



ESTUDIOS

■ **La tributación de los campos de golf en España**

■ **Alejandro García Heredia⁽¹⁾**

Miembro de la AEDAF

Doctor Europeo en Derecho

Profesor de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Oviedo

■ **SUMARIO:**

1. Introducción: la industria del golf en España

2. Impuesto sobre el valor añadido.

2.1. Aportación de terrenos a una sociedad para construir un campo de golf.

2.2. Pagos satisfechos para la práctica del golf.

2.2.1. Servicios directamente relacionados con el golf.

2.2.2. Los clubes de golf como entidades de carácter social.

2.3. Tipos de gravamen aplicables a los servicios relacionados con la práctica del golf.

2.3.1. Servicios de alquiler de palos, bolsas, carritos, bolas y otros servicios que se prestan en un campo de golf.

2.3.2. Paquetes turísticos: golf + alojamiento.

2.4. Otras consultas de la DGT en materia de IVA referentes a campos de golf.

2.5. La Jurisprudencia del Tribunal de Justicia.

2.5.1. Caso Lindöpark.

2.5.2. Caso Kennemer Golf.

3. Impuesto sobre bienes inmuebles.

3.1. Los campos de golf como bienes urbanos o rústicos.

3.2. Valor catastral de los campos de golf.

4. I. Impuestos especiales

COMENTARIO FINAL.

⁽¹⁾ El autor agradece los comentarios de Alfredo García Heredia, jugador profesional de golf del *European Tour*.

I. Introducción: la industria del golf en España

El golf es, sin lugar a dudas, un producto en expansión en las sociedades desarrolladas, donde el individuo busca cada vez con mayor ahínco calidad de vida y ocio. Por esta razón, no es de extrañar el desarrollo que ha tenido esta actividad deportiva en los países donde la llamada sociedad del bienestar se alcanzó hace décadas. En el caso de España, un estudio elaborado por la prestigiosa firma "Aymerich Golf Management" (AGM) destaca el sorprendente crecimiento que la industria asociada a este deporte experimentó en nuestro país². Se calcula que la industria del golf en España genera 2.375 millones de euros al año, lo que supone con respecto a 1997 un incremento del 252%. De estas cantidades, 580 millones corresponden a la explotación de actividades directas, tales como campos, instalaciones, proveedores, media y torneos; mientras que 1795 millones provienen de actividades indirectas, principalmente inmobiliarias y turismo de golf. En España hay 802.890 turistas de golf anuales que generan un gasto total de unos 663 millones de euros. En cuanto al sector inmobiliario, según señala el citado estudio, el 90% de los campos de golf que se desarrollan en España son promovidos por inmobiliarias. Este crecimiento de los complejos de viviendas con golf está muy ligado al aumento de licencias de jugadores de este deporte, que en junio de 2006 alcanzó en España la cifra de 288.161. En la actualidad, existen en España 322 campos de golf, además de unos 300 proyectos en desarrollo, y se prevé que entre 2006 y 2010 se inauguren unos 150 campos.

Dada esta situación, y en un país como el nuestro, con crecimiento sostenido por encima de la media de la Unión Europea, una sociedad más exigente con el medio ambiente, la calidad de vida y el ocio activo, no resulta arriesgado afirmar que la industria y los servicios asociados al golf continuarán experimentando, en los próximos años, cambios sustanciales, con crecimientos de negocio ciertamente espectaculares. El golf, un deporte antaño de elites y hoy asequible para la gran mayoría de la clase media, se ha convertido en una industria muy rentable, con una gran repercusión en el sector inmobiliario y el turismo, sobre todo, en un país como España, en el que la climatología permite la práctica de este deporte durante todo el año, especialmente en el sur.

En el presente artículo se comentan las resoluciones judiciales y administrativas que han tratado cuestiones fiscales relativas a los campos del golf y a la práctica de este deporte. La gran mayoría de pronunciamientos analizan aspectos relativos al Impuesto sobre el Valor Añadido y al Impuesto sobre Bienes Inmuebles. Respecto al primero, se abordan, principalmente, las exenciones sobre servicios deportivos y aportación de terrenos -para construir campos de golf-, así como la aplicación de los diferentes tipos de gravamen a los distintos servicios relacionados con la práctica de este deporte. En materia de IVA también se comenta la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas sobre

² Este es uno de los pocos estudios que existen en España sobre el mercado del golf con datos económicos, lo que es de extrañar debido a la creciente importancia de este deporte. Debemos señalar que el citado informe fue elaborado hace dos años, por lo que hoy en día las cifras seguramente son mayores, dada la espectacular evolución del golf en nuestro país. El estudio puede consultarse previo pago en http://www.aymerichgolf.com/destacados/estudio_sector2.htm

la práctica del golf. En cuanto al IBI, los problemas fundamentales que se plantean son la consideración de los campos como bienes urbanos o rústicos y la determinación del valor catastral de los mismos. Por último, se analizan varios pronunciamientos en materia de Impuestos Especiales, en los que se ha tratado de determinar la fiscalidad de los carburantes que impulsan la maquinaria utilizada en las labores de mantenimiento de un campo de golf.

2. Impuesto sobre el Valor Añadido

2.1. Aportación de terrenos a una sociedad para construir un campo de golf

La Resolución del TEAC de 23 de mayo de 2001 (JT 2002/517) considera que la entrega de terrenos en los que se había iniciado la construcción de un campo de golf está sujeta y no exenta del IVA. El contribuyente había aportado unos terrenos de su propiedad valorados pericialmente en 1.260.000 euros y recibido acciones por valor equivalente como consecuencia de la ampliación de capital. La peculiaridad del supuesto reside en que, en los terrenos aportados, se encontraban en curso de ejecución obras para la instalación de un campo de golf. Por esta razón, no se trataba simplemente de la aportación de unas fincas rústicas, sino que ya se habían iniciado las obras necesarias de movimientos de tierras para la realización de un campo de golf.

El contribuyente considera que los terrenos aportados tienen la consideración de rústicos y por tanto están exentos del IVA por aplicación del antiguo artículo 8.1.20 de la Ley 30/1985 (actual art. 20.1.20 de la Ley 37/1992) en el que se indica que están exentas "las entregas de terrenos que no tengan la condición de edificables". Por su parte, la Administración sostiene que los terrenos aportados no pueden beneficiarse de la exención por no tener la condición de rústicos desde el momento en que se han iniciado una serie de obras necesarias para construir el campo de golf. En concreto, tales obras consistían en el "desmonte, explanación, excavación y terraplenado, con carácter previo a plantar el césped y realizar los demás trabajos precisos para la instalación de un campo de golf" (Fundamento de Derecho 3º). Así pues, las obras que se habían iniciado en los terrenos, podrían calificarse como obras primarias o básicas, pues eran incluso previas a las necesarias para plantar el césped, en otras palabras, las obras consistían simplemente en movimientos de tierras. La cuestión que se plantea es, por tanto, si tales obras impiden la aplicación de la exención prevista para la entrega de terrenos rústicos (art. 20.1.20 LIVA) por entender que la realización de las citadas obras constituye algún tipo de edificación.

