Gobierno de Canarias
Consejería de Hacienda
Viceconsejería de Hacienda y Planificación

CONSULTA TRIBUTOS REF
CONSULTA Nº 1740 (09/09/15)

PERSONA O ENTIDAD CONSULTANTE	**DOMICILIO**
CONCEPTO IMPOSITIVO	**NORMATIVA APLICABLE**
Impuesto General Indirecto Canario	Art. 7.2.9º Ley 20/1991 Art. 9.9º Ley 20/1991 Art. 28.5 Ley 20/1991

CUESTIÓN PLANTEADA

La entidad estatal de derecho público consultante tiene la condición de medio propio instrumental y servicio técnico de la Administración General del Estado y tiene encomendada por la Secretaría General de Instituciones Penitenciarias la elaboración de los racionados para la alimentación de los reclusos. Para la ejecución del objeto de la encomienda de gestión adquiere en Canarias las materias primas necesarias, soportando las correspondientes cuotas del IGIC.

Consulta si después de la modificación del artículo 9.9º de la Ley 20/1991 por la Ley 28/2014, puede ejercer el derecho a la deducción de las citadas cuotas del IGIC.

CONTESTACIÓN VINCULANTE

No cabe deducir en ningún porcentaje las cuotas del IGIC soportadas por la entidad estatal de derecho público consultante en la adquisición o importación de bienes o servicios que se utilizan exclusivamente en la realización de la prestación de servicio de elaboración de los racionados para la alimentación de los reclusos no sujeta al IGIC por aplicación de lo dispuesto en el artículo 9.9º de la Ley 20/1991.

Avda. José Manuel Guimerá, nº 10
Edf. Servicios Múltiples II
Planta 5ª
38003 Santa Cruz de Tenerife
Tfno: (922) 47 66 38 / FAX (922) 47 60 00

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 adelante, Ley 20/1991), en relación con la letra q) de la Disposición adicional segunda del Decreto 170/2011, de 12 de julio, por la que se determina la estructura central y periférica, así como las sedes de las Consejerías del Gobierno de Canarias, añadida por el apartado Dos de la Disposición final cuarta del Decreto 125/2014, de 18 de diciembre, por el que se aprueba el Estatuto de la Agencia Tributaria Canaria, emite la siguiente contestación:

PRIMERO.- La entidad estatal de derecho público consultante tiene la condición de medio propio instrumental y servicio técnico de la Administración General del Estado y tiene encomendada por la Secretaría General de Instituciones Penitenciarias la elaboración de los racionados para la alimentación de los reclusos. Para la ejecución del objeto de la encomienda de gestión adquiere en Canarias las materias primas necesarias, soportando las correspondientes cuotas del IGIC.

Consulta si después de la modificación del artículo 9.9º de la Ley 20/1991 por la Ley 28/2014, puede ejercer el derecho a la deducción de las citadas cuotas del IGIC.

SEGUNDO.- Con efectos desde el día 1 de enero de 2015 el artículo 9.9º de la Ley 20/1991 recibió una nueva redacción por el apartado dos del artículo segundo de la Ley 28/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias, la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, y la Ley 16/2013, de 29 de octubre, por la que se establecen determinadas medidas en materia de fiscalidad medioambiental y se adoptan otras medidas tributarias y financieras (en adelante, Ley 28/2014), disponiendo:

"No están sujetas al Impuesto:

(...)

9.º Las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas directamente por las Administraciones Públicas sin contraprestación o mediante contraprestación de naturaleza tributaria.
A estos efectos se considerarán Administraciones Públicas:

a) La Administración General del Estado, las Administraciones de las Comunidades Autónomas y las Entidades que integran la Administración Local.

b) Las entidades gestoras y los servicios comunes de la Seguridad Social.

c) Los organismos autónomos, las Universidades Públicas y las Agencias Estatales.

d) Cualesquiera entidad de derecho público con personalidad jurídica propia, dependiente de las anteriores que, con independencia funcional o con una especial autonomía reconocida por la Ley tengan atribuidas funciones de regulación o control de carácter externo sobre un determinado sector o actividad.

