**CONSULTA TRIBUTOS REF Y PROPIOS**

**CONSULTA NÚM. 1422 (08/08/2011)**

| **PERSONA O ENTIDAD CONSULTANTE** | **DOMICILIO** |
|---|---|
| **CONCEPTO IMPOSITIVO**<br>Impuesto General Indirecto Canario | **NORMATIVA APLICABLE**<br>Art. 4.1 Ley 20/1991<br>Art. 5.1 Ley 20/1991<br>Art. 10.1.18º, 10.1.27º y 10.3 Ley 20/1991<br>Art. 11 Ley 20/1991<br>Art. 19.1.2º.b) Ley 20/1991<br>Art. 27.1.4º Ley 20/1991<br>Art. 58 ter.2 Ley 20/1991<br>Anexo II.1.9º Ley 20/1991<br>Anexo III Ley 20/1991<br>D.A.Octava.Uno.3 Ley 20/1991<br>Art. 14.1 y 2.1º R.D. 2538/1994<br>Art. 42.1.2º.b) R.D. 2538/1994 |

**CUESTIÓN PLANTEADA**

La sociedad mercantil consultante pretende iniciar un negocio de compraventa de oro y metales preciosos, compraventa con pacto de retracto y empeño de los mismos, de particulares.

Los metales adquiridos los destina a la venta a :

a) Empresas industriales para su fundición

b) Intermediarios que lo entregarán a empresas de fundición

c) Particulares

Las mercancías que se venden a otras empresas son chatarra de chatarra de oro y piedras preciosas, cuyo destino final será la entrega a empresas que lo fundirán.

Las ventas a empresas pueden ser a empresas establecidas en Canarias o fuera del territorio canario. En los casos de ventas a empresas establecidas fuera de Canarias, la exportación puede hacerse por el transmitente, por el adquirente no establecido en Canarias o por un tercero en nombre y por cuenta de éste.

En lo que se refiere al empeño, la operación es la siguiente: El particular recibe un préstamo dejando como garantía una joya en depósito. El importe que se recibe es el equivalente al valor de tasación de la joya. Pasado el período del contrato, el particular puede, o bien recuperar la joya a cambio del dinero recibido al inicio de la operación más un interés, o renovar el período del contrato pagando el interés pactado. Si no acude a retirar la joya o renovar el contrato, la joya pasa a propiedad de la empresa.

En el caso de compraventa con pacto de retracto o contrato de venta recuperable, el particular vende la joya a la empresa recibiendo como contraprestación el valor de la misma. En el contrato de compraventa se establece un período mediante el cual el vendedor se reserva el derecho de recuperar los efectos vendidos con pacto de retracto acorde al artículo 1507 y

siguientes del Código Civil. Durante este tiempo el comprador se compromete a custodiar las joyas y el vendedor puede recuperarlas por un precio estipulado en el contrato que corresponde al precio de venta inicial más una cantidad en concepto de custodia y administración. Si llegado el vencimiento no ejercita el derecho de retracción, la empresa venderá las joyas.

De acuerdo con lo manifestado, se consulta por la sujeción a IGIC o al concepto de Transmisiones patrimoniales Onerosas (en adelante TPO) del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados de las compras a particulares. Menciona el consultante diversas sentencias (TS de 18 de enero, TSJ de Cataluña 742/2007, de 29 de junio, TSJ de Cataluña 701/2007 de 21 de junio) en las que se considera que la operación no está sujeta ni al Impuesto sobre el Valor Añadido ni a TPO.

En el caso de que se considere sujeto a TPO, se consultan los requisitos formales de la liquidación, en particular, si se puede hacer una autoliquidación para cada compra consignando los datos del comprador o si se pueden hacer declaraciones que incluyan varios compradores. También se realizan las siguientes consultas:

Si las actividades de la consultante se encuentran sujetas y exentas de IGIC o no y, en su caso, el tipo impositivo aplicable.

Si se puede acoger al régimen especial del oro de inversión

Si se produce un supuesto de inversión del sujeto pasivo en la venta en base al artículo 19.1.2º.b) de la Ley 20/1991.

