Administración Tributaria Canaria
Gobierno de Canarias

PERSONA O ENTIDAD CONSULTANTE	DOMICILIO
CONCEPTO IMPOSITIVO Impuesto General Indirecto Canario	**NORMATIVA APLICABLE** Art. 3 Ley 20/1991 Art. 4.1 y 2 Ley 20/1991 Art. 6.1 Ley 20/1991 Art. 10.1.27) Ley 20/1991 Art. 16.1 y 2.1º Ley 20/1991 Art. 17.1 y 2.3º.a) Ley 20/1991 Anexo I.2.2º Ley 20/1991

CUESTIÓN PLANTEADA

La sociedad mercantil consultante manifiesta ser una empresa que acaba de comenzar la explotación de un campo de golf en Canarias, teniendo su sede en Madrid y con explotaciones de otros campos de golf en la Península y Francia. Sus ingresos provienen principalmente de la venta de servicios, derechos de juego en sus instalaciones y alquiler deportivo para la realización de la actividad, habiéndose dado de alta en el modelo 400 (Declaración censal de comienzo, modificación o cese) y en el Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE).

Su principal producto es la venta del servicio deportivo, derecho de juego en sus instalaciones del campo de golf, entendiendo que cuando se venda y se presta en sus instalaciones se encuentra sujeto al IGIC pero, respecto al tipo impositivo aplicable, desea que se le confirme si corresponde el tipo reducido del 2 por 100. El cliente compra por un importe determinado una adhesión que le da derecho a jugar en todos los campos de la empresa a un precio determinado. Afirma el consultante que dicha venta estaría sujeta al IVA ya que es un producto que se compra a nivel central. Este producto ofrece a los clientes ventajes de precios preferentes y descuentos especiales cuando practiquen su deporte en los campos de la consultante y en el resto de los campos que su empresa tiene en explotación en España y Francia, convenientemente el cliente se identifica como cliente de la empresa poseedor de una tarjeta y cuando juega, por ejemplo, en Madrid, paga un importe por el "greenfee" con descuento o un precio fijo. El cliente ya ha pagado por el derecho a poder acogerse a esos descuentos y privilegios al tipo impositivo del IVA y lo que le cueste jugar en los distintos campos (con descuento) lo pagará sujeto al impuesto aplicable en el campo en el que juegue.

Otra duda recae en la venta de productos comercializados directamente a través de una página web, en la que, al tratarse de una empresa de ámbito nacional, tienen el precio con impuestos incluidos, consultando si tiene que diferenciar en los precios el tipo de impuesto correspondiente.

CONTESTACIÓN VINCULANTE

Primero. Las entregas de bienes realizadas por la entidad consultante, derivadas de su comercialización a través de su página web, se entenderán realizadas en donde éstos se pongan a disposición de sus clientes, por tanto, sujetas al IGIC si dicha puesta a disposición se realiza en las Islas Canarias. Sin perjuicio de dicha regla general, si se trata de bienes corporales situados en las Islas Canarias que sean objeto de transporte fuera de dicho ámbito territorial para la puesta a disposición del adquirente, también se entenderán realizadas en las Islas Canarias, sin perjuicio de la posible exención del IGIC por su carácter de exportaciones de bienes o bien por serle de aplicación la exención prevista para los comerciantes minoristas en el artículo 10.1.27) de la Ley

20/1991. Por último, si se trata de bienes que se encuentran situados fuera de las Islas Canarias y sean objeto de transporte hacia dicho territorio para la puesta a disposición del adquirente, la entrega no estará sujeta al IGIC, si bien la entrada de dichos bienes en las Islas Canarias supondrá la sujeción al IGIC por el concepto de importaciones de bienes establecido en el artículo 4.2 de la Ley 20/1991, teniendo en cuenta que el importador deberá ser el destinatario de los bienes, en su calidad de adquirente, con lo que no existirá entrega interior sujeta al IGIC.

El tipo impositivo del IGIC correspondiente a las entregas o, en su caso, importaciones de bienes, dependerá de la naturaleza de los mismos

Segundo. Se entenderán localizadas en el ámbito espacial del IGIC, y consecuentemente sujetas al Impuesto, las prestaciones de servicio consistentes en la utilización para la práctica del deporte de campos de golf radicados en las Islas Canarias y, en sentido contrario, no sujetas todas aquellas que se efectúen materialmente fuera del ámbito territorial de aplicación del IGIC, siendo de aplicación el tipo impositivo reducido del 2 por 100.