La recurrente sostiene que los terrenos son rústicos y pide que se aplique la exención por dos razones. La primera porque la autoridad urbanística mantenía en la fecha de entrega la calificación de los terrenos como no urbanizables. La segunda porque los terrenos transmitidos no son equiparables a una instalación deportiva sino, más bien, a un coto de caza, dado que el simple movimiento de tierras para sembrar césped a fin de facilitar la práctica del golf no es una edificación ni una instalación deportiva. El TEAC desestima las pretensiones de la recurrente y considera que los terrenos no pueden beneficiarse de la

exención al haber perdido su naturaleza de rústicos. En este sentido argumenta que el antiguo art. 7.2.5 del R.D. 2028/1985 del IVA establece que tienen la consideración de edificaciones “las instalaciones de recreo o deportivas que no sean accesorias de otras instalaciones” (actualmente art. 6.Dos.e) LIVA). Además, el Tribunal señala que “no es preciso que la obra en curso, que excluye la calificación del terreno como rústico, sea de albañilería, a efectos de aplicar la exención”. Por tanto, según se desprende de la doctrina del TEAC, la realización de cualquier tipo de obra, por más o menos avanzada que ésta se encuentre, excluiría la calificación del terreno como rústico a efectos de la exención del IVA, por lo que no es relevante si la obra es de albañilería o de mero movimiento de tierras. El TEAC señala que el concepto de obra a estos efectos “se aparta del puramente gramatical o de diccionario” y no admite la analogía que efectúa la recurrente entre el campo de golf y el coto de caza, pues **“si bien puede convenirse en que la actividad cinegética sea recreativa, e incluso deportiva, es evidente que no requiere obras de modificación del suelo rústico similares a las que precisa éste para convertirse en un campo de golf el cual suele constituir el núcleo de la Muras urbanizaciones de recreo y descanso”** (Fundamento de Derecho 3º).

En nuestra opinión, siguiendo la Resolución del TEAC, la entrega de los terrenos en los que se han iniciado obras para construir un campo de golf estaría en principio excluida de la exención del IVA, desde el momento en que el propio art. 8.1.20 de la antigua Ley (actual art. 20.1.20) señala que dicha exención no se aplica, entre otras, a las entregas de terrenos “en los que se hallen enclavadas edificaciones en curso de construcción”. Y, a estos efectos, el campo de golf podría considerarse una edificación por aplicación del antiguo art. 7.2.5 de Reglamento de IVA (actual 6. Dos. e) LIVA) en el que se indica que tienen el carácter de edificaciones las “instalaciones de recreo o deportivas”. Una vez determinado que un campo de golf es una edificación a efectos del IVA, la interpretación giraría en torno a la expresión “en curso de construcción”, por lo que habría que establecer si el mero movimiento de tierras –como es el caso– es suficiente para considerar que el campo de golf se encuentra ya “en curso de construcción”; en cuyo caso, no podría beneficiarse de la exención. Consideramos que la expresión “en curso de” debe interpretarse en el sentido de que se haya iniciado la obra y no en el de que es necesario que la misma se encuentre en un determinado estado de ejecución. El pretender establecer un determinado momento de ejecución de la obra en la que se considera que la misma ya está “en curso” y por tanto el terreno habría perdido su condición de rústico a efectos de la exención, produciría inseguridad jurídica al tener que determinar el momento en el que el suelo deja de ser rústico y no procede la exención.

La expresión “en curso de construcción” que se discute en el presente caso es muy similar a la de “en curso de urbanización” contenida también en el art. 20.1.20, en cuya letra a) se indica que la exención de terrenos rústicos y otros que no tenga la condición de edificables no se aplica a las entregas de “terrenos urbanizados o *en curso de urbanización*”. Del mismo modo, en la letra b) se señala que tampoco se aplicará la exención a las entregas de “terrenos en los que se hallen enclavadas edificaciones *en curso de construcción*”. Sobre la excepción prevista en la letra a) del art. 20.1.20 existen varios pronunciamientos judiciales en torno al significado de

la expresión “en curso de urbanización”. El TS afirma que es necesario que exista una preparación material del suelo para entender que el terreno se encuentra en curso de urbanización, no siendo suficiente que exista un proyecto de urbanización o estudios y trámites administrativos previos, pues lo que debe primar es que la obra se haya iniciado materialmente (STS 19 de abril de 2003, RJ 2003/4010). Por el contrario, la AN sostiene que el terreno se encuentra en curso de urbanización cuando ya existe un plan parcial en curso de ejecución, una vez aprobada la constitución de la junta de compensación, aunque no se haya realizado ninguna actuación física sobre el terreno (SAN 2 de abril de 1998, JT 757/1998). Todas estas consideraciones se han efectuado, como se puede observar, en torno a la expresión “en curso de urbanización” de la letra a) del art. 20.1.20, pero no están referidas a la expresión “en curso de construcción” de la letra b) del mismo artículo, siendo esta última la que se discute en el caso abordado del campo de golf. Es cierto que la analogía no está permitida para las exenciones, pero no lo es menos que lo que se discute en este caso tiene que ver con la expresión “en curso de” y con el hecho de determinar cuando se considera que se ha producido ese momento. Por ello, los supuestos analizados en relación con la expresión “en curso de urbanización” podrían tenerse en cuenta a la hora de interpretar la muy similar de “en curso de construcción”.

2.2. Pagos satisfechos para la práctica del golf

El problema que han planteado los distintos pagos que se efectúan para practicar el golf, tanto por los socios de un club como por aquellos que no lo son, gira en torno a la exención sobre servicios deportivos prevista en el art. 20.1.13 de la LIVA, en el que se afirma que están exentos:

“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 sean realizados por las siguientes personas o entidades:

- a) Entidades de derecho público.
- b) Federaciones deportivas.
- c) Comité Olímpico Español.
- d) Comité Paralímpico Español.
- e) Entidades o establecimientos deportivos privados de carácter social.

La exención no se extiende a los espectáculos deportivos.”

La DGT ha interpretado la exención de los servicios deportivos en varias Resoluciones relacionadas con la práctica del golf, en las que ha señalado que para la aplicación de la misma deben cumplirse los siguientes requisitos³:

³ Vid. Resoluciones de 11 de enero de 1999 (0030-99) y 28 de abril de 2000 (1004-00).

- La exención únicamente se aplica a las operaciones que sean calificadas como *prestaciones de servicios* por la normativa del Impuesto (arts. 11 y 12 LIVA), quedando por tanto excluidas las entregas de bienes (arts. 8 y 9 LIVA).
- Dichos servicios habrán de estar *directamente relacionados con la práctica del deporte* o la educación física, debiendo ser prestados, por tanto, a personas físicas. No procederá la exención respecto de aquellos servicios que se presten al margen de dichas prácticas deportivas, como, por ejemplo, el suministro de comidas o bebidas, o que no estén directamente relacionados con la actividad deportiva o de educación física, por ejemplo, los servicios telefónicos, los servicios de sauna, etc.
- Existen varias *cuestiones que son irrelevantes* a los efectos de aplicar la exención, tales como que el destinatario de los servicios sea o no socio de la entidad o la naturaleza que adopte la contraprestación (cuotas periódicas o contraprestación específica por el uso de las instalaciones)⁴.

Por tanto, las dos cuestiones principales que se plantean son, por un lado, establecer qué servicios están directamente relacionados con la práctica del golf y, por otro, determinar si los clubes de golf pueden tener la consideración de entidades deportivas de carácter social para que proceda aplicar la exención.

2.2.1. Servicios directamente relacionados con el golf

Uno de los principales problemas se plantea a la hora de interpretar la expresión “servicios directamente relacionados” con el deporte o la educación física. Esto obliga a determinar qué servicios tienen tal carácter y cuales, por el contrario, no están directamente relacionados con el deporte y no disfrutan de la exención. Como veremos, el mismo problema se suscita en relación con la aplicación del tipo de gravamen del 7% para los servicios directamente relacionados con el deporte o la educación física a los que no resulte aplicable la exención (art. 91.Uno.2.8º LIVA). Varias Resoluciones de la DGT han analizado cuales son los servicios directamente relacionados con la práctica del golf, tanto en el ámbito de la exención como en el de la aplicación del tipo del 7%. La Resolución de 21 de junio de 1999 (1054-99) analiza si determinados servicios que presta un club de golf pueden beneficiarse de la exención, tales como el alquiler de armarios o vestuarios, la custodia de palos, el lavado de toallas, el arrendamiento de tiendas de venta de material deportivo y el alquiler de coches eléctricos para desplazamiento en el campo de juego. La DGT afirmó que, entre los servicios consultados, sólo están directamente relacionados con la práctica del golf el uso del campo de golf y el alquiler de coches eléctricos para desplazarse en el campo, siendo éstos los únicos a los que resultaría aplicable la exención. El resto de los servicios, tales como alquiler de taquillas, custodia de palos o lavado de toallas no guardan esa relación directa y no están por tanto exentos.

