Administración Tributaria Canaria
Gobierno de Canarias

PERSONA O ENTIDAD CONSULTANTE:	**DOMICILIO:**
CONCEPTO IMPOSITIVO: Impuesto General Indirecto Canario	**NORMATIVA DE APLICACIÓN:** Art. 5.5.A).a) Ley 20/1991 Art. 6.2.4º Ley 20/1991 Art. 7.2.6º Ley 20/1991 Art. 10.1.29) Ley 20/1991 Art. 27.1.1º f) Ley 20/1991 Art. 27.1.4º y D.A.Octava.Uno.3 Ley 20/1991 Art. III y IV Acuerdo entre el Estado Español y la Santa Sede de 3 de enero de 1979. Orden del Ministerio de Economía y Hacienda de 14 de noviembre de 1996.

CUESTIÓN PLANTEADA:

El Cabildo Insular consultante, en relación con unas determinadas obras incluidas en su Plan Insular de Patrimonio Histórico-Artístico, consulta el tipo impositivo del IGIC aplicable en las siguientes obras:

1º.- Obras de reconstrucción total de edificios, así como obras de conservación con total tratamiento y refuerzo de cubiertas y estructuras, reconstrucciones necesarias y, en algunos casos, ampliaciones, propiedad de la Iglesia Católica, contratadas por el Cabildo consultante.

2°.- Obras de reconstrucción total de edificios, así como obras de conservación con total tratamiento y refuerzo de cubiertas y estructuras, reconstrucciones necesarias y, en algunos casos, ampliaciones, propiedad de alguna comunidad religiosa distinta de la católica, contratadas por el Cabildo.

3°.- Obras de reconstrucción total de edificios, así como obras de conservación con total tratamiento y refuerzo de cubiertas y estructuras, reconstrucciones necesarias y, en algunos casos, ampliaciones, propiedad de alguna Administración Pública, ejecutadas mediante contratos directamente realizados por alguna de dichas Administraciones y se encuentren destinadas al servicio público de las mismas.

4°.- Obras de construcción de edificación de nueva planta, en terrenos propiedad de la Iglesia Católica, contratadas por el Cabildo.

5°.- Obras de construcción de edificación de nueva planta, en terrenos propiedad alguna comunidad religiosa distinta de la católica, contratadas por el Cabildo.

6°.- Obras de construcción de edificación de nueva planta, en terrenos propiedad de alguna Administración Pública, ejecutadas mediante contratos directamente realizados por alguna de dichas Administraciones y se encuentren destinadas al servicio público de las mismas.

7°.- Redacción y dirección de los proyectos relativos a las obras anteriormente citadas.

8°.- Contrato de servicios para la restauración de obras de arte propiedad de la Iglesia Católica, contratadas por el Cabildo.

9°.- Contrato de servicios para la restauración de obras de arte propiedad alguna comunidad religiosa distinta de la católica, contratadas por el Cabildo.

10º- Contrato de servicios para la restauración de obras de arte propiedad de alguna administración pública, contratadas por alguna de éstas.

CONTESTACIÓN VINCULANTE:

Es de aplicación el tipo cero del IGIC a que se refiere el artículo 27.1.1º.f) de la Ley 20/1991 en las siguientes operaciones:

– Obras de construcción de edificación de nueva planta, en terrenos propiedad de alguna Administración Pública, ejecutadas mediante contratos directamente realizados por alguna de dichas Administraciones y se encuentren destinadas al servicio público de las mismas, siempre y cuando dichas edificaciones tengan la consideración de edificios de acuerdo con el artículo 5.5.A).a) de la Ley 20/1991 o, en su caso, se trate de potabilizadores, desalinizadoras o depuradoras de titularidad pública.

– También se aplicará dicho tipo impositivo cero en aquellas ejecuciones de obra de reconstrucción total, conservación con total tratamiento y refuerzo de cubiertas y estructuras, reconstrucciones necesarias, siempre y cuando dichas actuaciones puedan considerarse como de rehabilitación a efectos de la Ley 20/1991, y en los mismos términos expresados en el párrafo anterior. Respecto a la ejecución de obra de ampliación de un edificio público de carácter demanial existente, se equiparará a la construcción siempre que suponga una mayor superficie destinada al mismo fin y no aquellas obras que, aunque sean necesarias, tienen lugar dentro de una construcción previa que ya ha sido realizada.

