Servicio de Política Tributaria
Avda. José Manuel Guimerá, nº 10 - Edf. Servicios Múltiples II Planta 5ª | CP 38003 Santa Cruz de Tenerife | Tfno: 922 475 100

CONSULTA Nº 2.247 (24/02/2025)

PERSONA O ENTIDAD CONSULTANTE	**DOMICILIO**
CONCEPTO IMPOSITIVO Impuesto General Indirecto Canario	**NORMATIVA APLICABLE** Art. 54.2.f) Ley 4/2012 Art. 23.2 Ley 20/1991

CUESTIÓN PLANTEADA

La entidad mercantil consultante desarrolla la actividad de práctica deportiva de campo de golf, tienda de productos relacionados con el golf y restaurante.

Oferta a sus clientes distintas opciones a un precio único:

- Derecho de acceso (green fee).

- Green fee + alquiler de palos de golf.

- Green fee + alquiler de palos de golf + alquiler de carrito de golf eléctrico (buggy).

- Green fee + alquiler de palos de golf + alquiler de buggy + restaurante.

- Alquiler de palos de golf.

- Alquiler de buggy.

- Alquiler de carritos de golf manuales (trolleys).

- Ficha para obtener cesta de bolas para el campo de prácticas.

- Clases de golf.

Igualmente desarrolla la actividad comercial de venta de artículos en la tienda del campo de golf (principalmente ropa deportiva y accesorios para la práctica del deporte).

Consulta si resulta aplicable el tipo reducido del 3 por ciento previsto en el artículo 54.2.f) de la Ley 4/2012, de 25 de junio, de medidas administrativas y fiscales, y el tipo impositivo aplicable al servicio de restaurante si está incluido en una oferta conjunta para la práctica del golf.

CONTESTACIÓN VINCULANTE

- Tributa al tipo impositivo del 3 por ciento previsto en la letra f) del artículo 54.2 de la Ley 4/2012, los servicios de derecho de acceso (green fee), alquiler de palos de golf, alquiler de carritos de golf eléctricos (buggy), alquiler de carrito de golf manual (trolley), las clases de golf y la ficha para obtener cesta de bolas para el campo de prácticas.

- El servicio de restaurante no puede considerarse accesorio al servicio de la práctica del deporte, por lo que tributa al tipo general del 7 por ciento.

- En el supuesto de que por precio único se presten servicios de práctica del deporte y servicio de restaurante, será aplicable la regla especial de determinación de la base imponible regulada en el artículo 23.2 de la Ley 20/1991.

- No resulta aplicable el tipo impositivo del 3 por ciento previsto en la letra f) del artículo 54.2 de la Ley 4/2012, a las entregas de ropa y de accesorios para la práctica del golf; pudiendo estar exentas dichas entregas si la entidad mercantil consultante dispone de la consideración de comerciante minorista y la entrega se realiza en el desarrollo de una actividad comercial.

Visto el escrito presentado por , en el que formula consulta relativa al Impuesto General Indirecto Canario (en adelante, IGIC), este centro directivo en uso de la atribución conferida en la Disposición Adicional Décima.Tres de la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias (en lo sucesivo, Ley 20/1991), en relación con el artículo 22.3.C).l) del Reglamento Orgánico de la Consejería de Hacienda y Relaciones con la Unión Europea aprobado por Decreto 107/2024, de 31 de julio, emite la siguiente contestación:

PRIMERO.- La entidad mercantil consultante desarrolla la actividad de práctica deportiva de campo de golf, tienda de productos relacionados con el golf y restaurante.

Oferta a sus clientes distintas opciones a un precio único:

- Derecho de acceso (green fee).

- Green fee + alquiler de palos de golf.

- Green fee + alquiler de palos de golf + alquiler de carrito de golf eléctrico (buggy).

- Green fee + alquiler de palos de golf + alquiler de buggy + restaurante.

- Alquiler de palos de golf.

- Alquiler de buggy.

- Alquiler de carritos de golf manuales (trolleys).

- Ficha para obtener cesta de bolas para el campo de prácticas.

- Clases de golf.

Igualmente desarrolla la actividad comercial de venta de artículos en la tienda del campo de golf (principalmente ropa deportiva y accesorios para la práctica del deporte).