En los casos en que se venda a empresas establecidas fuera del territorio de aplicación del impuesto y el adquirente es quien los transporta fuera de Canarias, si se puede acoger a la exención por exportación y requisitos formales, en especial si el adquirente no establecido puede presentar un solo DUA de exportación englobando todas sus adquisiciones de oro en Canarias a distintos empresarios o debe presentar, para justificar la exención, tantos DUA como adquisiciones se realizan.

En lo que se refiere al empeño, si puede acogerse a la exención del IGIC del artículo 10.1.18 de la Ley 20/1991

**CONTESTACIÓN VINCULANTE**

Primero. Se encuentra sujeta al IGIC la entrega en Canarias de chatarra de oro y piedras preciosas que realiza la sociedad mercantil consultante, con independencia del adquirente del mismo.

Se encuentra sujeta al IGIC la adquisición en Canarias de chatarra de oro y piedras preciosas que la sociedad mercantil consultante realiza, siempre que el vendedor sea un empresario o profesional y el bien vendido se encuentre integrado en su patrimonio empresarial o profesional. No se encuentra sujeta al IGIC la entrega de chatarra de oro y piedras preciosas en favor de la sociedad mercantil consultante efectuada por un particular, o por un ente sin personalidad jurídica a que se refiere el artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, siempre que este ente no tenga carácter empresarial o profesional.



Profesor Agustín Millares Carló, 22, 5ª Planta,
Edif. Usos Múltiples I
35071 – Las Palmas de Gran Canaria
Tlfo. 928.11.73.65 - Fax 928.45.56.84

Avda. 3 de Mayo,2 y 4,
38071 – Santa Cruz de Tenerife
Tlfo. 922.47.66.06 - Fax 922.47.66.73

Segundo. La entrega de chatarra de oro y piedras preciosas sujeta al IGIC tributa con carácter general al tipo incrementado del 13 por 100, salvo que se den las circunstancias objetivas y subjetivas previstas en las letras a), b) y c) del Anexo II.1.9º de la Ley 20/1991, en cuyo supuesto la entrega tributa al tipo general del 5 por 100.

Tercero. Si bien parece desprenderse que la adquisición del chatarra de oro y piedras preciosas que realiza la entidad mercantil consultante es para su posterior entrega sin transformación, y si bien puede realizar entrega de los mismos a particulares, parece desprenderse del texto de la consulta que la actividad comercial se dirige básicamente a la venta de chatarra de oro y piedras preciosas a empresas industriales para su fundición y a intermediarios que lo entregarán a empresas de fundición, por lo que lo más razonable es suponer que el consultante incumple el requisito cuantitativo para su consideración como comerciante minorista en el IGIC. No obstante, de cumplirse las dos condiciones establecidas en el artículo 10.3 de la Ley 20/1991, las entregas de chatarra de oro y piedras preciosas que realiza la entidad mercantil consultante se encontrarían sujetas y exentas del IGIC.

Cuarto.- Se encuentra sujeta pero exenta del IGIC la entrega de chatarra de oro y piedras preciosas puesta a disposición del adquirente en Canarias, que sea enviada o exportada a otro territorio distinto de Canarias por la propia entidad mercantil consultante, por el adquirente no establecido en las Islas Canarias o por un tercero en nombre y por cuenta de éste, siempre y cuando se cumplan, tratándose de una expedición de carácter comercial, los requisitos temporales y formales establecidos en los números 1 y 2.1º del artículo 14 del Real Decreto 2538/1994.

En las declaraciones de exportación (DUA de exportación) que se formalicen a la salida de los bienes de las Islas Canarias podrán adjuntarse una pluralidad de facturas, que deberán consignarse debidamente en la declaración.

Quinto.- Se encuentran exentos de IGIC los intereses devengados con ocasión de la concesión de un préstamo con prenda, es decir, del empeño de oro, otros metales preciosos o joyas, por parte de la sociedad mercantil consultante, en virtud de lo establecido en el artículo 10.1.18.b) de la Ley 20/1991. No obstante, no puede aplicarse dicha exención respecto a los contratos de compraventa con pacto de retracto y la contraprestación derivada de los gastos de "*custodia y administración*", también llamados "*sobreprecio*", "*bonificación*" o "*indemnización por rescate"* cuando se ejercite el retracto de la compraventa, sobre esta contraprestación deberá aplicarse el tipo general del 5 por 100 del IGIC.

