Administración Tributaria Canaria
Gobierno de Canarias

PERSONA O ENTIDAD CONSULTANTE:	**DOMICILIO:**
CONCEPTO IMPOSITIVO: Impuesto General Indirecto Canario	**NORMATIVA DE APLICACIÓN:** Art. 6.1 y 2.4º Ley 20/1991. Art. 7.2.6º y 9º Ley 20/1991. Art. 10.1.27º y 10.3 Ley 20/1991 Art. 28.1 Ley 20/1991 Art. 13 Real Decreto 2538/1994

CUESTIÓN PLANTEADA: La sociedad mercantil consultante posee en explotación varios establecimientos dedicados a la elaboración de pizzas y bocadillos, cuya venta se lleva a efecto por cualquiera de los cuatro métodos siguientes:

1º.- Por consumo en el propio establecimiento.

2º.- Bajo pedido telefónico, viniendo el adquirente a recoger el producto en el local para su consumo fuera del mismo.

3º.- Por su encargo directamente en el local, pero para su consumo también fuera del mismo.

4º.- Por envío del producto al domicilio particular del comprador, mediante motorista con contrato laboral a nombre de la entidad.

Actualmente está repercutiendo el Impuesto General Indirecto Canario al tipo del 5 % en todas su ventas, si bien le surgen dudas sobre si a los métodos 2º,3º, y 4º debe aplicársele el tipo impositivo del 2%, al tratarse de venta de comida preparada sin prestar el servicio de hostelería en el local.

Por lo anterior, consulta sobre el tipo impositivo de IGIC a aplicar a los cuatro métodos de venta antes descritos.

CONTESTACIÓN VINCULANTE: La venta de pizzas y bocadillos elaborados previa petición de los clientes en todo caso tendrá la consideración de prestación de servicios sujeta al tipo general del 5 por 100 del IGIC, con independencia de su lugar de consumo. Igualmente tendrá la consideración de prestación de servicio sujeta al tipo general del 5 por 100 la venta de bebidas para su consumo en el mismo local de venta, presumiéndose su consumo dentro del mismo local de venta cuando el destinatario recepcione las bebidas en el mismo local, con independencia de que se trate de petición directa en el mismo o se trate de petición telefónica.

La venta de bebidas para su consumo fuera del local de venta, tendrá la consideración de entrega de bienes, pudiendo ser de aplicación la exención prevista en el artículo 10.1.27º de la Ley 20/1991 si el empresario tiene la consideración por esta actividad comercial de comerciante minorista; no pudiendo en este caso deducir las cuotas soportadas en la adquisición o importación de dichas bebidas.

Visto el escrito presentado en esta Consejería de Economía y Hacienda, por , en el que se formula consulta tributaria en relación al Impuesto General Indirecto Canario (IGIC), esta Dirección General de Tributos, 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 Decreto 12/2004 de 10 de febrero, por el que se aprueba el Reglamento Orgánico de la Consejería de Economía y Hacienda, emite la siguiente contestación:

PRIMERO.- La sociedad mercantil consultante posee en explotación varios establecimientos dedicados a la elaboración de pizzas y bocadillos, cuya venta se lleva a efecto por cualquiera de los cuatro métodos siguientes:

1º.- Por consumo en el propio establecimiento.

2º.- Bajo pedido telefónico, viniendo el adquirente a recoger el producto en el local para su consumo fuera del mismo.

3º.- Por su encargo directamente en el local, pero para su consumo también fuera del mismo.

4º.- Por envío del producto al domicilio particular del comprador, mediante motorista con contrato laboral a nombre de la entidad.

Actualmente está repercutiendo el Impuesto General Indirecto Canario al tipo del 5 % en todas su ventas, si bien le surgen dudas sobre si a los métodos 2º,3º, y 4º debe aplicársele el tipo impositivo del 2%, al tratarse de venta de comida preparada sin prestar el servicio de hostelería en el local.