Consulta si resulta aplicable el tipo reducido del 3 por ciento previsto en el artículo 54.2.f) de la Ley 4/2012, de 25 de junio, de medidas administrativas y fiscales, y el tipo impositivo aplicable al servicio de restaurante si está incluido en una oferta conjunta para la práctica del golf.

SEGUNDO.- Con efectos desde el día 1 de enero de 2025, el apartado siete de la disposición final undécima de la Ley 5/2024, de 26 de diciembre, de Presupuestos Generales de la Comunidad Autónoma de Canarias para 2025, añade una letra f) al apartado 2 del artículo 54 de la Ley 4/2012, de 25 de junio, de medidas administrativas y fiscales (en adelante, Ley 4/2012), con la siguiente redacción:

"*El tipo de gravamen reducido del 3 por ciento será aplicable a las presataciones de servicios que se indican a continuación.*

(...)

f) Los servicios de práctica del deporte o la educación física prestados a personas físicas, incluido el pilates y el yoga, 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 la que se refiere el artículo 50.Uno.13.º de la presente ley»

De este precepto se desprenden las siguientes consecuencia:

a) Sólo resultará aplicable a las operaciones, que de acuerdo con la normativa del IGIC, tengan la consideración de prestaciones de servicios, no resultando de aplicación, por lo tanto, a las operaciones que deban calificarse como entrega de bienes.

b) Sólo se aplicará a las prestaciones de servicios que estén directamente relacionadas con la práctica del deporte o la educación física por una persona física, con independencia de la persona o entidad a cuyo cargo se realiza la prestación, siempre y cuando no resulte aplicable la exención prevista en el artículo 50.Uno.13º de la Ley 4/2012.

c) No resultará aplicable el tipo reducido a aquellos servicios que no estén directamente relacionados con dichas actividades o que sólo de una manera indirecta o mediata contribuyan a la práctica de aquéllas.

Hemos expresado que el tipo reducido del 3 por ciento previsto en el artículo 54.2.f) de la Ley 4/2012, no sería aplicable a la entrega de bienes, por lo que no sería aplicable a la entrega de ropa y de accesorios para la práctica del deporte efectuada por la entidad mercantil consultante. No obstante, podría ser de aplicación a estas entregas el supuesto de exención previsto en el artículo 50.Uno.27º de la Ley 4/2012 (entregas de bienes que en el desarrollo de una actividad comercial realice un sujeto pasivo que disponga, a efectos del IGIC, de la consideración de comerciante minorista).

La modificación operada a través de la Ley 5/2024 implica la reducción, desde el día 1 de enero de 2025, del tipo impositivo general del 7 por ciento al tipo reducido del 3 por ciento aplicable a los servicios prestados a personas físicas de la práctica del deporte o la educación física, incluido el pilates y el yoga.

Lo primero que debemos resolver es si resulta aplicable la exención prevista en el artículo 50.Uno.13º de la Ley 4/2012 a las operaciones realizadas por la entidad mercnatil consultente, puesto que en caso de respuesta positiva resultaría ocioso entrar a analizar el tipo de gravamen a las operaciones objeto de consulta.

El citado artículo 50.Uno.13º presenta el siguiente tenor:

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

(...)

13º. 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 relacionados con dichas prácticas y sean prestados por las siguientes personas o entidades:

a) Entidades de Derecho público.

b) Federaciones deportivas.

c) Comité Olímpico Español.

d) Comité Paraolímpico Español.

e) Entidades o establecimientos deportivos privados de carácter social.

La exención no se extiende a los espectáculos deportivos."

La aplicación de esta exención requiere el cumplimiento de un requisito subjetivo y de otro objetivo. Nos ceñiremos exclusivamente al requisito subjetivo, siendo la única que pudiera ser aplicable a la consultante si dispone de la consideración de entidad o establecimiento deportivo de carácter social, cuyo concepto se encuentra recogido en el artículo 50.Dos de la Ley 4/2012. Entre los requisitos para disponer de tal consideración se encuentra el carecer de finalidad lucrativa.