Por el contrario, será de aplicación el tipo general del IGIC del 5 por 100 en el resto de operaciones objeto de consulta.

Visto el escrito presentado por , en el que se formula consulta tributaria en relación al Impuesto General Indirecto Canario (IGIC), esta Dirección General de Tributos, en uso de la atribución conferida en la Disposición Adicional Décima Tres de la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias (en adelante Ley 20/1991), en relación con el articulo 23.2.t) del Decreto 12/2004 de 10 de febrero, por el que se aprueba el Reglamento Orgánico de la Consejería de Economía y Hacienda, emite la siguiente contestación:

PRIMERO.- El Cabildo Insular consultante, en relación con unas determinadas obras incluidas en su Plan Insular de Patrimonio Histórico-Artístico, consulta el tipo impositivo del IGIC aplicable en las siguientes obras:

1º.- Obras de reconstrucción total de edificios, así como obras de conservación con total tratamiento y refuerzo de cubiertas y estructuras, reconstrucciones necesarias y, en algunos casos, ampliaciones, propiedad de la Iglesia Católica, contratadas por el Cabildo consultante.

2°.- Obras de reconstrucción total de edificios, así como obras de conservación con total tratamiento y refuerzo de cubiertas y estructuras, reconstrucciones necesarias y, en algunos casos, ampliaciones, propiedad de alguna comunidad religiosa distinta de la católica, contratadas por el Cabildo.

3°.- Obras de reconstrucción total de edificios, así como obras de conservación con total tratamiento y refuerzo de cubiertas y estructuras, reconstrucciones necesarias y, en algunos casos, ampliaciones, propiedad de alguna Administración Pública, ejecutadas mediante contratos directamente realizados por alguna de dichas Administraciones y se encuentren destinadas al servicio público de las mismas.

4°.- Obras de construcción de edificación de nueva planta, en terrenos propiedad de la Iglesia Católica, contratadas por el Cabildo.

5°.- Obras de construcción de edificación de nueva planta, en terrenos propiedad alguna comunidad religiosa distinta de la católica, contratadas por el Cabildo.

6°.- Obras de construcción de edificación de nueva planta, en terrenos propiedad de alguna Administración Pública, ejecutadas mediante contratos directamente realizados por alguna de dichas Administraciones y se encuentren destinadas al servicio público de las mismas.

7°.- Redacción y dirección de los proyectos relativos a las obras anteriormente citadas.

8°.- Contrato de servicios para la restauración de obras de arte propiedad de la Iglesia Católica, contratadas por el Cabildo.

9°.- Contrato de servicios para la restauración de obras de arte propiedad alguna comunidad religiosa distinta de la católica, contratadas por el Cabildo.

10º- Contrato de servicios para la restauración de obras de arte propiedad de alguna administración pública, contratadas por alguna de éstas.

SEGUNDO.- La Orden del Ministerio de Economía y Hacienda de 14 de noviembre de 1996 por la que se aclara el alcance de la no sujeción y de las exenciones establecidas en los artículos III y IV del Acuerdo entre el Estado Español y la Santa Sede de 3 de enero de 1979, respecto al Impuesto General Indirecto Canario, en su artículo 2º, presenta el siguiente tenor:

"La exención declarada en el artículo IV, número 1, apartado c), del acuerdo entre el Estado Español y la Santa Sede sobre asuntos económicos de 3 de enero de 1979 se entenderá igualmente aplicable al Impuesto General Indirecto Canario cuando se trate de entregas de bienes inmuebles sujetas al mismo en virtud de los artículos 4 y 6 de la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias, siempre que concurran, además, los siguientes requisitos:

a) Que los adquirentes de los bienes sean la Santa Sede, la Conferencia Episcopal, las Diócesis, las Parroquias y otras Circunscripciones Territoriales, las Órdenes y Congregaciones Religiosas y los Institutos de Vida Consagrada, sus provincias o sus casas.

b) Que los bienes se destinen al culto, a la sustentación del clero, al sagrado apostolado o al ejercicio de la caridad.

c) Que los documentos en que consten dichas operaciones se presenten en la oficina de la Administración Tributaria Canaria correspondiente al lugar donde radiquen los inmuebles transmitidos, acompañando certificación del Obispado de la Diócesis expresiva de la naturaleza de la entidad adquirente y del destino de los bienes.