Tercero. No se encuentran sujetas al IGIC las prestaciones de servicio consistentes en la venta de derechos de adhesión que permiten a sus titulares el acceso a los campos de golf a un precio o con un descuento predeterminado, probablemente con una vigencia temporal determinada y sin un límite de uso respecto a dicho período, al ser realizadas a través de la sede de la entidad consultante en Madrid, en aplicación de la regla general de localización de las prestaciones de servicio en el IGIC establecida en el artículo 17.1 de la Ley 20/1991.

Tomás Miller, 38 – 4ª Planta,
35071 – Las Palmas de Gran Canaria
Tlfo. 928-303007 - Fax 928-303330

Avda. 3 de Mayo, 2 y 4,
38071 – Santa Cruz de Tenerife
Tlfo. 922-476606 - Fax 922-476673

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

PRIMERO.- La sociedad mercantil consultante manifiesta ser una empresa que acaba de comenzar la explotación de un campo de golf en Canarias, teniendo su sede en Madrid y con explotaciones de otros campos de golf en la Península y Francia. Sus ingresos provienen principalmente de la venta de servicios, derechos de juego en sus instalaciones y alquiler deportivo para la realización de la actividad, habiéndose dado de alta en el modelo 400 (Declaración censal de comienzo, modificación o cese) y en el Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE).

Su principal producto es la venta del servicio deportivo, derecho de juego en sus instalaciones del campo de golf, entendiendo que cuando se venda y se presta en sus instalaciones se encuentra sujeto al IGIC pero, respecto al tipo impositivo aplicable, desea que se le confirme si corresponde el tipo reducido del 2 por 100. El cliente compra por un importe determinado una adhesión que le da derecho a jugar en todos los campos de la empresa a un precio determinado. Afirma el consultante que dicha venta estaría sujeta al IVA ya que es un producto que se compra a nivel central. Este producto ofrece a los clientes ventajes de precios preferentes y descuentos especiales cuando practiquen su deporte en los campos de la consultante y en el resto de los campos que su empresa tiene en explotación en España y Francia, convenientemente el cliente se identifica como cliente de la empresa poseedor de una tarjeta y cuando juega, por ejemplo, en Madrid, paga un importe por el “greenfee” con descuento o un precio fijo. El cliente ya ha pagado por el derecho a poder acogerse a esos descuentos y privilegios al tipo impositivo del IVA y lo que le cueste jugar en los distintos campos (con descuento) lo pagará sujeto al impuesto aplicable en el campo en el que juegue.

Otra duda recae en la venta de productos comercializados directamente a través de una página web, en la que, al tratarse de una empresa de ámbito nacional, tienen el precio con impuestos incluidos, consultando si tiene que diferenciar en los precios el tipo de impuesto correspondiente.

SEGUNDO.- Este Centro Directivo ha procedido a solicitar el informe previo al Ministerio de Economía y Hacienda a que se refiere la Disposición Adicional Décima Tres de la Ley 20/1991 al tener la consulta presentada incidencia en los criterios de localización del hecho imponible de las prestaciones de servicio en el IGIC. Recibido dicho informe, presenta el siguiente tenor literal:

“1.- En lo que se refiere a la compra de productos a través de la página web de la entidad consultante, el artículo 68 de la Ley 37/1 992, de 28 de diciembre (Boletín

Tomás Miller, 38 – 4ª Planta,
35071 – Las Palmas de Gran Canaria
Tlfo. 928-303007 - Fax 928-303330

Avda. 3 de Mayo, 2 y 4,
38071 – Santa Cruz de Tenerife
Tlfo. 922-476606 - Fax 922-476673

Oficial del Estado del 29) regula la localización del hecho imponible cuando se trata de entregas de bienes como sigue:

"El lugar de realización de las entregas de bienes se determinará según las reglas siguientes:

Uno. Las entregas de bienes que no sean objeto de expedición o transporte, se entenderán realizadas en el territorio de aplicación del Impuesto cuando los bienes se pongan a disposición del adquirente en dicho territorio.

Dos. También se entenderán realizadas en el territorio de aplicación del Impuesto:

1°. Las entregas de bienes muebles corporales que deban ser objeto de expedición o transporte para su puesta a disposición del adquirente, cuando la expedición o transporte se inicien en el referido territorio, sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado cuatro de este artículo.