Puesto que la entidad consultante es una sociedad mercantil, presumiremos que tiene ánimo de lucro por lo que se incumpliría el requisito subjetivo. Cierto es que el Tribunal Supremo en sentencia de 17 de octubre de 2008 (rec. cas. núm 10259/2004) reconoció la condición de establecimiento privado de carácter social, a efectos del IGIC, a una sociedad anónima que en sus estatutos sociales se consigna como límite del lucro a obtener la cantidad de una peseta; pero partiremos de la hipótesis que este no es el caso de la sociedad limitada consultante.

Expresa la entidad mercantil consultante que desea conocer el criterio administrativo sobre cuál sería el tipo aplicable de IGIC cuando en las ofertas a los clientes para la práctica deportiva se diferencian distintas opciones a un precio único:

- Derecho de acceso (green fee).

- Green fee + alquiler de palos de golf.

- Green fee + alquiler de palos de golf + alquiler de carrito de golf eléctrico (buggy).

- Green fee + alquiler de palos de golf + alquiler de buggy + restaurante.

- Alquiler de palos de golf.

- Alquiler de buggy.

- Alquiler de carritos de golf manuales (trolleys).

- Ficha para obtener cesta de bolas para el campo de prácticas.

- Clases de golf.

- Artículos deportivos de venta en la tienda del campo de golf (principalmente ropa y accesorios para la práctica del deporte).

Reúnen, a juicio de este centro directivo, la condición de servicios directamente relacionadas con la práctica del deporte el derecho de acceso (green fee), el alquiler de palos de golf, el alquiler de carritos de golf eléctricos (buggy), el alquiler de carritos de golf manuales (trolley), las clases de golf y la ficha para obtener cesta de bolas para el campo de prácticas. No reúne tal condición el servicio de restaurante que tributaría al tipo general del 7 por ciento.

Por otra parte, el artículo 23 de la Ley 20/1991, regulador de las reglas especiales de la base imponible de las entregas de bienes y prestaciones de servicios, dispone en su número 2 lo siguiente:

"*2. Cuando en una misma operación y por precio único se entreguen bienes o se presten servicios de diversa naturaleza, incluso en los supuestos de transmisión de la totalidad o parte de un patrimonio empresarial, la base imponible correspondiente a cada uno de ellos se determinará en proporción al valor de mercado de los bienes entregados o de los servicios prestados.*

Lo dispuesto en el párrafo anterior no se aplicará cuando dichos bienes o servicios constituyan el objeto de prestaciones accesorias de otra principal sujeta al impuesto."

Este precepto legal no hace más que dar una solución al problema de la asignación cuando se adquiere una "cesta" de bienes o servicios por precio único. La justificación práctica tiene una doble causa; de una parte, resolver el problema inmediato cuando los tipos impositivos del conjunto de bienes o servicios sean distintos; y, por otra parte, permitir una adecuada aplicación de la deducción de cuotas impositivas soportadas por el adquirente (cuestión que no resulta aplicable al supuesto objeto de consulta). Evidentemente esta regla especial carece de eficacia cuando el tipo impositivo de todas las operaciones realizadas a un precio único es el mismo.

Esta regla especial de determinación de la base imponible no se aplicará cuando los bienes entregados o servicios prestados constituyan una operación accesoria de otra principal sujeta al Impuesto.

En este punto debemos determinar si en la operación a tipo único de derecho de acceso (green fee) + alquiler de palos + alquiler de carritos de golf eléctricos (buggy) + restaurante, el servicio de restaurante es o no accesorio a la actividad de práctica del deporte (operación principal). En caso de que se considere que es accesorio a la actividad principal, la operación descrita tributaría en su totalidad al tipo reducido del 3 por ciento, no siendo aplicable la regla

especial de determinación de la base imponible prevista en el artículo 23.2 de la Ley 20/1991; caso contrario, el servicio de restaurante tributaría al tipo impositivo del 7 por ciento, resultando aplicable la regla especial de determinación de la base imponible prevista en dicho artículo.