La Consejería de Economía y Hacienda del Gobierno de Canarias regulará el procedimiento para el reconocimiento de la exención."

Conforme a lo establecido en el artículo citado con anterioridad, la exención se centra objetivamente en la entrega de bienes inmuebles y no en las prestaciones de servicios, aunque se realicen sobre bienes inmuebles. El artículo 6º de la Ley 20/1991 establece el concepto de entrega de bienes, particularizando como tales, en su número 2, apartado 4º, a las "*ejecuciones de obra que tengan por objeto la construcción o rehabilitación de una edificación, cuando el empresario que ejecute la obra aporte una parte de los materiales utilizados, siempre que el coste de los mismos exceda del 20 por 100 de la base imponible"*, en sentido contrario, el artículo 7 de la citada Ley – dedicado al concepto de prestación de servicios- considera como prestación de servicios, en su número 2, apartado 6º, *"las ejecuciones de obra que no tengan la consideración de entregas de bienes, con arreglo a lo dispuesto en el apartado 4º del número 2 del artículo 6º de esta Ley*". Respecto al concepto de rehabilitación, el artículo 27.1.1º.f) de la Ley 20/1991 establece que "*a los efectos de esta Ley, se consideran de rehabilitación las actuaciones destinadas a la reconstrucción mediante la consolidación y el tratamiento de estructuras, fachadas o cubiertas y otras análogas, siempre que el coste global de estas operaciones exceda del 25 por 100 del precio de adquisición si se hubiese efectuado durante los dos años inmediatamente anteriores o, en otro caso, del verdadero valor que tuviera la edificación o parte de la misma antes de su rehabilitación".*

En síntesis, la aplicación de la exención del IGIC en operaciones consistentes en diversas ejecuciones de obra en inmuebles de la Iglesia Católica exige la concurrencia simultánea de los siguientes requisitos:

a) Que las ejecuciones de obra de construcción o rehabilitación de edificaciones tengan la consideración de entregas de bienes a efectos del IGIC por superar el coste de los materiales aportados por el empresario del 20 por 100 de la base imponible. Se considerarán como de rehabilitación aquellas ejecuciones de obra que cumplan los requisitos previstos en el artículo 27.1.1º.f) de la Ley 20/1991.

b) Que los bienes inmuebles sean adquiridos por la Santa Sede, la Conferencia Episcopal, las Diócesis, las Parroquias y otras Circunscripciones Territoriales, las Órdenes y Congregaciones Religiosas y los Institutos de Vida Consagrada, sus provincias o sus casas

c) Que los bienes inmuebles se destinen al culto, a la sustentación del clero, al sagrado apostolado o al ejercicio de la caridad

Respecto al primero y al cuarto de los supuestos planteados en la consulta, consistentes en:

- La realización de obras de reconstrucción total de edificios, así como obras de conservación con total tratamiento y refuerzo de cubiertas y estructuras, reconstrucciones necesarias y, en algunos casos, ampliaciones, propiedad de la Iglesia Católica, contratadas por el Cabildo consultante

- Obras de construcción de edificación de nueva planta, en terrenos propiedad de la Iglesia Católica, contratadas por el Cabildo.

se trata de obras objeto de contratación por parte del Cabildo Insular consultante, y no por la Iglesia Católica (entendida por cualquiera de los siguientes sujetos: Santa Sede, la Conferencia Episcopal, las Diócesis, las Parroquias y otras Circunscripciones Territoriales, las Órdenes y Congregaciones Religiosas y los Institutos de Vida Consagrada, sus provincias o sus casas). En consecuencia, no se trata de una adquisición por parte de la Iglesia Católica, por lo que no será de aplicación la exención mencionada del IGIC, con independencia de que la operación consista o no en una entrega de bienes o cual sea su destino.