No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, cuando el lugar de iniciación de la expedición o de/transporte de los bienes que hayan de ser objeto de importación esté situado en un país tercero, las entregas de los mismos efectuadas por el importador y, en su caso, por sucesivos adquirentes se entenderán realizadas en el territorio de aplicación del Impuesto"

Por tanto, cuando los bienes que se ofrecen a través de la página web no sean objeto de expedición o transporte y se pongan a disposición del adquirente en el territorio de aplicación del impuesto, la entrega se entenderá realizada en dicho territorio y estará sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido.

Si los bienes que se ofrecen a través de la página web son objeto de expedición o transporte, la entrega se entenderá realizada en el territorio de aplicación del impuesto y, en consecuencia, sujeta al mismo, cuando la expedición o el transporte se inicien en el citado territorio. En otro caso, no habrá sujeción al Impuesto sobre el Valor Añadido.

Si la entrega se encuentra sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido el tipo impositivo será el que corresponda a cada bien en particular según lo dispuesto en los artículos 90 y 91 de la Ley 37/1992.

2.- En el artículo 68 también se regula el régimen de ventas a distancia, que podría ser de aplicación al caso planteado en la consulta. El apartado cuatro de dicho artículo establece lo siguiente:

"No se entenderán realizadas en el territorio de aplicación del Impuesto las entregas de bienes cuya expedición o transporte se inicie en dicho territorio con destino a otro Estado miembro cuando concurran los requisitos a que se refieren los números 1°, 2° y 30 del apartado anterior y el importe total de las mismas, excluido el Impuesto, haya excedido durante el año natural precedente de los límites fijados en dicho Estado a estos efectos.

Lo previsto en este apartado será de aplicación, en todo caso, a las entregas efectuadas durante el año en curso a partir del momento en que el importe de los mismos supere los límites cuantitativos que establezcan los respectivos Estados miembros de destino.

Tomás Miller, 38 – 4ª Planta,
35071 – Las Palmas de Gran Canaria
Tlfo. 928-303007 - Fax 928-303330

Avda. 3 de Mayo, 2 y 4,
38071 – Santa Cruz de Tenerife
Tlfo. 922-476606 - Fax 922-476673

Podrán optar por aplicar lo dispuesto en este apartado, en la forma que reglamentariamente se establezca, los empresarios cuyas ventas con destino a otros Estados miembros no hayan superado los límites indicados. La opción comprenderá, como mínimo, dos años naturales.

No obstante lo dispuesto en los párrafos anteriores, la referidas entregas de bienes no se entenderán realizadas, en ningún caso, en el territorio de aplicación del Impuesto cuando los bienes sean objeto de los Impuestos Especiales"

En los números 1º, 2° y 3° del apartado tres del artículo 68 se regulan los siguientes requisitos:

1º Que la expedición o el transporte de los bienes se efectúe por el vendedor o por su cuenta.

2°. Que los destinatarios de las citadas entregas sean las personas cuyas adquisiciones intracomunitarias de bienes no estén sujetas al Impuesto en virtud de lo dispuesto en el artículo 14 de esta Ley, o bien, cualquier otra persona que no tenga la condición de sujeto pasivo.

3°. Que los bienes objeto de dichas entregas sean bienes distintos de los que se indican a continuación:

a) Medios de transporte nuevos, definidos en el artículo 13, número 2° de esta Ley.

b) Bienes objeto de instalación o montaje a que se refiere el apartado dos, número 20 del presente artículo.

c) Bienes cuyas entregas hayan tributado conforme al régimen especial de bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección en el Estado miembro de inicio de la expedición o transporte'

De acuerdo con los preceptos anteriores, si los productos que se ofrecen en la página web de la entidad consultante son expedidos o transportados desde el territorio de aplicación del impuesto con destino a otro Estado miembro y el importe total de todas las entregas a dicho Estado miembro, excluido el impuesto, ha excedido durante el año natural precedente de los límites fijados en el citado Estado a estos efectos, las mencionadas entregas no estarán sujetas al impuesto, siempre que se cumplan los requisitos establecidos en los números 1°, 2° y 3° del apartado tres del artículo 68 de la Ley."