⁴ El pago que realizan los usuarios de campos de golf puede adoptar varias modalidades, las cuales son irrelevante a los efectos de aplicar la exención, tales como cuotas anuales divididas en pagos semestrales, el pago por el uso específico de las instalaciones o *green-fee*, la obligación de adquirir acciones del club, cuotas y primas de admisión, aplazamientos en el pago de las cuotas con el correspondiente incremento sobre su importe por dicho aplazamiento, etc. (vid. Resoluciones de 11 de enero de 1999 (0030-99) y 28 de abril de 2000 (1004-00)).

En sentido contrario, las Resoluciones de 5 de abril de 2000 (0613-00) y 29 de marzo de 2000 (0717-00) han interpretado de manera más amplia la expresión "servicios directamente relacionados" con el golf, dando cobertura a un mayor número de servicios. Así, junto con los servicios consistentes en el uso del campo de golf (*green-fee*) y el alquiler de coches eléctricos, estas Resoluciones también consideran directamente relacionados con la práctica del golf, las clases de golf, el alquiler de carritos de palos (eléctricos y manuales), el alquiler de bolsas de palos, el alquiler de bolas de golf⁵ y el alquiler de taquillas de vestuarios. La DGT considera accesorio el servicio de iluminación de pistas y le aplica el mismo tratamiento que a los servicios directamente relacionados, entendemos que por aplicación de la regla de accesoriedad del IVA. A pesar de la gran variedad de servicios que se consideran directamente relacionados con la práctica del golf, las Resoluciones comentadas han excluido de este ámbito los servicios de guardería de bolsas y carritos eléctricos de palos. Conviene señalar que estas Resoluciones tienen lugar en relación con la aplicación del tipo de gravamen del 7% y no en el ámbito de la exención, no obstante, como hemos indicado la expresión que utiliza la Ley es en ambos casos la misma, esto es, la de "servicios directamente relacionados" con el deporte.

2.2.2. Los clubes de golf como entidades de carácter social

Un gran número de consultas planteadas a la DGT abordan el problema de la consideración de los campos de golf como "entidades o establecimientos deportivos de carácter social" del art. 20.1.13 LIVA. Para ello es necesario tener en cuenta el art. 20 Tres de la LIVA en el que se indican los requisitos que deben reunir las entidades o establecimientos de carácter social a los efectos de aplicar la exención del art. 20.1.13, señalando la Ley los siguientes:

- 1º Carecer de finalidad lucrativa y dedicar, en su caso, los beneficios eventualmente obtenidos al desarrollo de actividades exentas de idéntica naturaleza.
- 2º Los cargos de presidente, patrono o representante legal deberán ser gratuitos y carecer de interés en los resultados económicos de la explotación por sí mismos o a través de persona interpuesta.

La entidades que cumplan los citados requisitos no adquieren de forma automática la condición de entidades de carácter social, sino que dicho reconocimiento deberá solicitarse a la Administración en la forma prevista en el art. 6 del Reglamento del IVA, quedando condicionada la eficacia del reconocimiento a la subsistencia de los requisitos que hayan fundamentado el mismo. En la Resolución de 15 de junio de 1999 (10009-99) se considera que no resulta aplicable la exención a una Sociedad Anónima dedicada a la tenencia y explotación de un campo de golf, al ser una entidad mercantil y de forma jurídica anónima, por lo que no tiene la consideración de entidad de carácter social que exige el art. 20.1.13. LIVA⁶. En cualquier caso, es necesario señalar que la forma jurídica que adopte el club de golf no es determinante de su condición de carácter social a efectos de la exen-

⁵ Entendemos que se refiere a las bolas que se utilizan en la cancha de prácticas.

⁶ En el mismo sentido vid. Resolución de 4 de julio de 2001 (1397-01) en la que se excluye a las entidades mercantiles del concepto de entidades de carácter social.

ción, pues como se ha dicho, la norma parece exigir que se indague en el verdadero funcionamiento de la entidad y no en su forma jurídica⁷. Sobre esta cuestión se ha pronunciado el Tribunal de Justicia en el caso Kennemer Golf que más adelante comentaremos.

2.3. Tipos de gravamen aplicables a los servicios relacionados con la práctica del golf

La exención sobre servicios deportivos (art. 20.Uno.13º LIVA) y el tipo de gravamen del 7% previsto para aquellos servicios deportivos a los que no resulte aplicable la exención (art. 91.Uno.2.8º) guardan una relación evidente. La exención está prevista para los servicios relacionados directamente con la práctica del deporte que prestan determinadas entidades y, en caso de que la misma no resultara aplicable por no concurrir ninguna de las entidades exigidas por la Ley, el servicio estará entonces sometido al tipo reducido del 7%, siempre que el mismo este directamente relacionado con la práctica del deporte, quedando en caso contrario sometido al tipo general del 16%.

2.3.1. Servicios de alquiler de palos, bolsas, carritos, bolas y otros servicios que se prestan en un campo de golf

De acuerdo con la doctrina de la DGT, los servicios que se consideran directamente relacionados con la práctica del golf y que, por tanto, quedan sujetos al tipo del 7% cuando no resulte aplicable la exención son los siguientes⁸:

- La utilización del campo de golf (*green-fee*), e incluso de un mini-golf⁹.
- Las clases de golf.
- Alquiler de coches eléctricos para el desplazamiento en el campo.
- Alquiler de carritos de palos (eléctricos y manuales).
- Alquiler de bolsas de palos.
- Alquiler de bolas de golf (entiendo que se refiere a la máquina de bolas de la cancha de prácticas).
- Alquiler de taquillas de vestuarios.

Igualmente, tributan al 7%, en cuanto servicios accesorios de aquellos directamente relacionados con el deporte, los siguientes:

- Iluminación de pistas¹⁰.
- El disfrute de una caseta en una feria que la entidad pone a disposición de sus socios¹¹.

⁷ Cfr. PEDREIRA MENÉNDEZ, J., "El IVA y el sector no lucrativo: análisis particular de las exenciones", *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, núm. 7-8/2005, p. 45.

⁸ Por todas, Resolución de 5 de abril de 2000 (0613-00).

⁹ Resolución de 22 de junio de 2000 (1313-00).

¹⁰ Resolución de 5 de abril de 2000 (0613-00).

¹¹ Resolución de 24 de junio de 2003 (0872-03).

En este punto resulta interesante la Consulta de 4 de julio de 2001 (1397-01) en la que una sociedad mercantil propietaria de un campo de golf suscribe un contrato con un Club de Golf en cuya virtud se pactan fundamentalmente dos prestaciones: 1) que el campo de golf sea utilizado por los socios del club y 2) que el domicilio del Club de Golf se ubique en la casa-club existente en el campo, así como la realización en la misma de cualquier actividad cultural y social. En contrapartida, el Club de Golf satisface a la sociedad mercantil una cantidad equivalente al 95% de las cuotas que satisfacen al Club sus abonados. La DGT considera que la primera de las prestaciones indicadas está directamente relacionada con la práctica del golf y resulta de aplicación el tipo reducido del 7% del art. 91. Uno. 2.º de la Ley. Por el contrario, la segunda de las prestaciones debe tributar al tipo general del 16% al no estar directamente relacionada con la práctica del deporte. Esta Consulta contrasta con la de 24 de junio de 2003 (0872-03) en la que, como hemos visto, se consideraba accesorio a la práctica del deporte el disfrute de una caseta del Club en una feria, tributando las cantidades pagas por los socios para disfrutar de la caseta al 7%.