Por lo anterior, consulta sobre el tipo impositivo de IGIC a aplicar a los cuatro métodos de venta antes descritos.

SEGUNDO.- Aunque el texto de la consulta se limita a consultar la tributación en el IGIC, en diversas modalidades, de la venta de pizzas y bocadillos, por ser de interés se analizará la tributación de la venta de estos productos conjuntamente con bebidas (a título de ejemplo refrescos, agua o cerveza).

El artículo 7.2.9º de la Ley 20/1991 califica como prestación de servicios: *"Los servicios de hostelería, restaurante o acampamento y las ventas de bebidas o alimentos para su consumo inmediato en el mismo lugar."*

Por tanto no existe ningún tipo de duda de que la venta de alimentos (pizzas y bocadillos) preparados o producidos por la propia entidad consultante para su consumo en el mismo lugar de su elaboración, sea el local de titularidad de la entidad mercantil consultante o sea arrendataria del mismo, tiene la consideración de prestación de servicios sujeta al tipo impositivo del 5 por 100. La consideración de prestación de servicio alcanza a la venta de bebidas para su consumo en el propio local, con aplicación del tipo general del 5 por 100 en todo caso.

La problemática estriba en la tributación en el IGIC cuando el consumo de tales alimentos preparados se produce fuera del lugar de venta.

La petición por parte de los clientes de la elaboración de una pizza o un bocadillo se debe calificar de ejecución de obra, entendida como aquella que tiende a la consecución de un resultado material previo encargo del cliente. Las ejecuciones de obra pueden tener a efectos del IGIC la consideración de entregas de bienes o prestaciones de servicios por el juego de los artículos 6.2.4º y 7.2.6º de la Ley 20/1991, que presentan las siguientes redacciones:

"*2. En particular se consideran entregas de bienes: (…)*

4º.- 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.

"2. En particular se consideran prestaciones de servicios: (…)

6º 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."

En el supuesto que analizamos estamos claramente ante una prestación de servicios. Por tanto, la venta de pizzas o bocadillos preparados o producidos por la propia entidad consultante tendrá en todo caso la consideración de prestación de servicios sujeta al tipo impositivo del 5 por 100, con independencia del lugar de consumo de tales alimentos.

Cuestión diferente es cuando conjuntamente con las pizzas o bocadillos existe venta de bebidas. De acuerdo con lo establecido en el citado anteriormente artículo 7.2.9º de la Ley 20/1991, si la venta de las bebidas es para su consumo dentro del mismo local de venta, estamos ante una única operación de prestación de servicios sujeta al tipo impositivo del 5 por 100. El problema es cuando la venta de la bebida es para su consumo fuera del local. En este caso nos encontramos con dos operaciones, por una parte una prestación de servicios de elaboración de una pizza o un bocadillo sujeta al tipo impositivo de 5 por 100 y, por otro lado, una entrega de bebidas, conforme a lo dispuesto en el artículo 6.1 de la Ley 20/1991, sujeta al tipo impositivo correspondiente. Este artículo 6.1 presenta el siguiente tenor:

"*1. Se entiende por entrega de bienes la transmisión del poder de disposición sobre bienes corporales. (…)*"

Ahora bien, existe un matiz muy importante respecto de la entrega de bebidas para su consumo fuera del local de venta, dado que a dicha entrega le puede resultar aplicable, casi con seguridad, la exención del comercio minorista prevista en el artículo 10.1.27º de la Ley 20/1991.

Se manifiesta que con casi seguridad la entidad mercantil consultante tendría la consideración de comerciante minorista por esta actividad (con independencia de que esté o no obligada a darse de alta en un epígrafe de comercio en el Impuesto sobre Actividades Económicas) porque cumpliría las condiciones expresadas en el artículo 10.3 de la Ley 20/1991, que en resumen serían la entrega habitual de bienes sin haberlos sometidos a proceso de fabricación, elaboración o manufactura y que la suma de las contraprestaciones por tales entregas en el año natural anterior a quienes no tengan la condición de empresarios o profesionales hubiera excedido del 70 por 100 del total de las entregas comerciales realizadas.