Aunque Canarias se encuentra fuera del ámbito de aplicación del sistema común del IVA, conforme a los artículos 4.1 del Reglamento (CEE) nº 1911/91 del Consejo, de 26 de junio de 1991, relativo a la aplicación de las disposiciones del Derecho comunitario de las Islas Canarias, y 6.1.b) de la 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, en este territorio se aplica un tributo, el IGIC, de estructura idéntica al IVA comunitario, por lo que resulta esclarecedora la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (en adelante, TJUE), que en relación a la accesoriedad podríamos destacar:

- Cuando la operación controvertida está constituida por un conjunto de elementos y de actos, primeramente procede tomar en consideración todas las circunstancias en las que se desarrolle la operación de que se trate, para determinar si dicha operación da lugar, a efectos del IVA, a dos o más prestaciones distintas o a una prestación única (por todas, sentencia de 27 de octubre de 2005 Levob Verzakeringen y OB Bank, asunto C-41/04, apartado 19)

- Procede considerar que existe una prestación única cuando dos o varios elementos o actos que el sujeto pasivo realiza en beneficio del cliente se encuentran tan estrechamente ligados que objetivamente forman una sola prestación económica indisociable cuyo desglose resultaría artificial (por todas, sentencia de 29 de marzo de 2007, Aktiebo/aget NN, asunto C111/05, apartado 23).

- Es importante buscar los elementos característicos de la operación controvertida para determinar si el sujeto pasivo realiza para el consumidor, considerado como un consumidor medio, varias prestaciones principales distintas, o una prestación única (por todas, sentencia de 25 de febrero de 1999, CPP, asunto C-349/96, apartado 29).

- Una prestación debe ser considerada accesoria de una prestación principal cuando no constituye para la clientela un fin en sí, sino el medio de disfrutar en las mejores condiciones del servicio principal del prestador (por todas, sentencia de 21 de febrero de 2008, Part Service, asunto C425-06, apartado 52).

- Ha de ponderarse si las prestaciones que pretendidamente pueden ser accesorias son aquellas que tienen cabida dentro de las funciones tradicionalmente ejercidas por la empresa que ofrece la prestación principal (por todas, sentencia de 22 de octubre de 1998, Madgett y R.M.Baldwin asuntos C-308/96 y C-94/97, apartado 26).

- El hecho de que se facture un precio único o se desglose el importe correspondiente a los distintos elementos, no tiene importancia decisiva (sentencia de fecha 25.2.1999 en el asunto C-349/96 CPP/ apartado 31, sentencia de 22 de octubre de 1998/ Madgett y R.M.Baldwin asuntos C-308/96 y C-94/97, apartados 45 y 46, sentencia de 27.10.2005 en el asunto C-41/04 Levob Verzakeringen y OB Bank, apartados 24 y 25).

Conforme a la jurisprudencia europea expuesta, parece evidente que el servicio de restaurante no está estrechamente ligado a la práctica del deporte, ni conlleva a su realización, de hecho se presta el servicio de restaurante sin necesidad de adquirir el paquete de práctica del golf + restaurante, ni es un medio para la consecución de la actividad principal (práctica del deporte).

Estamos pues ante, por una parte, una operación única de práctica del deporte conformado por el derecho de acceso (green fee) + alquiler de palos de golf + alquiler de carrito de golf eléctrico (buggy); y, por otra parte, ante un servicio de restaurante, todo a un precio único.

TERCERO.- Conforme a todo lo expuesto, es criterio vinculante es este centro directivo que:

- Tributa al tipo impositivo del 3 por ciento previsto en la letra f) del artículo 54.2 de la Ley 4/2012, los servicios de derecho de acceso (green fee), alquiler de palos de golf, alquiler de carritos de golf eléctricos (buggy), alquiler de carrito de golf manual (trolley), las clases de golf y la ficha para obtener cesta de bolas para el campo de prácticas.

- El servicio de restaurante no puede considerarse accesorio al servicio de la práctica del deporte, por lo que tributa al tipo general del 7 por ciento.

- En el supuesto de que por precio único se presten servicios de práctica del deporte y servicio de restaurante, será aplicable la regla especial de determinación de la base imponible regulada en el artículo 23.2 de la Ley 20/1991.

- No resulta aplicable el tipo impositivo del 3 por ciento previsto en la letra f) del artículo 54.2 de la Ley 4/2012, a las entregas de ropa y de accesorios para la práctica del golf; pudiendo estar exentas dichas entregas si la entidad mercantil consultante dispone de la consideración de comerciante minorista y la entrega se realiza en el desarrollo de una actividad comercial.

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, 24 de febrero de 2025

EL VICECONSEJERO DE HACIENDA Y RELACIONES

CON LA UNIÓN EUROPEA

Gabriel Megías Martínez