El tipo general del 16% se ha aplicado también a otra clase de servicios que no se consideran directamente relacionados con la práctica del golf, tales como los servicios de guardería de bolsas y carritos de golf¹². Como hemos visto, esta Consulta indica que determinados servicios, como los de alquiler de bolas, bolsas y carritos, deben tributar al 7%, mientras que los servicios de guardería de bolsas y carritos deben ir al 16%. Los servicios de guardería a los que se refiere la consulta consisten en que determinadas personas se encargan de sacar las bolsas y el carrito y prepararlo para el jugador; así mismo, una vez terminada la partida se encargan también de limpiar el material y guardarlo. La DGT considera que este servicio, denominado "guardería", no está directamente relacionado con la práctica del golf y, en cambio, si lo estaría el alquiler de material deportivo necesario para practicar este deporte, como carritos, palos o bolas. En mi opinión, se podría decir también que el denominado servicio de guardería sí está directamente relacionado, pues incluye la limpieza del carrito o cargar la batería de los carros eléctricos, todo ello necesario para poder jugar al día siguiente. Además, la Consulta se muestra incongruente al considerar que los servicios de taquillas y vestuarios van al 7% y los de guardería al 16%. A mi juicio no tiene mucho sentido afirmar tan rotundamente que los vestuarios están directamente relacionados con el golf y, en cambio, cargar la batería de los carros para poder jugar al día siguiente no está directamente relacionado con la práctica de este deporte. En relación con otros deportes, el problema que implica determinar qué servicios deben tributar al 7% o al 16%, también ha sido objeto de numerosas consultas ante la DGT¹³.

¹² Resolución de 5 de abril de 2000 (0613-00).

¹³ Existen también un gran número de consultas en relación con otros deportes en las que se pone de manifiesto aquellos servicios que deben tributar al 16%, en cuanto servicios que no se encuentran directamente relacionados con la práctica del deporte. Resulta interesante mencionarlas ya que algunas podrían tenerse en cuenta en relación con el golf, salvando las distancias. Así, tributan al 16% los servicios de gestión de instalaciones deportivas (Resoluciones de 24 de octubre y 19 de enero de 2000), reparación de esquís y tablas de *snowboard* (Resolución de 16 de septiembre de 2002), cesión de instalación deportivas para conciertos, fiestas y actos no deportivos, así como la cesión de espacios para vallas publicitarias (Resolución de 18 de febrero de 2003) y el mantenimientos de piscinas (Resolución de 15 de septiembre de 2003). Sobre los problemas que ha planteado la expresión "servicios directamente relacionados" en el ámbito de otras actividades deportivas, puede consultarse el artículo de PEDREIRA MENÉNDEZ, J., "El IVA y el sector no lucrativo: análisis particular de las exenciones", ob. cit., pp. 56 y 57.

La aplicación de los tipos de gravamen a los servicios citados es independiente de la modalidad que adopte la contraprestación satisfecha para recibir los mismos (cuotas de admisión de socios, cuotas mensuales, entradas por invitación, etc.)¹⁴. Igualmente, no es relevante la persona o entidad de la que se perciba la contraprestación, esto es, la entidad que presta el servicio puede recibir la contraprestación de las propias personas físicas que practican el deporte o de otras entidades intermediarias a las cuales les facture dichos servicios¹⁵. Tampoco afecta a la aplicación del tipo de gravamen el hecho de que las personas que practican el deporte sean o no socios de la entidad o estén o no federadas¹⁶.

En resumen, no hay acuerdo en la DGT sobre cuáles son los servicios que se consideran directamente relacionados con la práctica del golf y que por lo tanto deben tributar al 7%, ni sobre aquellos servicios que tienen un carácter accesorio de los anteriores.

2.3.2. Paquetes turísticos: golf + alojamiento

El golf aparece en muchas ocasiones unido a otras actividades de ocio no deportivas, tales como servicios de alojamiento y hostelería. Estos servicios pueden ser prestados por la misma entidad que explota el campo de golf o por otra diferente, con la que normalmente existen acuerdos para ofrecer a los clientes "paquetes turísticos" en los que se incluyen varias prestaciones junto con la posibilidad de practicar el golf, todo ello por un único precio. Así pues, junto al tipo del 7% previsto para determinados servicios deportivos que ya hemos analizado (Art. 91.Uno.2.8º), se debe también tener en cuenta el tipo del 7% previsto para "los servicios de hostelería, acampamento y balneario, los de restaurante y, en general, el suministro de comidas y bebidas para consumir en el acto, incluso si se confeccionan previo encargo del destinatario" (Art. 91.Uno.2.2º). Según el criterio de la DGT, el tipo del 7% de los servicios de hostelería "debe aplicarse también a los servicios accesorios o complementarios del de hostelería que se presten o facturen conjuntamente con este último" y considera que los servicios accesorios o complementarios del servicio de hostelería son "los que constituyen un complemento normal del mismo, como pueden ser los servicios de personal, teléfono, bar, restaurante, limpieza de ropa, etc."¹⁷. En este sentido, el artículo 79.2 de la LIVA, en el caso de operaciones que comprenden prestaciones de servicios de distinta naturaleza, obliga a determinar la base imponible que corresponde a cada uno de ellos según el valor de mercado. Sin embargo, el propio artículo señala que lo dispuesto en ese apartado no se aplicará cuando dichos servicios constituyan el objeto de prestaciones accesorias de otra principal sujeta al Impuesto.

En este contexto se plantea el problema de determinar el tipo de gravamen que corresponde a determinados "paquetes turísticos" ofertados a un precio fijo, entre los que se incluirían las siguientes operaciones:

¹⁴ Resoluciones de 1 y 13 de marzo de 2000 (0385-00) (0601-00).

¹⁵ Resolución de 16 de diciembre de 2003 (2295-03).

¹⁶ Resolución de 22 de junio de 2000 (1313-00).

¹⁷ Resolución de 25 de marzo de 1999 (0397-99).

- “Semana de belleza”: alojamiento, teléfono, sauna, solarium, pistas de tenis, lavandería, tratamiento de belleza y un vehículo a disposición del cliente.
- “Semana de golf”: las mismas que la anterior; cambiando el tratamiento de belleza por la práctica del golf.

En la Consulta de 25 de marzo de 1999 (0397-99) se plantea si es posible considerar que los servicios incluidos en ambas promociones son accesorios a los servicios de hostelería y alojamientos que en ellas figuraban y aplicar, en consecuencia, el tipo de gravamen del 7% a todos ellos. En relación con la “semana de belleza”, la DGT entiende que los servicios relativos a la cesión de vehículos y al tratamiento de belleza no pueden considerarse accesorios o complementarios de los servicios de alojamiento, sino que son servicios principales a los que corresponde su propia tributación. En relación con la “semana de golf”, considera, igualmente, que los servicios de utilización de los campos de golf tienen una entidad propia, por lo que no se les puede reconocer un carácter accesorio o complementario de los servicios de hostelería. Por ello, la DGT considera que la utilización del campo de golf, así como los servicios de belleza y cesión de vehículos, tributan al 16%, pues tienen una “entidad económica suficiente para considerarlos como servicios con entidad propia”. Por su parte, los servicios de hostelería y accesorios o complementarios a él tributan al 7% y, entre los servicios accesorios, la DGT señala los de teléfono, lavandería, sauna, solarium y pistas de tenis. Estamos de acuerdo en que los servicios de belleza y golf no son en modo alguno accesorios a los de hostelería, pues incluso se utilizan para denominar los paquetes turísticos (semana de belleza y semana de golf). Sin embargo, consideramos que los servicios de utilización del campo de golf deberían tributar al 7%, como hemos visto en otras ocasiones, y no por el hecho de ser accesorios a los de hostelería, sino por aplicación del tipo reducido para los servicios deportivos previsto en el art. 91.Uno.2.8º de la Ley del IVA.