En lo que se refiere a las obras de reconstrucción total de edificios, así como obras de conservación con total tratamiento y refuerzo de cubiertas y estructuras, reconstrucciones necesarias y, en algunos casos, ampliaciones, propiedad de alguna comunidad religiosa distinta de la católica, así como obras de construcción de nueva planta, en terrenos propiedad de alguna comunidad religiosa distinta de la católica, contratada por el Cabildo Insular consultante, igualmente se incumple el requisito subjetivo mencionado en la letra b) anterior, es decir, no se trata de una adquisición de un bien inmueble por parte Santa Sede, la Conferencia Episcopal, las Diócesis, las Parroquias y otras Circunscripciones Territoriales, las Órdenes y Congregaciones Religiosas y los Institutos de Vida Consagrada, sus provincias o sus casas, dado que la contratación es realizada por el Cabildo Insular consultante, y a mayor abundamiento, de realizarse directamente por alguna comunidad religiosa distinta de la Católica, tampoco alcanzaría el ámbito subjetivo de aplicación de la exención, restringido a la Iglesia Católica, todo ello con independencia de que resultase ser una entrega de bienes inmuebles destinada a las finalidades detalladas en la letra c) anterior.

Añade la Orden del Ministerio de Economía y Hacienda de 14 de noviembre de 1996 que *"estarán no sujetas al IGIC las entregas o importaciones de objetos destinados al culto, siempre que las correspondientes adquisiciones o importaciones se efectúen directamente por las entidades a que se refiere el apartado segundo, letra a), de esta Orden…."*

Respecto a las operaciones resultantes de contratos de servicios de restauración de obras de arte, propiedad de la Iglesia Católica contratadas por el Cabildo Insular consultante, tampoco será de aplicación el supuesto de no sujeción mencionado en el párrafo anterior, habida cuenta de que se trata de una operación, la restauración de obras de arte, calificada a efectos del IGIC como prestación de servicios, mientras la referida no sujeción tiene como objeto entregas e importaciones de bienes, sin que sea necesario, a tal efecto, entrar a considerar que la operación

se realizada directamente por la Iglesia Católica o que el bien objeto de entrega tenga por destino el culto

En lo que se refiere a servicios de restauración de obras de arte, propiedad de comunidades religiosas distintas de la católica, contratadas por el Cabildo Insular consultante, aparte de por la motivación expresada en el párrafo anterior, tampoco recae en dichas comunidades religiosas distintas de la Católica el ámbito subjetivo del supuesto de no sujeción, por lo que no le será aplicable dicho beneficio fiscal. En el mismo sentido cabe pronunciarse respecto a de contratos de igual naturaleza contratados por Administraciones públicas para la restauración de obras de su propiedad.

Sin perjuicio de lo mencionado en los párrafos anteriores, el artículo 10.1.29º de la Ley 20/1991 establece la exención del IGIC de "*los servicios profesionales incluidos aquéllos cuya contraprestación consista en derechos de autor, prestados por artistas plásticos, escritores, colaboradores literarios, gráficos y fotográficos de periódicos y revistas, compositores musicales, autores de obras teatrales y los autores del argumento, adaptación, guión o diálogos de las obras audiovisuales"*, no obstante, dicha exención tiene por objeto la realización de creaciones artísticas originales, no siendo aplicable a trabajos de restauración de obras artísticas preexistentes.

Por último, respecto a los supuestos enumerados en 3º, 6º y 7º lugar, el artículo 27.1.1º.f) de la Ley 20/1991, establece diversos supuestos de aplicación del tipo impositivo cero del IGIC, en concreto, respecto a las ejecuciones de obra de equipamiento comunitario, presenta el siguiente tenor literal:

"1. Sin perjuicio de lo dispuesto en la Disposición Adicional Octava dos de la presente Ley, en el Impuesto General Indirecto Canario serán aplicables los siguientes tipos impositivos:

1º Un tipo cero a las siguientes operaciones:

(...)

f) Las ejecuciones de obras, con o sin aportación de materiales, consecuencia de contratos directamente formalizados entre el promotor y el contratista, que tengan por objeto la construcción y rehabilitación de las viviendas calificadas administrativamente como de protección oficial de régimen especial, así como la construcción o rehabilitación de obras de equipamiento comunitario. A los efectos de esta Ley, se consideran de rehabilitación las actuaciones destinadas a la reconstrucción mediante la consolidación y el tratamiento de estructuras, fachadas o cubiertas y otras análogas, siempre que el coste global de estas operaciones exceda del 25 por 100 del precio de adquisición si se hubiese efectuado durante los dos años inmediatamente anteriores o, en otro caso, del verdadero valor que tuviera la edificación o parte de la misma antes de su rehabilitación.