Posteriormente la Subdirección General de Impuestos sobre el Consumo del Ministerio de Economía y Hacienda ha emitido informe aclaratorio de su informe inicial con el siguiente tenor literal:

"… Estas adhesiones permiten jugar en dichos campos, aunque el jugador deberá satisfacer el precio de tales servicios en los campos en los que juegue. La adhesión simplemente proporciona un descuento en el precio que el jugador debe satisfacer.

De la información aportada en el escrito de consulta parece desprenderse que el derecho de adhesión en cuestión es un derecho de acceso a los campos de golf correspondientes que incorpora un descuento en el precio, pero que se trata de un servicio distinto y

Tomás Miller, 38 – 4ª Planta,
35071 – Las Palmas de Gran Canaria
Tlfo. 928-303007 - Fax 928-303330

Avda. 3 de Mayo, 2 y 4,
38071 – Santa Cruz de Tenerife
Tlfo. 922-476606 - Fax 922-476673

separado del servicio deportivo que presta el campo de golf. Lo que se está vendiendo en la operación objeto de consulta es la posibilidad de un descuento en el precio de un servicio posterior.

2. Las reglas para la determinación del lugar de realización de las prestaciones de servicios se contienen en los artículos 69 y 70 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (Boletín Oficial del Estado del 29).

En este sentido, el artículo 69 establece la regla general y el artículo 70 las reglas especiales.

No obstante, desde el 1 de enero de 2003 y para cualquiera de los servicios para los que se dispone de una regla especial de localización conforme al mencionado artículo 70, los casos en que los mismos han de entenderse realizados en el ámbito de aplicación del impuesto y, por tanto, sujetos a el, serán exclusivamente los que determine dicho artículo 70, sin que sea procedente en modo alguno acudir a la regla general del artículo 69 con carácter subsidiario

El servicio objeto de consulta no se encuentra incluido en ninguno de los apartados del artículo 70.Uno por lo que la regla aplicable a este caso ha de ser la regla general del artículo 69, que establece lo siguiente:

Uno. Las prestaciones de servicios se entenderán realizadas en el territorio de aplicación del Impuesto cuando el prestador de los mismos tenga situada en dicho territorio la sede de su actividad económica, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 70 de esta Ley.

En consecuencia, dado que la sede de la entidad consultante está establecida en el territorio de aplicación del impuesto, los servicios prestados por la misma sobre los cuales se consulta se entenderán sujetos al mismo, por lo cual deberá repercutir dicho tributo a los destinatarios de tales servicios con ocasión de la prestación de éstos"

TERCERO.- De la actividad de venta de productos, siendo el nexo de comunicación entre la entidad consultora y los clientes una página web, derivará operaciones de entregas de bienes (consistentes en la "*transmisión del poder de disposición sobre bienes corporales"* según se define en el artículo 6.1 de la Ley 20/1991), de carácter oneroso, efectuadas por el consultante, que tendrá la consideración de empresario o profesional, y que se realizan en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional (los conceptos de actividad empresarial o profesional y de empresario o profesional en el IGIC se definen en el artículo 5, números 1 y 2 de la Ley 20/1991). Por tanto, se cumple el supuesto de hecho previsto en el artículo 4.1 para determinar la sujeción al IGIC de las citadas operaciones. No obstante, dichas entregas de bienes deberán entenderse realizadas, desde el punto de vista espacial, en el ámbito territorial de aplicación del Impuesto (artículo 3 de la Ley 20/1991), para lo que deberán de analizarse las reglas de localización de las entregas de bienes enumeradas en el artículo 16 de la Ley 20/1991.

Llegado a este punto, conviene aclarar que la circunstancia de que la comercialización de los productos se realice mediante una página web o que se pueda calificar como comercio electrónico en otros ámbitos, no es especialmente relevante para determinar la sujeción al IGIC, al contrario de lo que ocurre con las prestaciones de servicio, para las que hay previstas reglas especiales para la determinación de su localización (concretamente, se trata de los servicios prestados por vía electrónica a que se refiere el artículo 17.2.5º.B) de la Ley 20/1991). En las

Tomás Miller, 38 – 4ª Planta,
35071 – Las Palmas de Gran Canaria
Tlfo. 928-303007 - Fax 928-303330

Avda. 3 de Mayo, 2 y 4,
38071 – Santa Cruz de Tenerife
Tlfo. 922-476606 - Fax 922-476673

entregas de bienes, al tratarse de bienes corporales y existir una puesta a disposición, la aplicación de las reglas de localización resulta más sencilla.