En sentido radicalmente opuesto a la consulta comentada, se mostraba una anterior de 22 de julio de 1998 (1371-98) en la que se indicó que la utilización de un campo de golf es accesoria a los servicios de hostelería y alojamiento, por lo que tributaría todo ello al 7%. Este criterio se ha vuelto a retomar en otra consulta de 21 de marzo de 2002 (0472-02) en la que también se considera accesorio al servicio de alojamiento la utilización de un campo de golf por parte del cliente. Además, conviene señalar que en la Consulta de 1998 los servicios de hostelería y campo de golf eran prestados por la misma entidad, mientras que en esta última se prestaban por entidades diferentes. En la Consulta de 21 de marzo de 2002 la DGT cita la Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 22 de octubre de 1999 (Madgett y Baldwin) en la que se afirma que “una prestación debe ser considerada accesoria de una prestación principal cuando no constituye para la clientela un fin en sí, sino el derecho de disfrutar en las mejores condiciones del servicio principal del prestador”.

La cuestión sería determinar si el fin primordial que persigue el cliente es el alojamiento en un comfortable hotel o jugar al golf. Si entramos a analizar los hechos concretos de la realidad, el problema se complicaría porque no todos los clientes persiguen el mismo fin.

Los más aficionados a este deporte tendrán como objetivo principal jugar al golf, y no pasear o contemplar el paisaje desde la habitación, pues un campo de golf no es un parque, sino una instalación deportiva. Por otro lado, habrá quienes acudan para descansar en un confortable hotel rodeados de un agradable entorno, aprovechando además la ocasión para poder jugar al golf. En cualquier caso, tanto si la prestación principal es el golf como si lo son los servicios de hostelería, el resultado a los efectos de aplicar el tipo de gravamen sería el mismo en ambos casos, pues consideramos que tanto unos como otros deben tributar al 7% (art. 91.Uno.2, 2º y 8º).

2.4. Otras consultas de la dgt en materia de iva referentes a campos de golf

En este apartado ofrecemos un breve comentario de aquellas consultas de la DGT que también guardan relación con los campos de golf y el IVA, pero en un contexto más general y no de forma tan específica como las anteriores.

La Consulta de 23 de febrero de 1994 considera que la **elaboración de un proyecto de depuración de agua y de riego de un campo de golf** es un servicio "directamente relacionado" con un bien inmueble. Así pues, si el bien inmueble radica en el territorio de aplicación del Impuesto, el citado servicio se entiende prestado en dicho territorio. Actualmente, el art. 70 de la Ley del IVA ha suprimido la mención "directamente" e incluye una lista abierta de servicios que se consideran relacionados con bienes inmuebles a los efectos de determinar el lugar de realización de las prestaciones de servicios.

La Consulta de 11 de febrero de 1998 aborda el caso de la resolución de un **contrato de compraventa de derechos de salida de un club de golf**, en el que, como consecuencia de la resolución del contrato, el club de golf procede a devolver a la otra parte por su valor pecuniario los derechos que no habían sido utilizados. La cuestión es si procede devolver también el IVA que gravó inicialmente la compra de los derechos de salida del club de golf. La DGT considera que procede la devolución del IVA al sujeto pasivo, el cual deberá a su vez devolverlo al repercutido. También señala que no se trata de un procedimiento de devolución de ingresos indebidos, por lo que para la recuperación de las referidas cuotas debe acudir al procedimiento regulado en la Ley del IVA (art. 89.5 b)).

La Consulta de 22 de febrero de 2000 (0289-00) analiza el acuerdo al que llegan las comunidades de propietarios y la entidad que gestiona un club de golf situado en las inmediaciones de las urbanizaciones correspondientes a tales comunidades. En virtud del acuerdo **la entidad que gestiona el club de golf aporta determinadas cantidades al presupuesto de las citadas comunidades con el fin de contribuir a los gastos de mantenimiento de una serie de viales que los usuarios del club de golf utilizan para acceder al mismo**. La cuestión que se plantea es la sujeción al IVA de las aportaciones efectuadas por la entidad que gestiona el club de golf a las comunidades de propietarios. La DGT considera que las comunidades de propietarios están prestando un servicio al club de golf al permitir que los usuarios de los mismos accedan por unos viales cuyo mantenimiento se realiza por las comunidades de propietarios. Por ello, las cantidades que aporta el club de golf a las citadas

comunidades, para sufragar parte de los gastos de mantenimiento de los viales, constituyen una contraprestación sobre la que debe repercutirse el IVA.

La Consulta de 3 de diciembre de 2002 (1889-02) analiza el caso de una **entidad que adquiere terrenos para su urbanización y, una vez realizada ésta, transmite parte de ellos a una entidad mercantil, la cual construirá en los mismos un campo de golf y entregará a la entidad aportante de los terrenos un derecho de uso sobre el mismo**. La entidad que urbaniza los terrenos realiza también la promoción de viviendas para su posterior venta, en unión de un derecho que habilita a los compradores para la práctica del golf en el campo adyacente. La cantidad alzada que se percibe de los clientes por causa de la cesión de los derechos de uso del campo de golf se entrega a la empresa promotora del campo de golf. En resumen, una entidad (A) entrega a otra (B) unos terrenos para que esta última proceda a la construcción de un campo de golf y unas cantidades de dinero que (A) obtendrá una vez vendan las viviendas situadas junto al futuro campo de golf. La entidad (A) obtendrá como contraprestación por la entrega de los terrenos y las citadas cantidades de dinero un derecho de uso sobre el campo de golf.

Son varias las cuestiones que se plantean en este supuesto. En primer lugar, la DGT afirma que ambas operaciones, es decir, la entrega de los terrenos para construir el campo de golf y la posterior cesión de uso de un derecho sobre el mismo una vez terminado, están sujetas al IVA en cuanto entrega de bienes y prestaciones de servicios respectivamente (arts.8 y 11 LIVA). En segundo lugar, se trata de establecer cuando se produce el devengo de ambas operaciones, pues la cesión del derecho de uso del campo no se produce hasta que el mismo esté finalizado, por lo que la entrega de los terrenos se puede considerar un pago anticipado en el sentido del art. 75.2 de la Ley del IVA. Así, se indica que en “la operación de transmisión de solares a cambio de la cesión del derecho de uso del campo de golf que construirá la sociedad adquirente sobre ellos, la entrega inicial de los solares supone tanto el devengo del Impuesto correspondiente a dicha entrega como el devengo por la prestación de servicios consistente en la cesión de uso, considerándose la entrega del solar como pago anticipado a la prestación de servicio que se producirá en el futuro, una vez la construcción del campo de golf haya concluido”. En tercer lugar, se plantea la determinación de la base imponible, pues la contraprestación por la cesión de uso del campo de golf está constituida por la transmisión de los terrenos más una cantidad de dinero que se entregará a la constructora del campo cuando se enajenen las viviendas adyacentes al mismo. Existe, por tanto, una base imponible constituida parcialmente en dinero, por lo que resulta aplicable el art. 79.Uno en el que se indica que la parte no dineraria debe estimarse por su valor de mercado. De esta manera, tanto la entrega de los terrenos como la cesión de un derecho de uso sobre el campo de golf deberán determinarse por su valor de mercado, lo cual resulta extremadamente complejo, sobre todo si tenemos en cuenta que habrá que valorar el derecho sobre un campo de golf que aún no existe. La DGT indica en esta Consulta que dicha determinación será provisional, sin perjuicio de que pueda rectificarse si el valor de mercado del citado derecho fuera diferente en el momento de la cesión efectiva del mismo. En cuarto lugar, se plantea cuál es el tipo de gravamen aplicable a las operaciones objeto de consulta. La DGT afirma que, tanto la entrega de los terrenos

como la cesión del derecho de uso, tributan al 16%. Sin embargo, precisa que tributan al 7%, en virtud del art. 91.Uno.2.º, las cantidades que la empresa constructora de las viviendas obtiene de los compradores de las mismas, pero sólo en la parte que se pague para poder utilizar el campo de golf adyacente.

2.5. La jurisprudencia del Tribunal de Justicia

El Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas (TJCE) se ha pronunciado en dos ocasiones sobre la práctica del golf en relación con las exenciones del IVA de la Sexta Directiva. Las Sentencias se plantean ante casos suscitados en Suecia y Holanda y analizan principalmente la exención prevista para los servicios deportivos, con especial atención en la condición de que la entidad que presta el servicio sea una entidad sin ánimo de lucro.