Edificio Usos Múltiples II Avda. José Manuel Guímerá nº 10- 5ªplanta 38003 Santa Cruz de Tenerife Tfno: 922 47 66 38 – Fax: 922 47 26 00

No tendrán la consideración de Administraciones Públicas las entidades públicas empresariales estatales y los organismos asimilados dependientes de las Comunidades Autónomas y Entidades locales.
No estarán sujetos al Impuesto los servicios prestados en virtud de encomiendas de gestión por los entes, organismos y entidades del sector público que ostenten, de conformidad con lo establecido en los artículos 4.1.n) y 24.6 del Texto Refundido de la Ley de Contratos del Sector Público, aprobado por el Real Decreto Legislativo 3/2011, de 14 de noviembre, la condición de medio propio instrumental y servicio técnico de la Administración Pública encomendante y de los poderes adjudicadores dependientes del mismo.
Asimismo, no estarán sujetos al Impuesto los servicios prestados por cualesquiera entes, organismos o entidades del sector público, en los términos a que se refiere el artículo 3.1 del Texto Refundido de la Ley de Contratos del Sector Público, a favor de las Administraciones Públicas de la que dependan o de otra íntegramente dependiente de estas, cuando dichas Administraciones Públicas ostenten la titularidad íntegra de los mismos."

Antes de entrar en el análisis del artículo 9.9º de la Ley 20/1991 debemos partir del hecho de que en ningún caso resulta aplicable la exención prevista en artículo 50.Uno.26º de la Ley 4/2012, de 25 de junio, de medidas administrativas y fiscales (en adelante, Ley 4/2012), a las operaciones que efectúa la entidad estatal de derecho público consultante en favor de terceros.

El citado artículo 50.Uno.26º recoge el siguiente supuesto de exención:

"Uno. Están exentas del Impuesto General Indirecto Canario las siguientes operaciones: (...)

26º. Las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizados por el Estado, la Comunidad Autónoma de Canarias y las entidades locales canarias.

En ningún caso la exención establecida en este número será aplicable a las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por los siguientes entes con personalidad jurídica propia vinculados o dependientes de cualquiera de las Administraciones Públicas:

a) Los organismos autónomos.

b) Las entidades públicas empresariales.

c) Las sociedades mercantiles públicas.

d) Las fundaciones públicas.

e) Las entidades de Derecho público distintas de las mencionadas en los párrafos a) y b) de este apartado."

Mientras el artículo 9.9º de la Ley 20/1991 se refiere a determinadas operaciones

realizadas por entes integrantes del sector público, con independencia de su consideración como territorial o institucional, el artículo 50.Uno.26º de la Ley 4/2012 exclusivamente se refiere a operaciones empresariales o profesionales efectuadas por entes públicos territoriales. Derivado de todo ello, se desprende de forma diáfana que en ningún caso resulta aplicable la exención prevista en el artículo 50.Uno.26º de la Ley 4/2012 a las entregas de bienes o prestaciones de servicios efectuadas por la entidad estatal de derecho público consultante. Por tanto, únicamente nos interesa para la resolución de esta consulta el supuesto de no sujeción previsto en el artículo 9.9º de la Ley 20/1991 y, caso de ser de aplicación a la operación de elaboración de los racionados para la alimentación de los reclusos que efectúa la entidad estatal de derecho público consultante, su incidencia en la deducción de las cuotas del IGIC soportadas en la adquisición o importación de bienes o servicios que se utilicen en la realización de dicha operación.

La reforma del artículo 9.9º de la Ley 20/1991 ha legalizado la doctrina administrativa de los "*órganos técnicos-jurídicos*". Esta doctrina es amplia pudiéndose citar las siguientes consultas: 1529 de 10-12-2012, 1552 de 06-03-2013, 1557 de 26-03-2013, 1583 de 14-06-2013, 1607 de 08-10-2013, 1608 de 09-10-2013, 1655 de 24-04-2014, 1659 de 09-05-2014, 1661 de 28-05-2014 y 1683 de 22-09-2014.

Derivado de ello, el citado artículo 9.9º recoge un triple ámbito de operaciones no sujetas, a saber:

1. Las entrega de bienes o prestaciones de servicios efectuadas directamente por las Administraciones Públicas sin contraprestación o mediante contraprestación de naturaleza tributaria (tasa en los términos establecido en el artículo 2.2.a) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria).