Sexto.- En la medida en que las entregas que realiza la sociedad consultante a otras empresas consistan en chatarra de oro, cuyo destino final será la entrega a empresas que lo fundirán, puede concluirse que no se trata de oro de inversión, concepto que se limita exclusivamente a ciertos lingotes, láminas o monedas de oro que cumplan las características legalmente establecidas, y por tanto la sociedad mercantil consultante no se encuentra acogido al régimen especial aplicable a las operaciones con oro de inversión.

Séptimo.- En todo caso, en las entregas que realice la sociedad mercantil consultante de oro sin elaborar o de productos semielaborados de oro, de ley igual o superior a 325 milésimas, definidos conforme establece el artículo 42.1.2º.b) del Real Decreto 2538/1994, se invertirá el



Profesor Agustín Millares Carló, 22, 5ª Planta,
Edif. Usos Múltiples I
35071 – Las Palmas de Gran Canaria
Tlfo. 928.11.73.65 - Fax 928.45.56.84

Avda. 3 de Mayo,2 y 4,
38071 – Santa Cruz de Tenerife
Tlfo. 922.47.66.06 - Fax 922.47.66.73

sujeto pasivo en el adquirente, siempre y cuando se trate de empresarios o profesionales o entes públicos y personas jurídicas que no actúen como empresarios o profesionales, todo ello de acuerdo con el artículo 19.1.2º.b) de la Ley 20/1991. Esta inversión se producirá aunque tales adquirentes no se encuentren establecidos en Canarias.

No se producirá la inversión del sujeto pasivo cuando la entidad mercantil consultante entrega en Canarias bienes distinto del oro sin elaborar o de productos semielaborados de oro, de ley igual o superior a 325 milésimas, definidos conforme establece el artículo 42.1.2º.b) del Real Decreto 2538/1994.



Profesor Agustín Millares Carló, 22, 5ª Planta,
Edif. Usos Múltiples I
35071 – Las Palmas de Gran Canaria
Tlfo. 928.11.73.65 - Fax 928.45.56.84

Avda. 3 de Mayo,2 y 4,
38071 – Santa Cruz de Tenerife
Tlfo. 922.47.66.06 - Fax 922.47.66.73

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

**PRIMERO.-** La sociedad mercantil consultante pretende iniciar un negocio de compraventa de oro y metales preciosos, compraventa con pacto de retracto y empeño de los mismos, de particulares.

Los metales adquiridos los destina a la venta a:

d) Empresas industriales para su fundición

e) Intermediarios que lo entregarán a empresas de fundición

f) Particulares

Las mercancías que se venden a otras empresas son chatarra de chatarra de oro y piedras preciosas, cuyo destino final será la entrega a empresas que lo fundirán.

Las ventas a empresas pueden ser a empresas establecidas en Canarias o fuera del territorio canario. En los casos de ventas a empresas establecidas fuera de Canarias, la exportación puede hacerse por el transmitente, por el adquirente no establecido en Canarias o por un tercero en nombre y por cuenta de éste.

En lo que se refiere al empeño, la operación es la siguiente: El particular recibe un préstamo dejando como garantía una joya en depósito. El importe que se recibe es el equivalente al valor de tasación de la joya. Pasado el período del contrato, el particular puede, o bien recuperar la joya a cambio del dinero recibido al inicio de la operación más un interés, o renovar el período del contrato pagando el interés pactado. Si no acude a retirar la joya o renovar el contrato, la joya pasa a propiedad de la empresa.

En el caso de compraventa con pacto de retracto o contrato de venta recuperable, el particular vende la joya a la empresa recibiendo como contraprestación el valor de la misma. En el contrato de compraventa se establece un período mediante el cual el vendedor se reserva el derecho de recuperar los efectos vendidos con pacto de retracto acorde al artículo 1507 y siguientes del Código Civil. Durante este tiempo el comprador se compromete a custodiar las joyas y el vendedor puede recuperarlas por un precio estipulado en el contrato que corresponde al precio de venta inicial más una cantidad en concepto de custodia y administración. Si llegado el vencimiento no ejercita el derecho de retracción, la empresa venderá las joyas.