2.5.1. Caso *Lindöpark*

La Sentencia del Tribunal de Justicia (Sala Quinta) de 18 de enero de 2001 se plantea en el marco de un litigio entre las autoridades suecas y la sociedad "Stockholm Lindöpark AB". Lindöpark es una sociedad que explota un campo de golf reservado a las empresas. Sus clientes son exclusivamente empresas que desean ofrecer a su personal o clientela la posibilidad de jugar al golf en dichas instalaciones. La cuestión se plantea porque en la normativa sueca existe una disposición que deja exentos del IVA la cesión de locales o instalaciones para la práctica del deporte, así como el alquiler de material deportivo. Esta disposición se enmarca dentro de la exención general para las cesiones de determinados bienes inmuebles, en las que se han incluido expresamente las instalaciones deportivas y la cesión de material deportivo en ese contexto. El Tribunal considera que dicha exención es contraria a la Sexta Directiva en la que se prevé una exención para los servicios deportivos expresamente limitada a las entidades sin ánimo de lucro, mientras que la exención de la normativa sueca dejaría exentos todos los servicios deportivos con independencia de que se presten o no por una entidad sin ánimo de lucro.

Otra de las cuestiones relevantes que plantea la sentencia es que las prestaciones relacionadas con la práctica del deporte deben considerarse de manera global. En caso de que no pudiera aplicarse la exención prevista en la normativa sueca por ser contraria a la Sexta Directiva, uno de los argumentos alegados para aplicar la exención a las actividades de Lindöpark consistía en afirmar que Lindöpark cedía a sus clientes el uso de un campo de golf y, por tanto, la exención aplicable sería la prevista para las cesiones de bienes inmuebles en la normativa sueca y no la prevista de manera más específica para los servicios deportivos. Es cierto que un campo de golf es un bien inmueble. Sin embargo, el Tribunal señala que para determinar la naturaleza de las operaciones es necesario considerarlas de forma global y no ceñirse exclusivamente a la actividad de cesión de uso del campo de golf en cuanto bien inmueble. Así, el Tribunal indica que **"la actividad de gestión de un campo de golf implica por lo general no sólo la puesta a disposición pasiva de un terreno, sino también un gran número de actividades comerciales, como por ejemplo las actividades de supervisión, de gestión y de mantenimiento continuado que incumben al prestador del servicio, la puesta a disposición de los jugadores de otras instalaciones, etc."**. Con

esto se quiere decir que el mero alquiler de un campo de golf no puede constituir la prestación preponderante que realiza la empresa y no puede, por ello, beneficiarse de la exención prevista para la cesión de uso de bienes inmuebles. La doctrina del Tribunal de Justicia ha sido también confirmada en España por alguna Consulta de la DGT, en la que se trae a colación expresamente esta Sentencia en lo referente a la consideración de las operaciones de forma global, en este caso para determinar régimen fiscal de la cesión de un circuito de velocidad¹⁸.

2.5.2. Caso Kennemer golf

La Sentencia del Tribunal de Justicia (Sala Quinta) de 21 de marzo de 2002 se plantea en el marco de un litigio entre el "Kennemer Golf & Country Club" y las autoridades fiscales neerlandesas en relación con la exención del IVA para actividades deportivas. El Kennemer Golf es una asociación holandesa que cuenta con unos 800 socios y cuyo objeto social consiste principalmente en la práctica del golf. A tal efecto la asociación posee en el término municipal de Zandvoort (Países Bajos) unas instalaciones que incluyen un campo de golf y un edificio que alberga los locales del club. Los socios del Kennemer Golf han de abonar una cuota de entrada y una cuota anual y quienes no son socios pueden también utilizar el campo de golf previo pago de una entrada de un día. El Kennemer Golf no repercutió el IVA a quienes no eran socios por entender que la operación se encontraba exenta al considerar que se trataba de un asociación sin fin lucrativo. En cuanto a la normativa comunitaria aplicable, el art. 13 de la Sexta Directiva (parte A, apartado 1) exige que los servicios deportivos sean prestados por "organismos sin fin lucrativo" a los efectos de poder beneficiarse de la exención.

En este marco se plantea la cuestión de si un club de golf que obtiene eventualmente o de forma sistemática unos beneficios, tanto por los socios como por quienes no lo son, puede considerarse un organismo sin fin lucrativo a los efectos de aplicar la exención del IVA. El Tribunal mantiene la doctrina de que un organismo no adquiere la condición de lucrativo por el simple hecho de obtener beneficios, sino que dicha condición se adquiere cuando tales beneficios se reparten a los socios en forma de ganancias. Así, el Tribunal indica que "el hecho de que ulteriormente el organismo obtenga beneficios, aun cuando intente conseguirlos o los genere sistemáticamente, no permite poner en entredicho la calificación inicial de dicho organismo mientras dichos beneficios no se reparten a sus socios en concepto de ganancias" (FJ 28). En efecto, la obtención de beneficios o superávit no es óbice para considerar a un organismo como no lucrativo, pues los mismos se requieren para la prestación del servicio, para prestarlo en las mejores condiciones y para invertir en futuras reformas. Ahora bien, si tales beneficios, en lugar de invertirlos en la prestación del servicio, se reparten de forma pecuniaria en favor de los socios, ya no podría considerarse que el organismo actúa sin fin lucrativo. Esta doctrina del Tribunal de Justicia encuentra reflejo en nuestra Ley del IVA cuando exige que el organismo tenga carácter social para

¹⁸ Resolución de 4 de julio de 2001 (1398-01)

poder aplicar la exención de los servicios deportivos y, para ello, uno de los requisitos es que los beneficios que pudieran existir se dediquen al desarrollo de actividades exentas de idéntica naturaleza (art. 20 Tres LIVA). La doctrina del Tribunal de Justicia mantenida en este caso ha sido también utilizada en varios pronunciamientos vinculantes de la DGT¹⁹.

3. IMPUESTO SOBRE BIENES INMUEBLES

En las Haciendas Locales, la fiscalidad de los campos de golf ha tenido especial protagonismo en relación con el Impuesto sobre Bienes Inmuebles. Las cuestiones principales que se han planteando son la naturaleza rústica o urbana de los campos de golf y su valoración catastral. También encontramos, no obstante, algunos pronunciamientos que afectan al deporte del golf en relación con otros impuestos municipales, tales como el Impuesto sobre Actividades Económicas²⁰ o, a título anecdótico, el Impuesto sobre Gastos Suntuarios en su extinguida modalidad de cuotas pagadas a sociedades o círculos deportivos de recreo²¹.

3.1. Los campos de golf como bienes urbanos o rústicos

El art. 61.3 de la Ley de Haciendas Locales (Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo) remite a la normativa catastral para definir el concepto de bienes rústicos y urbanos a efectos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles (IBI). La Ley del Catastro Inmobiliario (Real Decreto Legislativo 1/2004, de 5 de marzo) indica, en su art. 7.1, que el carácter urbano o rústico del inmueble dependerá de la naturaleza del suelo. El apartado segundo de este mismo artículo afirma que "se entiende por suelo de naturaleza urbana el clasificado por el planeamiento urbanístico como urbano; los terrenos que tengan la consideración de urbanizable según el planeamiento y estén incluidos en sectores, así como el resto del suelo clasificado como urbanizable a partir del momento de aprobación del instrumento urbanístico que lo desarrolle, y el que reúna las características contenidas en el artículo 8 de la Ley 6/1998, de 13 de abril, sobre Régimen del Suelo y Valoraciones. Tendrán la misma consideración aquellos suelos en los que puedan ejercerse facultades urbanísticas equivalentes a los anteriores según la legislación autonómica". Así, el concepto de suelo urbano a efectos fiscales presenta una considerable amplitud y viene referido, principalmente, a lo dispuesto en las normas de planeamiento urbanístico. En cuanto al suelo de naturaleza rústica, la Ley afirma que es aquel que no sea de naturaleza urbana (art. 7.3), por lo que define el suelo rústico de forma excluyente, es decir, todo aquello que no sea suelo urbano, con excepción de los denominados bienes inmuebles de características especiales del art. 8 de Ley del Catastro.