A los efectos de este párrafo y del anterior, se entenderá por equipamiento comunitario aquel que consiste en:

- *Los edificios públicos de carácter demanial.*
- *Las infraestructuras públicas de agua, telecomunicación, ferroviarias, energía eléctrica, alcantarillado, parques, jardines y superficies viales en zonas urbanas.*

No se incluyen, en ningún caso, las obras de conservación, mantenimiento, reformas, rehabilitación, ampliación o mejora de dichas infraestructuras.

– *Las potabilizadoras, desalinizadoras y depuradoras de titularidad pública."*

Igualmente, de conformidad con lo establecido en el artículo 27.1.4º de la Ley 20/1991 en conjunción con la Disposición Adicional Octava.Uno.3 de la misma Ley, se aplicará el tipo general del IGIC del 5 por 100 en todas aquellas operaciones que no se encuentren sometidas a ninguno de los otros tipos aplicables del Impuesto.

El concepto de edificio se establece en el artículo 5.5.A) de la Ley 20/1991, que tras definir el concepto de edificación como "*las construcciones unidas permanentemente al suelo o a otros inmuebles, efectuadas tanto sobre la superficie como en el subsuelo, que sean susceptibles de utilización autónoma e independiente"*, particulariza entre las siguientes edificaciones:

"En particular, tendrán la consideración de edificaciones las construcciones que a continuación se relacionan, siempre que estén unidas a un inmueble de una manera fija, de suerte que no puedan separarse de él sin quebranto de la materia ni deterioro del objeto:

a) Los edificios, considerándose como tales toda construcción permanente, separada e independiente, concebida para ser utilizada como vivienda o para servir al desarrollo de una actividad económica.

b) Las instalaciones industriales no habitables, tales como diques, tanques o cargaderos.

c) Las plataformas para exploración y explotación de hidrocarburos.

d) Los puertos, aeropuertos y mercados.

e) Las instalaciones de recreo y deportivas que no sean accesorias de otras edificaciones.

f) Los caminos, carreteras, autopistas y demás vías de comunicación terrestres, así como los puentes o viaductos y túneles relativos a las mismas.

g) Las instalaciones fijas de transporte por cables.

No tendrán la consideración de edificaciones:

a) Las obras de urbanización de terrenos y en particular las de abastecimiento y evacuación de aguas, suministros de energía eléctrica, redes de distribución de gas, instalaciones telefónicas, accesos, calles y aceras.

b) Las construcciones accesorias de explotaciones agrícolas que guarden relación con la naturaleza y destino de la finca aunque el titular de la explotación, sus familiares o las personas que con él trabajen tengan en ellas su vivienda.

c) Los objetos de uso y ornamentación, tales como máquinas, instrumentos y utensilios y demás inmuebles por destino a que se refiere el artículo 334, números 4 y 5, del Código Civil.

d) Las minas, canteras o escoriales, pozos de petróleos o de gas u otros lugares de extracción de productos naturales."

En consecuencia, y respecto a las ejecuciones de obra mencionadas en los puntos 3º y 6º, será aplicable el tipo cero del IGIC en aquellas cuyo resultado material sea la construcción o rehabilitación de edificios demaniales, entendiéndose como edificios los definidos en la letra a) del artículo 5.5.A) de la Ley 20/1991, y como rehabilitación el concepto contenido en el artículo 27.1.1º.f) de la Ley 20/1991. Por el contrario, no es aplicable dicho tipo impositivo cero en las

prestaciones de servicio consistentes en la redacción y dirección de los proyectos de obra, cualquiera que sea el tipo impositivo aplicable en la ejecución de obra a los que se refieran.

El mencionado artículo 27.1.1º f) de la Ley 20/1991, se refiere a los *"edificios públicos de carácter demanial*", por tanto una vez expuesto el concepto de edificio hay que definir el concepto de "*bien de dominio público o demanial*". Dado que se trata de la contratación pública por parte de un ente local, el artículo 79 de la Ley 7/1985, de 2 de abril, reguladora de las Bases del Régimen Local, al referirse en general a los bienes que se integran en su patrimonio, expresa:

"1. El patrimonio de las Entidades Locales está constituido por el conjunto de bienes, derechos y acciones que les pertenezcan.

2. Los bienes de las Entidades Locales son de dominio público o patrimoniales.

3. Son bienes de dominio público los destinados a un uso o servicio público. (...)"

Se distingue a su vez en el artículo 74 del Texto Refundido de las disposiciones legales vigentes en materia de Régimen Local, aprobado por Real Decreto Legislativo 781/1986, de 18 de abril, entre lo que son bienes de uso público y de servicio público al señalar:

"1. Son bienes de uso público local los caminos y carreteras, plazas, calles, paseos, parques, aguas, fuentes, canales, puentes y demás obras públicas de aprovechamiento o utilización generales cuya conservación y policía sean de la competencia de la Entidad Local.