De acuerdo con lo manifestado, se consulta por la sujeción a IGIC o al concepto de Transmisiones patrimoniales onerosas (en adelante TPO) del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados de las compras a particulares. Menciona el consultante diversas sentencias (TS de 18 de enero, TSJ de Cataluña 742/2007, de 29 de junio, TSJ de Cataluña 701/2007 de 21 de junio) en las que se considera que la operación no está sujeta ni al Impuesto sobre el Valor Añadido ni a TPO.



Profesor Agustín Millares Carló, 22, 5ª Planta,
Edif. Usos Múltiples I
35071 – Las Palmas de Gran Canaria
Tlfo. 928.11.73.65 - Fax 928.45.56.84

Avda. 3 de Mayo,2 y 4,
38071 – Santa Cruz de Tenerife
Tlfo. 922.47.66.06 - Fax 922.47.66.73

En el caso de que se considere sujeto a TPO, se consultan los requisitos formales de la liquidación, en particular, si se puede hacer una autoliquidación para cada compra consignando los datos del comprador o si se pueden hacer declaraciones que incluyan varios compradores. También se realizan las siguientes consultas:

Si las actividades de la consultante se encuentran sujetas y exentas de IGIC o no y, en su caso, el tipo impositivo aplicable.

Si se puede acoger al régimen especial del oro de inversión

Si se produce un supuesto de inversión del sujeto pasivo en la venta en base al artículo 19.1.2º.b) de la Ley 20/1991.

En los casos en que se venda a empresas establecidas fuera del territorio de aplicación del impuesto y el adquirente es quien los transporta fuera de Canarias, si se puede acoger a la exención por exportación y requisitos formales, en especial si el adquirente no establecido puede presentar un solo DUA de exportación englobando todas sus adquisiciones de oro en Canarias a distintos empresarios o debe presentar, para justificar la exención, tantos DUA como adquisiciones se realizan.

En lo que se refiere al empeño, si puede acogerse a la exención del IGIC del artículo 10.1.18 de la Ley 20/1991

**SEGUNDO.-** Debe advertirse previamente que esta Dirección General de Tributos únicamente es competente, respecto al contenido de la consulta planteada, para resolver las cuestiones relativas al IGIC y no las relativas al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

**TERCERO.-** Respecto a la primera de las consultas realizadas (si las actividades de la consultante se encuentran sujetas y exentas de IGIC o no y, en su caso, el tipo impositivo aplicable), debemos analizar por separado los dos tipos de operaciones que manifiesta realizar: la compraventa de chatarra de oro y piedras preciosas y la compraventa de chatarra de oro y piedras preciosas con pacto de retracto y el empeño de joyas.

**a) <u>Compraventa de chatarra de oro y piedras preciosas</u>**

Para empezar, el artículo 4.1 de la Ley 20/1991 establece la sujeción al IGIC de las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por empresarios y profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional.

Son actividades empresariales o profesionales las que impliquen la ordenación por cuenta propia de factores de producción materiales y humanos, o de uno de ellos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios (artículo 5.1 de la Ley 20/1991) y, por último, a los efectos del IGIC se reputarán empresarios o profesionales a quienes realicen habitualmente actividades empresariales o profesionales, considerándose, entre otros, como tales a las sociedades mercantiles salvo prueba en contrario (artículo 5.2.2º de la Ley 20/1991).