¹⁹ Resoluciones de 14 de febrero de 2005 (V0222-05) y 26 de septiembre de 2005 (VI877-05).

²⁰ La organización de competiciones o torneos de golf amateur por un club de golf exige darse de alta en el Epígrafe 968.3 del IAE "Organización de espectáculos deportivos por Federaciones españolas y de ámbito autonómico y clubes no profesionales". Es importante señalar que en este epígrafe no incluye la organización de torneos profesionales, sino solamente amateurs (Resoluciones de 3 y 28 de mayo de 2001 -0854-01 y 1005-01).

²¹ Vid. Sentencia del Tribunal Supremo de 15 de mayo de 1998 (RJ 1998/3954).

La vigente definición bienes rústicos y urbanos debe compararse con aquella que figuraba en la antigua redacción de la Ley de Haciendas Locales (Ley 39/1988, de 28 de diciembre), pues los pronunciamientos que analizaremos tienen su fundamento en la misma. En los artículos 62 y 63 de la Ley se definían esta clase de bienes distinguiendo entre el suelo y las construcciones. Así, el art. 62 consideraba bienes inmuebles de naturaleza urbana los siguientes: a) el suelo urbano, el susceptible de urbanización, el urbanizable programado y los terrenos que dispongan de una serie de servicios (vías pavimentadas, alcantarillado, suministro de agua y energía eléctrica, alumbrado); b) las construcciones de naturaleza urbana y c) las demás construcciones no calificadas como de naturaleza rústica. Por su parte, el art. 63 indicaba que eran bienes inmuebles de naturaleza rústica los terrenos que no tengan la consideración de urbanos y las construcciones de naturaleza rústica, como es el caso de las instalaciones de carácter agrario.

Analizado el marco normativo, la cuestión que debemos abordar es la consideración fiscal de los campos de golf como terrenos urbanos o rústicos a efectos del IBI. Es necesario recordar que los pronunciamientos que analizamos tienen su fundamento en la antigua redacción de la Ley de Haciendas Locales (Ley 39/1988, de 28 de diciembre). En general, tanto el TEAC como la Audiencia Nacional, han considerado que los campos de golf tienen la naturaleza fiscal de bienes urbanos.

En la Resolución del TEAC de 6 de abril de 2001 (JUR 2001/231232), para determinar la naturaleza fiscal de los campos de golf como rústicos o urbanos, se presta especial atención a la clasificación urbanística del suelo en el que se hayan asentado, así como a los servicios con los que éstos cuentan. El Fundamento de Derecho 4º de la citada Resolución indica como tributan a estos efectos los campos de golf, por lo que debido a su interés reproducimos a continuación:

“Expuesto lo anterior, conviene indicar cómo tributan los campos de golf, lo que obliga traer a colación el apartado a) del artículo 62 de la Ley 39/1988, ya mencionada. Si el campo de golf está situado en suelo urbano, o declarado apto para urbanizar por las normas subsidiarias, o urbanizable, o asimilado por la legislación autonómica por contar con las facultades urbanísticas inherentes al suelo urbanizable en la legislación estatal, los terrenos, en su totalidad, tienen la consideración fiscal de suelo de naturaleza urbana y han de incluirse en la Delimitación del Suelo de Naturaleza Urbana. Si el campo de golf está situado en otros terrenos, es decir, en suelo no urbanizable, pero disponen de vías pavimentadas o encintado de aceras y cuentan, además, con alcantarillado, suministro de agua, suministro de energía eléctrica y alumbrado público, la parte de los terrenos que cuenten con ello tienen la consideración fiscal de suelo de naturaleza urbana, no siendo obligatorio incluirlos en la Delimitación del Suelo de naturaleza Urbana, dada su posible dispersión por el municipio. Finalmente, si el campo de golf está situado en suelo no urbanizable, la parte del mismo que esté ocupado por construcciones de naturaleza urbana, tiene la consideración de suelo de naturaleza urbana, sin que tampoco sea obligado incluirlos en la Delimitación, dado que se trata generalmente de terrenos diseminados por el municipio.”

En el presente caso es evidente que, conforme al certificado municipal obrante en las actuaciones, el campo de golf se encuentra situado en suelo no urbanizable, por lo que habrá que examinar si dispone de vías pavimentadas y cuenta con los servicios urbanísticos mencionados o si está ocupado por construcciones fiscalmente urbanas; y, en este sentido, se puede afirmar que el terreno exaccionado dispone de acceso rodado en varios de sus linderos, tal como se desprende de la cartografía obrante en las actuaciones, y cuenta con suministro de agua (riego automático del "green"), energía eléctrica (bombas de agua para el riego e iluminación del campo), alcantarillado (drenaje del campo, de los lagos artificiales) y alumbrado público (exterior en la urbanización e interior en el campo), por lo que la parte del terreno que tiene este acondicionamiento, que posiblemente sean todos los 460, 875 m² que figuran en la escritura de 10 de noviembre de 1994, antes mencionada, tiene la consideración fiscal de suelo de naturaleza urbana. También estos mismos terrenos están ocupados por construcciones que tienen la consideración de bienes de naturaleza urbana, pues como tales no tilo hay que entender los edificios, sino, como señala el apartado b) del artículo traído a colación, tienen tal consideración, entre otras, las obras de explanación y las que se realicen para el uso de espacios descubiertos, tales como campos o instalaciones para la práctica del deporte; por lo que también toda la superficie antes indicada ha de considerarse como suelo de naturaleza fiscalmente urbana. En conclusión, desde la terminación de las obras del campo de golf, en 1995, los terrenos tienen la consideración de suelo de naturaleza urbana".

La Sentencia de la Audiencia Nacional de 16 de junio de 2004 (JUR 2005/222603) afirma también que, a efectos del IBI, los campos de golf tienen la consideración de bienes inmuebles de naturaleza urbana. La AN se fundamenta, por un lado, en el antiguo art. 62, letra a) de la LRHL que considera como bienes urbanos "los terrenos que dispongan de vías pavimentadas o encintado de aceras y cuenten, además con alcantarillado, suministro de agua, suministro de energía eléctrica y alumbrado público" y, por otra parte, en la aplicación de lo dispuesto en la letra b) que se refiere a "los campos o instalaciones para la práctica del deporte". En la misma línea, la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Extremadura de 16 de marzo de 2001 (JT 2001/525) ha considerado que los campos de golf deben tener la consideración de bienes de naturaleza urbana a efectos del IBI; considerando incluso como urbanos los terrenos en los que están en curso de ejecución obras para la construcción de un campo de golf. En sentido contrario, algún pronunciamiento que se ha referido al tema de manera accidental, ha considerado que los campos de golf deben valorarse como rústicos²². No obstante, como hemos visto, **es postura mayoritaria la consideración de los campos de golf como bienes urbanos a efectos fiscales.**

3.2. Valor catastral de los campos de golf

La base imponible del IBI que corresponde a los campos de golf ha suscitado algunos problemas cuando se trata de determinar el valor catastral de varios campos de golf que se encuentran en una misma provincia. En esta situación se ha declarado procedente la utilización de la técnica de las ponencias especiales de valores de acuerdo con la antigua Ley

²² Sentencia de 30 de julio de 2003 del Tribunal Superior de Justicia de Canarias (JUR 2004/25037).

de Haciendas Locales de 1988. Este es por ejemplo el caso de los campos de golf que se encuentran diseminados por distintos municipios de las provincias de Málaga y Cádiz, para los que la Audiencia Nacional ha declarado procedente la elaboración de ponencias especiales²³.