El artículo 10.1.27º y 10.3 citados presenta la siguiente redacción:

"*1. Están exentas de este Impuesto: (…)*

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.

Sin perjuicio de la exención establecida en el párrafo primero de este apartado, las importaciones de bienes que realicen los comerciantes minoristas para su actividad comercial estarán sometidas a un recargo, cuya exacción se realizará de acuerdo con

el régimen especial que se regula en el artículo 58 bis de esta Ley y todo ello sin perjuicio de lo que se establece en el apartado siguiente.

Asimismo, estarán exentas las entregas de bienes muebles o semovientes que efectúen otros sujetos pasivos del Impuesto, siempre que éstos realicen una actividad comercial, cuando los destinatarios de tales entregas no tengan la condición de empresarios o profesionales o los bienes por ellos adquiridos no estén relacionados con el ejercicio de esas actividades empresariales o profesionales. Esta exención se limitará a la parte de la base imponible de estas entregas que corresponda al margen minorista que se incluya en la contraprestación. A estos efectos, la parte de la base imponible de las referidas entregas a la que no se aplique la exención se valorará aplicando el precio medio de venta que resulte de las entregas de bienes muebles o semovientes de igual naturaleza que los mismos sujetos pasivos realicen a comerciantes minoristas."

"*3. 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.

2º. Que la suma de las 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 durante el año precedente, hubiera excedido del 70 por 100 del total de las realizadas.

3º.- Para la aplicación de lo dispuesto en el número anterior se considerará que no son operaciones de transformación y, consecuentemente, no se perderá la condición de comerciantes minoristas, por la realización de tales operaciones, las que a continuación se relacionan:

a) Las de clasificación y envasado de productos.

b) Las de colocación de marcas o etiquetas, así como las de preparación y corte previas a la entrega de los bienes transmitidos.

c) Las manipulaciones que se determinen reglamentariamente."

El artículo 13 del Real Decreto 2538/1994 que desarrolla reglamentariamente el artículo 10.3 de la Ley 20/1991, expresa lo siguiente:

"*1. 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.

No se considerarán comerciantes minoristas, en relación con los productos por ellos transformados, quienes hubiesen sometido los productos objeto de su actividad por sí mismos o por medio de terceros, a algunos de los procesos indicados en el párrafo anterior, sin perjuicio de su consideración de tales respecto de otros productos de análoga o distinta naturaleza que comercialicen en el mismo estado en que los adquirieron.

2º Que la suma de las contraprestaciones correspondientes a las entregas de dichos bienes en establecimientos situados en Canarias a la Seguridad Social o a quienes no tengan la condición de empresarios o profesionales, efectuadas durante el año precedente, hubiese excedido del 70 por 100 del total de las realizadas.

El requisito establecido en el párrafo anterior no será de aplicación en relación con los sujetos pasivos que, teniendo la condición de comerciantes minoristas según las normas reguladoras del Impuesto sobre Actividades Económicas, no puedan calcular el

porcentaje que en dicho párrafo se indica por no haber realizado durante el año precedente actividades comerciales.

2. Para la aplicación de lo dispuesto en el apartado anterior se considerará que no son operaciones de transformación y, consecuentemente, no se perderá la condición de comerciante minorista por la realización de tales operaciones, las que a continuación se relacionan:

1º. Las de clasificación y envasado de productos, cuando éstos no sean objeto de transformación alguna.

2º. Las de colocación de marcas o etiquetas, así como las de preparación y corte, previas a la entrega de los bienes transmitidos.

3º. El lavado, desinfectado, desinsectado, molido, troceado, astillado, descascarado, descortezado y limpieza de productos alimenticios y, en general, los actos de mera conservación de los bienes, tales como la pasteurización, refrigeración, congelación, secado, clasificación, embalaje y acondicionamiento.

4º. Los procesos de refrigeración, congelación, troceamiento o desviscerado para las carnes y pescados frescos.