En concreto, como regla general, el artículo 16.1 de la Ley 20/1991 establece que las "*entregas de bienes se entenderán realizadas donde éstos se pongan a disposición del adquirente*". Si bien en el ámbito del IGIC no se prevé un régimen de ventas a distancia del tipo de los mencionados en el informe del Ministerio de Economía y Hacienda reproducido en el inicio del presente escrito a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido – ni, por otra parte, la legislación del IGIC contempla el supuesto de operaciones intracomunitarias, en coherencia con su exclusión del ámbito de aplicación del régimen común del IVA - no obstante, en el supuesto de ventas de bienes a través de página web (que puede subsumirse dentro de lo que se denomina venta a distancia), por su naturaleza, puede ser de aplicación la regla especial prevista en el número 2, apartado 1º, del citado artículo 16 de la Ley 20/1991, cuyo tenor literal es el siguiente:

> *"Las entregas de bienes muebles corporales que situados en fábrica, almacén o depósito, deban ser objeto de transporte para su puesta a disposición del adquirente, se entenderán realizadas en el lugar en que se encuentren aquéllos al tiempo de iniciarse la expedición o transporte, sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado 2º siguiente.*
>
> *No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, cuando al iniciarse la expedición o transporte, los bienes que hayan de ser objeto de importación estén situados en la Península, Islas Baleares, Ceuta, Melilla, cualquier otro Estado miembro de la CEE o bien en Terceros Países, las entregas de los mismos efectuadas por el importador y, en su caso, por los sucesivos transmitentes se entenderán realizadas en las Islas Canarias."*

En consecuencia, aquellas entregas de bienes realizadas por el consultante derivadas de su comercialización a través de su página web se entenderán realizadas donde éstos se pongan a disposición de sus clientes, por tanto, sujetas al IGIC si dicha puesta a disposición se realiza en las Islas Canarias. Sin perjuicio de dicha regla general, si se trata de bienes corporales situados en las Islas Canarias que sean objeto de transporte fuera de dicho ámbito territorial para la puesta a disposición del adquirente, también se entenderán realizadas en las Islas Canarias, sin perjuicio de la posible exención del IGIC por su carácter de exportaciones de bienes o bien por serle de aplicación la exención prevista para los comerciantes minoristas, sujetos pasivos del IGIC, en el artículo 10.1.27º de la Ley 20/1991. Por último, si se trata de bienes que se encuentren situados fuera de las Islas Canarias y sean objeto de transporte hacia dicho territorio para la puesta a disposición del adquirente, la entrega no estará sujeta al IGIC, si bien la entrada de dichos bienes en las Islas Canarias supondrá la sujeción al IGIC por el concepto de importaciones de bienes establecido en el artículo 4.2 de la Ley 20/1991, teniendo en cuenta que el importador deberá ser el destinatario de los bienes, en su calidad de adquirente, con lo que no existirá entrega interior sujeta al IGIC.

El tipo impositivo del IGIC correspondiente a las entregas o, en su caso, importaciones de bienes, dependerá de la naturaleza de los mismos.

CUARTO.- La siguiente cuestión objeto de consulta se refiere a la tributación en el IGIC de los servicios consistentes en la venta de servicios deportivos. Se trata de derechos de juego en las instalaciones de golf. Consisten, según describe el consultante, en productos en los que los clientes compran por un importe determinado una adhesión que da derecho a jugar en todos los campos de la empresa a un precio determinado. Este producto ofrece a los clientes ventajas de

Tomás Miller, 38 – 4ª Planta,
35071 – Las Palmas de Gran Canaria
Tlfo. 928-303007 - Fax 928-303330

Avda. 3 de Mayo, 2 y 4,
38071 – Santa Cruz de Tenerife
Tlfo. 922-476606 - Fax 922-476673

precios preferentes y descuentos especiales cuando practiquen su deporte en los campos de golf, situados, conforme manifiesta el consultante, en España y Francia.