Se definen los distintos entes que tienen la consideración, a los efectos de este supuesto de no sujeción, de Administraciones Públicas, destacando que se excluyen a las entidades públicas empresariales estatales y organismos asimilados dependientes de las Comunidades Autónomas y Entidades locales.

2. Los servicios prestados por entes, organismos y entidades del sector público cuando se cumplan las siguientes condiciones:

- Que deriven de una encomienda de gestión.

- El ente, organismo o entidad del sector público encomendado debe tener la consideración de medio propio instrumental y servicio técnico de la Administración pública encomendante, de acuerdo con lo previsto en los artículos 4.1.n) y 24.6 del Texto Refundido de la Ley de Contratos del Sector Público, aprobado por el Real Decreto Legislativo 3/2011, de 14 de noviembre (en adelante, Texto Refundido de la Ley de Contratos).

- El destinatario del servicio debe ser la Administración pública encomendante o los poderes adjudicadores dependientes del mismo.

3. Los servicios prestados por entes, organismos y entidades del sector público cuando se cumplan las siguientes condiciones:

- El destinatario del servicio debe ser cualquiera de las Administraciones Públicas que participen en el mismo, u otros órganos o entidades íntegramente dependientes de las anteriores.

- La titularidad del ente, organismo y entidad del sector público debe ser íntegramente pública.

El supuesto de no sujeción que se ajusta plenamente a la operación realizada por la entidad estatal de derecho público consultante es la prevista en el número 2 anterior, siempre y cuando dicha operación tenga la consideración, a efectos del IGIC, de prestación de servicios.

Por todo ello, lo que procede a continuación es analizar la consideración o no de prestación de servicio de la operación de elaboración de los racionados para la alimentación de los reclusos.

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 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".*

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.

Parece evidente que la operación de elaboración de los racionados para la alimentación de los reclusos realizada por la entidad estatal de derecho público consultante no puede catalogarse ni de servicio hostelería, ni de servicio de restaurante, ni de servicio de acampamento. Tampoco podría encuadrarse en el supuesto de venta de bebidas o alimentos para ser consumidos en el mismo lugar.

Esta circunstancia no tendría que llevarnos a considerar que la operación de elaboración de los racionados para la alimentación de los reclusos tendría la consideración de entrega de bien y, corolario de este hecho, la inaplicación del supuesto de no sujeción previsto en el artículo 9.9º de la Ley 20/1991.

En efecto, la operación de elaboración de los racionados para la alimentación de los reclusos debe calificarse, en todo caso, de catering.

Cierto es que el artículo 7.2.9º de la Ley 20/1991 no menciona expresamente la actividad de catering como prestación de servicios; sin embargo, 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, 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.

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, centros de internamiento, 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.

Como resumen de todo lo expuesto, podemos señalar que la operación que realiza la entidad estatal de derecho público consultante tiene la consideración de catering, por lo que debe calificarse de prestación de servicios, lo que implica que resultaría de aplicación el supuesto de no sujeción previsto en el artículo 9.9º de la Ley 20/1991.

Llegados a este punto, entramos a analizar la deducción de las cuotas del IGIC soportadas en la adquisición o importación de bienes o servicios que se utilicen en el desarrollo de la prestación de servicio de elaboración de los racionados para la alimentación de los reclusos

El número 5 del artículo 28 de la Ley 20/1991, añadido con efectos desde el día 1 de enero de 2015 por el apartado nueve del artículo segundo de la Ley 28/2014, dispone:

> *"5. Los sujetos pasivos que realicen conjuntamente operaciones sujetas al Impuesto y operaciones no sujetas por aplicación de lo establecido en el artículo 9.9.º de esta Ley, podrán deducir las cuotas soportadas por la adquisición de bienes y servicios destinados de forma simultánea a la realización de unas y otras operaciones en función de un criterio razonable y homogéneo de imputación de las cuotas correspondientes a los bienes y servicios utilizados para el desarrollo de las operaciones sujetas al Impuesto, incluyéndose, a estos efectos, las operaciones a que se refiere el artículo 29.4.2.º de esta Ley. Este criterio deberá ser mantenido en el tiempo salvo que por causas razonables haya de procederse a su modificación.*
>
> *El cálculo resultante de la aplicación de dicho criterio se podrá determinar provisionalmente atendiendo a los datos del año natural precedente, sin perjuicio de la regularización que proceda a final de cada año.*
>
> *No obstante lo anterior, no serán deducibles en proporción alguna las cuotas soportadas o satisfechas por las adquisiciones o importaciones de bienes o servicios destinados, exclusivamente, a la realización de las operaciones no sujetas a que se refiere el artículo 9.9.º de esta Ley.*
>
> *Las deducciones establecidas en este apartado se ajustarán también a las condiciones y requisitos previstos en el Capítulo I del Título II de esta Ley y, en particular, los que se refieren a la regla de prorrata."*

Este artículo es un supuesto especial de prorrata, aunque no está inserta en la regulación específica de la regla de la prorrata (artículos 35 a 39 de la Ley 20/199), que únicamente resulta aplicable cuando se realiza por parte de un empresario o profesional conjuntamente operaciones sujetas al IGIC (que den derecho a la deducción) y operaciones no sujetas por aplicación del artículo 9.9º de la Ley 20/1991.

Conforme al artículo 28.5 objeto de análisis, podemos establecer diversas reglas:

a) Las cuotas del IGIC soportadas en la adquisición o importación de bienes o servicios que se utilicen exclusivamente en la realización de operaciones no sujetas conforme a lo dispuesto en el artículo 9.9º de la Ley 20/1991, no se pueden deducir en ningún porcentaje.

b) Las cuotas del IGIC soportadas en la adquisición o importación de bienes o servicios que se utilicen exclusivamente en la realización de operaciones sujetas al IGIC que den derecho a la deducción conforme a lo dispuesto en el Capítulo I del Título II de la Ley 20/1991, se pueden deducir íntegramente.

c) Las cuotas del IGIC soportadas en la adquisición o importación de bienes o servicios que se utilicen exclusivamente en la realización de operaciones sujetas al IGIC que no den derecho a la deducción conforme a lo dispuesto en el Capítulo I del Título II de la Ley 20/1991, no se pueden deducir en ningún porcentaje.

d) Las cuotas soportadas en la adquisición o importación de bienes o servicios que se utilizan en operaciones que dan derecho parcialmente a la deducción, pero las operaciones que no dan derecho a la deducción no son las no sujetas previstas en el artículo 9.9º de la Ley 20/1991, se pueden deducir aplicando la regla de la prorrata prevista en los artículos 35 a 39 de la Ley 20/1991. Ejemplo de ello serían cuotas soportadas en la adquisición de un bien que se utiliza en prestaciones de servicios sujetas y no exentas al IGIC y en prestaciones de servicios sujetas y exentas del IGIC.

e) Las cuotas del IGIC soportadas en la adquisición o importación de bienes o servicios que se utilicen de forma simultánea en operaciones que den derecho a la deducción y en operaciones no sujetas por aplicación de lo dispuesto en el artículo 9.9º de la Ley 20/1991, se pueden deducir en los términos establecidos en el artículo 28.5 de la Ley 20/1991.

En el supuesto objeto de consulta, los bienes o servicios adquiridos o importados se utilizan exclusivamente en la realización de prestaciones de servicios no sujetas al IGIC por aplicación de lo dispuesto en el artículo 9.9º de la Ley 20/1991, por lo que no podrá ser objeto de deducción en ningún porcentaje.

TERCERO.- Conforme con todo lo expuesto, es criterio de este centro directivo que no cabe deducir en ningún porcentaje las cuotas del IGIC soportadas por la entidad estatal de derecho público consultante en la adquisición o importación de bienes o servicios que se utilizan exclusivamente en la realización de la prestación de servicio de elaboración de los racionados para la alimentación de los reclusos no sujeta al IGIC por aplicación de lo dispuesto en el artículo 9.9º 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, 9 de septiembre de 2015

EL VICECONSEJERO DE HACIENDA Y PLANIFICACIÓN

P.S. LA SECRETARIA GENERAL TÉCNICA (ORDEN Nº 489 DE 30/07/2015)

Ana Isabel Solórzano Hernández