario por las ventas de refrescos y cervezas no puede tener la consideración de comerciante minorista, puesto que la venta de comida preparada y de bebidas no son dos operaciones distintas, sino una sola operación, que además está sujeta y no exenta del IGIC, por lo que no es posible en este caso aplicar la regla de la prorrata del artículo 35 de la Ley 20/1991, al tratarse de una operación, como se acaba de decir, sujeta y no exenta del Impuesto.

TERCERO.- Establecidas estas conclusiones, parece oportuna una reflexión final. Un empresario no adquiere la consideración, a efectos del IGIC, de comerciante minorista por el simple hecho de darse de alta en un epígrafe del IAE de comercio al por menor. Es cierto que conforme a lo establecido en el segundo párrafo del apartado 2º del número 1 del artículo 13 del Real Decreto 2538/1994, de 29 de diciembre, por el que se dictan las normas de desarrollo del Impuesto General Indirecto Canario, cuando un empresario inicia una actividad comercial dándose de alta en un epígrafe del IAE de comercio al por menor, al menos en dicho año tendrá la consideración de comerciante minorista sin necesidad de que cumpla el requisito de que la suma de sus 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, efectuadas en el año precedente, hubiera excedido del 70 por 100 del total de las realizadas. Pero esto no quiere decir que el empresario lo sea por ese hecho de haberse dado de alta en ese epígrafe del IAE. Para que lo sea es necesario además que el empresario cumpla el requisito de realizar una actividad comercial, pues si no desarrolla una actividad que, a efectos del IGIC, tenga la consideración de comercial (realización habitual de 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, conforme a lo dispuesto en el artículo 10.3.1º de la Ley 20/1991), no tiene ninguna relevancia el epígrafe del IAE en el que el empresario se haya dado de alta.

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

Primero.- La venta de refrescos y bebidas junto con la "comida preparada para llevar" es una prestación accesoria a la actividad principal de venta de "comida preparada para llevar", y como tal prestación accesoria ha de tributar conjuntamente con la venta de "comida preparada para llevar".

Segundo.- El empresario, por la venta de los refrescos y bebidas, no tiene, a efectos del IGIC, la consideración de comerciante minorista, ni tampoco puede aplicar la regla de la prorrata del artículo 35 de la Ley 20/1991 al tratarse la venta de "comida preparada para llevar" y la de refrescos y bebidas de una sola operación sujeta y no exenta del IGIC.

Tercero.- Un empresario no adquiere en el IGIC la consideración de comerciante minorista por el mero hecho de darse de alta en un epígrafe de comercio al por menor del Impuesto sobre Actividades Económicas. La declaración de alta en un epígrafe del Impuesto sobre Actividades Económicas de comercio al menor es determinante para establecer que el empresario tiene la consideración de comerciante minorista, cuando no haya venido desarrollando anteriormente actividades comerciales y realmente pretende desarrollarlas. Pero esto no quiere decir que el empresario lo sea por ese simple hecho de haberse dado de alta en un epígrafe de comercio al menor del IAE. Para que lo sea realmente es necesario que el empresario realice una actividad comercial que, a efectos del IGIC, tenga la consideración de comercial, pues si no la desarrolla no tiene ninguna relevancia el epígrafe del IAE en el que el empresario se haya dado de alta.

Todo lo cual se le comunica de acuerdo con la Disposición Adicional Décima, número tres, de la Ley 20/1991, y con el alcance establecido en el articulo 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y se le advierte que la presente consulta no tendrá efectos vinculantes respecto al objeto o tramitación de un procedimiento, recurso o reclamación iniciado con anterioridad a su presentación.

Santa Cruz de Tenerife, 8 de enero de 2010
EL DIRECTOR GENERAL DE TRIBUTOS

Francisco Clavijo Hernández