El artículo 17 de la Ley 20/1991 enumera una serie de criterios conforme a los cuales determinar el lugar de realización de las prestaciones de servicio en el IGIC. En el número 1 del citado artículo se establece una regla general, para, con posterioridad, en el número 2 enumerar una serie de reglas especiales que, de concurrir las circunstancias previstas en las mismas, prevalecen sobre la regla general. En concreto, el número 2, apartado 3º, letra a) presenta el siguiente tenor literal:

> *"Se entenderán prestados en el lugar donde se realicen materialmente los siguientes servicios:*
>
> *a) Los de carácter cultural, artístico, deportivo, científico, docente, recreativo o similares, así como los accesorios de los anteriores."*

Queda claro, en consecuencia, que exclusivamente se encuentran sujetas al IGIC, desde el punto de vista espacial, las prestaciones de servicio consistentes en la utilización para la práctica del deporte de campos de golf radicados en las Islas Canarias y, en sentido contrario, no sujetas todas aquellas que se efectúen fuera del ámbito territorial de aplicación del IGIC.

Respecto al tipo impositivo aplicable a la operación, el Anexo I, 2, 2º de la Ley 20/1991 establece la aplicación del tipo impositivo reducido del IGIC del 2 por 100 a los "*servicios prestados a personas físicas que practiquen el deporte o la educación física, cualquiera que sea la persona o entidad a cuyo cargo se realice la prestación, siempre que tales servicios estén directamente relacionados con dichas prácticas y no resulte aplicable a los mismos la exención a que se refiere el artículo 10, número 1, apartado 13º de esta Ley*". La citada exención se aplica, con carácter subjetivo, a una serie de sujetos pasivos del IGIC, incluidos las entidades o establecimientos deportivos privados de carácter social, ninguno de ellos coincidentes con el consultante, por lo que se desprende que le corresponde aplicar el tipo impositivo reducido del IGIC del 2 por 100 en aquellos supuestos en que se produzca la sujeción al IGIC de las prestaciones de servicios consistentes en la utilización de campos de golf para la práctica del deporte que materialmente se realicen en las Islas Canarias. Igualmente se aplicará dicho tipo reducido en la comercialización de los derechos de adhesión siempre que mantengan su condición de encontrarse directamente relacionados con la práctica del deporte y la educación física, en el presente supuesto, con el acceso a instalaciones deportivas para la práctica del deporte del golf.

QUINTO.- Por último, queda por analizar el tratamiento tributario que debe de recibir la venta de los denominados derechos de adhesión. En un principio, podría interpretarse que se trata de pagos anticipados respecto a futuras prestaciones de servicio, no obstante, a juicio de esta Dirección General de Tributos, para ello es necesario que exista un cobro total o parcial del precio de la operación futura, requisito que no se satisface con la adquisición del derecho de adhesión, que si bien tiene una influencia directa en la contraprestación de los servicios deportivos que reciba el cliente cuando se produzca su consumo, ya sea por realizarse descuentos sobre los mismos o por fijarse precios preferentes, se constituye como una contraprestación diferente y autónoma respecto al hecho imponible de acceso a los distintos campos de golf.

A falta de mayor descripción de las características del derecho de adhesión objeto de consulta, parece desprenderse que se trata de un derecho de acceso a los campos de golf a un

Tomás Miller, 38 – 4ª Planta,
35071 – Las Palmas de Gran Canaria
Tlfo. 928-303007 - Fax 928-303330

Avda. 3 de Mayo, 2 y 4,
38071 – Santa Cruz de Tenerife
Tlfo. 922-476606 - Fax 922-476673

precio o con un descuento predeterminado, probablemente con una vigencia temporal determinada y sin un límite de uso respecto a dicho período. En el momento del acceso al campo de golf se producirá el devengo de la prestación de servicios deportivos cuya base imponible será el precio prefijado o el precio con el descuento sobre el precio general para los clientes que acrediten su derecho, pero la cuantía satisfecha por la adquisición del derecho no formará parte de la citada contraprestación, como ocurriría si se le diera el tratamiento de pago anticipado.

Por tanto, en la adquisición de estos derechos de adhesión, prestaciones de servicio a efectos del IGIC, que permiten a sus titulares el acceso a los campos de golf a un precio o con un descuento predeterminado, probablemente con una vigencia temporal determinada y sin un límite de uso respecto a dicho período, no es de aplicación la regla especial mencionada con anterioridad, sino la regla general de localización de las prestaciones de servicio establecida en el artículo 17.1 de la Ley 20/1991, cuyo contenido es el siguiente:

> *"1.º Los servicios se considerarán prestados en el lugar donde esté situada la sede de la actividad económica de quien los preste.*
>
> *A los efectos de este Impuesto, se entenderá situada la sede de la actividad económica en el territorio donde el interesado centraliza la gestión y el ejercicio habitual de su actividad empresarial o profesional, siempre que, además, carezca de establecimientos permanentes en otros territorios.*
>
> *2.º Si el sujeto pasivo ejerce su actividad con habitualidad y simultáneamente en las Islas Canarias y en la Península, Islas Baleares, Ceuta, Melilla, cualquier otro Estado miembro de la Comunidad Europea o bien en Terceros Países, se entenderán prestados los servicios donde radique el establecimiento permanente desde el que se realice la prestación de los mismos. (…)"*

En la medida en que la comercialización de los derechos de adhesión se centraliza en la sede de la empresa consultante en Madrid, dichas prestaciones de servicio no se entenderán localizadas dentro del ámbito de aplicación del Impuesto, es decir, no sujetas al IGIC. Por el contrario, si los derechos de adhesión se comercializan en un establecimiento permanente situado en las Islas Canarias, se tratará de una prestación de servicios sujeta al IGIC.

SEXTO.- En resumen, es criterio vinculante de este Centro Directivo lo siguiente:

Primero. Las entregas de bienes realizadas por la entidad consultante, derivadas de su comercialización a través de su página web, se entenderán realizadas en donde éstos se pongan a disposición de sus clientes, por tanto, sujetas al IGIC si dicha puesta a disposición se realiza en las Islas Canarias. Sin perjuicio de dicha regla general, si se trata de bienes corporales situados en las Islas Canarias que sean objeto de transporte fuera de dicho ámbito territorial para la puesta a disposición del adquirente, también se entenderán realizadas en las Islas Canarias, sin perjuicio de la posible exención del IGIC por su carácter de exportaciones de bienes o bien por serle de aplicación la exención prevista para los comerciantes minoristas en el artículo 10.1.27º de la Ley 20/1991. Por último, si se trata de bienes que se encuentran situados fuera de las Islas Canarias y sean objeto de transporte hacia dicho territorio para la puesta a disposición del adquirente, la entrega no estará sujeta al IGIC, si bien la entrada de dichos bienes en las Islas Canarias supondrá la sujeción al IGIC por el concepto de importaciones de bienes establecido en el

Tomás Miller, 38 – 4ª Planta,
35071 – Las Palmas de Gran Canaria
Tlfo. 928-303007 - Fax 928-303330

Avda. 3 de Mayo, 2 y 4,
38071 – Santa Cruz de Tenerife
Tlfo. 922-476606 - Fax 922-476673

artículo 4.2 de la Ley 20/1991, teniendo en cuenta que el importador deberá ser el destinatario de los bienes, en su calidad de adquirente, con lo que no existirá entrega interior sujeta al IGIC.

El tipo impositivo del IGIC correspondiente a las entregas o, en su caso, importaciones de bienes, dependerá de la naturaleza de los mismos

Segundo. Se entenderán localizadas en el ámbito espacial del IGIC, y consecuentemente sujetas al Impuesto, las prestaciones de servicio consistentes en la utilización para la práctica del deporte de campos de golf radicados en las Islas Canarias y, en sentido contrario, no sujetas todas aquellas que se efectúen materialmente fuera del ámbito territorial de aplicación del IGIC, siendo de aplicación el tipo impositivo reducido del 2 por 100.

Tercero. No se encuentran sujetas al IGIC las prestaciones de servicio consistentes en la venta de derechos de adhesión que permiten a sus titulares el acceso a los campos de golf, con el objeto de desarrollar dicha práctica deportiva, a un precio o con un descuento predeterminado, probablemente con una vigencia temporal determinada y sin un límite de uso respecto a dicho período, al ser realizadas a través de la sede de la entidad consultante en Madrid, en aplicación de la regla general de localización de las prestaciones de servicio en el IGIC establecida en el artículo 17.1 de la Ley 20/1991. Por el contrario, si los derechos de adhesión se comercializan en un establecimiento permanente situado en las Islas Canarias, se tratará de una prestación de servicios sujeta al IGIC, siendo igualmente de aplicación el tipo reducido del 2 por 100.

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, 5 de mayo de 2009

EL DIRECTOR GENERAL DE TRIBUTOS

Francisco Clavijo Hernández

Tomás Miller, 38 – 4ª Planta,
35071 – Las Palmas de Gran Canaria
Tlfo. 928-303007 - Fax 928-303330

Avda. 3 de Mayo, 2 y 4,
38071 – Santa Cruz de Tenerife
Tlfo. 922-476606 - Fax 922-476673