2. Son bienes de servicio público los destinados al cumplimiento de fines públicos de responsabilidad de las Entidades locales, tales como Casas Consistoriales, Palacios Provinciales y, en general edificios que sean sede de las mismas, mataderos, mercados, lonjas, hospitales, hospicios, museos, así como los montes catalogados de propiedad provincial."

Vienen a desarrollar estos conceptos los artículos 3.1 y 4 del Real Decreto 1372/1986, de 13 de junio, por el que se aprueba el Reglamento de Bienes de las Entidades Locales, en el que se regula el régimen jurídico de estos bienes, estableciendo:

"*3.1. Son bienes de uso público local los caminos, plazas, calles, paseos, parques, aguas de fuentes y estanques, puentes y demás obras públicas de aprovechamiento o utilización generales cuya conservación y policía sean de la competencia de la Entidad Local (...). "*

(...)

"4. Son bienes de servicio público los destinados directamente al cumplimiento de fines públicos de responsabilidad de las Entidades Locales, tales como Casas Consistoriales, Palacios Provinciales y, en general, edificios que sean sede de las mismas, mataderos, mercados, lonjas, hospitales, hospicios, museos, montes catalogados, escuelas, cementerios, elementos de transporte, piscinas y campos de deporte, y, en general, cualesquiera otros bienes directamente destinados a la prestación de servicios públicos o administrativos."

En sentido contrario, define el artículo 6.1 del citado Real Decreto 1372/1986 como bienes patrimoniales, a "*los que siendo propiedad de la Entidad local no estén destinados a uso público ni afectados a algún servicio público y puedan constituir fuentes de ingresos para el erario de la Entidad."* Debe añadirse que, de conformidad con el artículo 17 y 20.i) del Real Decreto 1372/1986, la Entidad Local correspondiente deberá inscribir el inmueble resultante de la ejecución de obra objeto de consulta en su Inventario de Bienes, identificando la naturaleza del mismo bien como de dominio público o patrimonial.

En definitiva, es criterio de esta Dirección General de Tributos que es de aplicación el tipo cero del IGIC a que se refiere el artículo 27.1.1º.f) de la Ley 20/1991 en las siguientes operaciones:

– Obras de construcción de edificación de nueva planta, en terrenos propiedad de alguna Administración Pública, ejecutadas mediante contratos directamente realizados por alguna de dichas Administraciones y se encuentren destinadas al servicio público de las mismas, siempre y cuando dichas edificaciones tengan la consideración de edificios de acuerdo con el artículo 5.5.A).a) de la Ley 20/1991 o, en su caso, se trate de potabilizadores, desalinizadoras o depuradoras de titularidad pública.

– También se aplicará dicho tipo impositivo cero en aquellas ejecuciones de obra de reconstrucción total, conservación con total tratamiento y refuerzo de cubiertas y estructuras, reconstrucciones necesarias, siempre y cuando dichas actuaciones puedan considerarse como de rehabilitación a efectos de la Ley 20/1991, y en los mismos términos expresados en el párrafo anterior. Respecto a la ejecución de obra de ampliación de un edificio público de carácter demanial existente, se equiparará a la construcción siempre que suponga una mayor superficie destinada al mismo fin y no aquellas obras que, aunque sean necesarias, tienen lugar dentro de una construcción previa que ya ha sido realizada.

Por el contrario, será de aplicación el tipo general del IGIC del 5 por 100 en el resto de operaciones objeto de consulta.

Lo que, de conformidad con lo establecido en la Disposición Adicional Décima, número tres, de la Ley 20/1991, y con el alcance previsto en el articulo 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, advirtiendo que la presente consulta no tendrá efectos vinculantes respecto a las cuestiones relacionadas con el objeto o tramitación de un procedimiento, recurso o reclamación iniciado con anterioridad a su presentación, lo que le comunico para su conocimiento y demás efectos.

Las Palmas de Gran Canaria, 23 de noviembre de 2006

El DIRECTOR GENERAL DE TRIBUTOS

Alberto Génova Galván