5º. La confección y colocación de cortinas y visillos.

6º. La simple adaptación de las prendas de vestir confeccionadas por terceros."

La consideración de comerciante minorista de la entidad mercantil peticionaria respecto a las entregas de bebidas para su consumo fuera del local de ventas, no sólo implicará la exención de esta operación de entrega sino que supondrá la imposibilidad de deducir las cuotas soportadas de IGIC en la adquisición o importación de tales bienes, de acuerdo con lo previsto en el artículo 28.1 de la Ley 20/1991, constituyendo la actividad comercial un sector diferenciado de la actividad conforme con lo establecido en el artículo 34.2.b´) del mismo cuerpo legal.

Por tanto, en el supuesto de venta de alimentos preparados (pizzas o bocadillos) conjuntamente con la venta de bebidas para ser consumidos fuera del local de venta, nos encontraríamos con carácter general con dos operaciones claramente diferenciadas, por una parte con una prestación de servicios consecuencia de la venta de pizzas o bocadillos para su consumo exterior sujeta al tipo impositivo del 5 por 100 y, por otra parte, con la entrega comercial de bebidas por la que el empresario comerciante no tendría la obligación de repercutir el IGIC por estar dicha entrega exenta del IGIC, por tener el empresario la consideración de comerciante minorista. En el caso excepcional de que por la actividad comercial no tuviera la consideración de comerciante minorista, existiría una entrega de bienes sujeta a tipos diversos, dado que la entrega de refrescos tributa al tipo reducido del 2 por 100, la entrega de cerveza tributa al tipo general del 5 por 100 y la entrega de agua tributa al tipo cero del IGIC.

A continuación entramos a analizar las diferentes modalidades de venta que menciona la entidad mercantil consultante. Establecida la calificación de prestación de servicio de la venta de pizzas o bocadillos, es indiferente la modalidad de venta utilizada, puesto que en todo caso está sujeta al tipo impositivo general del 5 por 100. Cuestión diferente es la venta de bebidas. Cuando la recepción de las bebidas se efectúa en el domicilio del adquirente estamos ante una entrega de bienes, con la posibilidad de que dicha entrega esté exenta de disponer la entidad mercantil consultante por esta actividad comercial de la consideración de comerciante minorista. Si la recepción de las bebidas se produce en el propio local, con independencia de que se trate de pedidos telefónicos o que se trate de pedidos directos en el mismo local, se presumirá siempre su

consumo en el mismo local y por tanto su consideración como prestación de servicios sujeta al tipo general del 5 por 100.

Conforme a todo lo expuesto, es criterio de esta Dirección General de Tributos que la venta de pizzas y bocadillos elaborados previa petición de los clientes en todo caso tendrá la consideración de prestación de servicios sujeta al tipo general del 5 por 100 del IGIC, con independencia de su lugar de consumo. Igualmente tendrá la consideración de prestación de servicio sujeta al tipo general del 5 por 100 la venta de bebidas para su consumo en el mismo local de venta, presumiéndose su consumo dentro del mismo local de venta cuando el destinatario recepcione las bebidas en el mismo local, con independencia de que se trate de petición directa en el mismo o se trate de petición telefónica.

La venta de bebidas para su consumo fuera del local de venta, tendrá la consideración de entrega de bienes, pudiendo ser de aplicación la exención prevista en el artículo 10.1.27º de la Ley 20/1991 si el empresario tiene la consideración por esta actividad comercial de comerciante minorista; no pudiendo en este caso deducir las cuotas soportadas en la adquisición o importación de dichas bebidas.

Lo que, de conformidad con lo establecido en la Disposición Adicional Décima, número tres, de la Ley 20/1991, y con el alcance previsto en el articulo 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, advirtiendo 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, lo que le comunico para su conocimiento y demás efectos.

Las Palmas de Gran Canaria, 20 de septiembre de 2006
El DIRECTOR GENERAL DE TRIBUTOS

Alberto Génova Galván