La Sentencia de la Audiencia Nacional de 17 de febrero de 2004 se pronuncia sobre la ponencia especial que afecta a un total de 29 campos de golf diseminados por toda la provincia de Málaga. La Sentencia argumenta la utilización de la ponencia especial en el antiguo artículo 71.4 de la Ley de Haciendas Locales de 1988, en el que se indica que las ponencias especiales se elaborarán cuando se trate de un bien inmueble parcialmente localizado en dos o más términos municipales o de un conjunto de bienes inmuebles que sean homogéneos por su uso o destino. La Sentencia afirma que “tales premisas para la elaboración de una Ponencia Especial concurren en el presente caso, pues **es evidente que los campos de golf constituyen un conjunto de bienes inmuebles homogéneos por su uso y destino**, y además, los campos de golf a que se refiere la Ponencia Especial están situados en distintos términos municipales de la provincia de Málaga” (vid. Fundamento de Derecho 4º).

La Sentencia también declara procedente el hecho de que cada campo de golf haya sido considerado en la ponencia como un polígono independiente con independencia del municipio en el que se encuentre. De esta manera se rechazan las pretensiones de la actora, quien sostiene que, dada la igual naturaleza de los inmuebles, todos los campos de golf dentro de un mismo municipio deben ser considerados como un único polígono. La actora considera que la única diferencia destacable en los campos de golf es su extensión (9 o 18 hoyos) y el término municipal en el que se encuentren. La Audiencia, por el contrario, mantiene que hay otros criterios que hacen diferente a cada campo de golf, tales como la superficie -con independencia del número de hoyos-, instalaciones de drenaje y riego, lagos artificiales o cuidado del manto vegetal. Todo ello justifica que cada campo deba ser considerado como un polígono independiente, respetando así el principio de igualdad (vid. Fundamento de Derecho 7º).

En algunas ocasiones se ha tratado de equiparar los campos de golf con otra clase de inmuebles, para aplicar a éstos, por analogía, las normas de valoración catastral previstas para campos de golf. Así, **la Audiencia Nacional ha señalado que un hipermercado “no tiene razón de homogeneidad suficiente con un campo de golf”²⁴ y que los campos de golf, “por su propia naturaleza y configuración”, no guardan ninguna similitud con los hoteles²⁵.**

²³ Sentencias de la Audiencia Nacional de 17 de febrero de 2004 (JT 2004/1426), 22 de febrero de 2002 (JUR 2002/144267) y 27 de mayo de 2004 (JUR 2004/283640).

²⁴ Sentencia de 20 de julio de 2001, F.D. 6º (JUR 2001/296152).

²⁵ Sentencia de 11 de febrero de 2004, F.D. 3º (JUR 2004/145228).

Por último, a modo anecdótico, cabe señalar que la tributación de los campos de golf ha sido también objeto de varios pronunciamientos en relación con la antigua Contribución Territorial Urbana. Con base en esta norma, la Resolución del TEAC de 14 de abril de 1993 (JT 1993/698) indica que los campos de golf deben tributar también por las obras de urbanización y mejora de los espacios descubiertos. Por su parte, la Sentencia del Tribunal Supremo de 15 de abril de 1987 (RJ 1987/2670) declara sujeto a la Contribución Territorial Urbana el conocido campo de golf de Pedreña (Santander), considerando que la condición de zona verde para uso deportivo es suficiente para la sujeción al tributo.

4. Impuestos especiales

En el ámbito de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, se plantea el problema de aplicar el concepto de gasóleo bonificado al carburante que utiliza la maquinaria destinada al mantenimiento de los campos de golf. La Ley de Impuestos Especiales, en relación con los hidrocarburos, prevé un tipo de gravamen más reducido para el caso de que el gasóleo se utilice como carburante en determinada clase de maquinaria (art. 54). En este aspecto se ha producido una modificación en la Ley, con efectos desde el 1 de enero de 2001, que afecta sustancialmente al gravamen sobre el gasóleo que utiliza la maquinaria de los campos de golf. Con anterioridad a esa fecha, la Ley de Impuestos Especiales establecía que para beneficiarse del tipo reducido sobre la utilización del gasóleo como carburante (“gasóleo bonificado”) era necesario que dicho carburante se utilizara en determinada maquinaria, entre la que se incluía la maquinaria utilizada en la agricultura.

De este modo, se planteó si los tractores y demás maquinaria utilizada en el mantenimiento de un campo de golf, que utilizan gasóleo como carburante, podían aplicarse el tipo del gasóleo bonificado por entender que el mantenimiento de las instalaciones de un campo de golf constituye agricultura. La DGT, en consulta de 27 de enero de 1999 (0100-99), señaló que para resolver la cuestión era necesario definir el concepto de agricultura utilizado por la Ley de Impuestos Especiales²⁶. Para ello la consulta restringe el concepto a la definición que figura en la Ley 19/1995, de 4 de julio, de Modernización de las Explotación Agrarias, en la que la agricultura se define como el conjunto de trabajos que se requieren para la obtención de productos agrícolas. De acuerdo con dicho concepto, se concluye que **“no procede considerar como agricultura la actividad de mantenimiento de un campo de golf, cuyo fin es proporcionar ocio y no la obtención de productos agrícolas”**. En consecuencia, la maquinaria utilizada en las labores de mantenimiento de un campo de golf, por no constituir agricultura, no puede utilizar gasóleo bonificado al amparo del art. 54.2 a) de la Ley de Impuestos Especiales.

Esta situación ha cambiado radicalmente desde el 1 de enero de 2001, en el que la Ley de acompañamiento modificó la redacción del art. 54.2 de la Ley de Impuestos Especiales,

²⁶ Esta misma cuestión también ha sido planteada ante el TEAC, pero declaró improcedente la admisión del recurso y no llegó a pronunciarse (Resolución de 28 de enero de 2000 -JT 2000/750-).

estableciendo que la utilización de gasóleo como carburante, con aplicación del tipo establecido para el gasóleo bonificado (epígrafe 1.4 de la tarifa 1ª del Impuesto) queda autorizada en todos los motores, excepto en una serie de supuestos que la Ley cita expresamente. Entre los supuestos en los que no se permite la aplicación del tipo bonificado están, en general, los vehículos aptos para circular por las vías públicas (camiones, turismos, autobuses, etc.). La principal novedad de la nueva redacción consiste en prescindir de la actividad en que se emplean las máquinas como requisito determinante de la posibilidad de utilizar gasóleo bonificado. Como señala la Consulta de 7 de marzo de 2001 (0481-01), con la nueva redacción, la posibilidad de utilizar gasóleo bonificado como carburante queda limitada por su configuración objetiva y/o por la falta de autorización para circular por las vías públicas, sin que sea relevante, en general, la actividad en la que se emplea la maquinaria o el artefacto. Así pues, la Consulta señala que la maquinaria dedicada al mantenimiento de los campos de golf que no está matriculada ni sale a la vía pública, podrá utilizar gasóleo bonificado en la medida en que cumpla tales condiciones y siempre que no sea susceptible, por su configuración objetiva, de ser autorizada para la circulación como vehículos ordinario.

5. Comentario final

La industria asociada al golf no ha dejado de crecer en los últimos años y todo indica que este crecimiento continuará. Las resoluciones comentadas en este artículo ponen de manifiesto la variedad de cuestiones fiscales que plantea este deporte, lo que es debido a la oferta de servicios complementarios que genera, vinculados principalmente al sector inmobiliario y al turismo. El auge que está experimentado la industria del golf requiere de un correcto asesoramiento legal y económico en el desarrollo de esta clase de proyectos, hasta el punto de que encontramos ya en España Universidades e Instituciones que ofrecen cursos y master específicos sobre gestión y administración de campos de golf.

El negocio del golf constituye también un filón recaudatorio importante de las Haciendas Locales, no sólo a través de los impuestos municipales que gravan la construcción de los campos de golf y su entorno inmobiliario, sino también de las tasas o precios públicos que recaudan de los usuarios de los campos municipales. En la década de los 90 los campos públicos han experimentado un gran crecimiento, aumentando considerablemente el número de abonados de esta clase de instalaciones deportivas; siendo hoy en día una fuente de ingresos considerable para muchos Ayuntamientos. ■