Conforme a las disposiciones legales citadas con anterioridad, queda claro que la sociedad mercantil consultante es un empresario a efectos del IGIC y, por tanto, las operaciones de entrega de bienes o prestaciones de servicios que la misma realice en Canarias estarán sujetas al IGIC. Con el



Profesor Agustín Millares Carló, 22, 5ª Planta,
Edif. Usos Múltiples I
35071 – Las Palmas de Gran Canaria
Tlfo. 928.11.73.65 - Fax 928.45.56.84

Avda. 3 de Mayo,2 y 4,
38071 – Santa Cruz de Tenerife
Tlfo. 922.47.66.06 - Fax 922.47.66.73

mismo fundamento, no están sujetas al IGIC las ventas de chatarra de de oro y piedras preciosas realizadas a la sociedad mercantil consultante por particulares puesto que tales bienes no forman parte de patrimonio empresarial o profesional alguno. Estarán sujetas al IGIC las ventas de chatarra de oro y piedras preciosas realizadas en Canarias a favor de la sociedad mercantil consultante cuando el vendedor sea otra sociedad mercantil o los bienes integren el patrimonio empresarial de un empresario o profesional individual o de un ente sin personalidad jurídica a los que se refiere el artículo 35.4 de la Ley 58/2003, siempre y cuando este ente tenga carácter empresarial o profesional.

Establecida la sujeción al IGIC de las entregas de bienes o prestaciones de servicios que realice en Canarias la sociedad mercantil consultante, debemos analizar si resulta aplicable algún supuesto de exención.

Parece desprenderse del texto de la consulta que la entidad mercantil consultante pretende dedicarse a adquirir chatarra de oro y piedras preciosas y posteriormente venderlos sin ninguna transformación. Teniendo en cuenta esta circunstancia resulta relevante el supuesto de exención contemplado en el artículo 10.1.27º de la Ley 20/1991 que dispone lo siguiente:

*"1. Están exentas de este Impuesto:*

*(...)*

*27) Las entregas de bienes que efectúen los comerciantes minoristas.*

*(...)"*

El artículo 10.3 de la Ley 20/1991 contempla los requisitos para que un sujeto pasivo disponga de la consideración, a efectos del IGIC, de comerciante minorista:

*"3. A los efectos de este Impuesto se considerarán comerciantes minoristas los sujetos pasivos en quienes concurran los siguientes requisitos:*

*1º.- Que realicen con habitualidad ventas de bienes muebles o semovientes sin haberlos sometido a proceso alguno de fabricación, elaboración o manufactura, por sí mismos o por medio de terceros.*

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

*(...)"*

Del contenido del artículo 10.3 de la Ley 20/1991 se desprende que para que un sujeto pasivo tenga la consideración de comerciante minorista debe cumplir con dos requisitos, a saber:

a) Cualitativo: realizar con habitualidad ventas de bienes muebles o semovientes sin haberlos sometido a proceso alguno de fabricación, elaboración o manufactura, por sí mismos o por medio de terceros;

y b) Cuantitativo: la suma de sus contraprestaciones correspondientes a las entregas de dichos bienes en establecimientos situados en Canarias a quienes no tengan la condición de empresarios o



Profesor Agustín Millares Carló, 22, 5ª Planta,
Edif. Usos Múltiples I
35071 – Las Palmas de Gran Canaria
Tlfo. 928.11.73.65 - Fax 928.45.56.84

Avda. 3 de Mayo,2 y 4,
38071 – Santa Cruz de Tenerife
Tlfo. 922.47.66.06 - Fax 922.47.66.73

profesionales o a la Seguridad Social, efectuadas en el año precedente, hubiera excedido del 70 por 100 del total de las realizadas.

Del texto de la consulta parece desprenderse que la adquisición de chatarra de oro y piedras preciosas que realiza la entidad mercantil consultante es para su posterior entrega sin transformación, por lo que se cumpliría el requisito cualitativo. En la medida en que, si bien se menciona en el texto de la consulta que podrá entregar la chatarra de oro y piedras preciosas a particulares, el consultante parece hacer mayor hincapié en que su actividad comercial se dirige a la venta de chatarra de oro y piedras preciosas a empresas industriales para su fundición y a intermediarios que lo entregarán a empresas de fundición, lo más razonable es suponer que el consultante incumple el requisito cuantitativo para su consideración como comerciante minorista en el IGIC. No obstante, de cumplirse las dos condiciones establecidas en el artículo 10.3 de la Ley 20/1991, las entregas de chatarra de oro y piedras preciosas que realiza la entidad mercantil consultante se encontrarían sujetas y exentas del IGIC.

Con independencia de todo ello, se señala expresamente en el texto de la consulta que las ventas a empresas pueden ser a empresas establecidas en Canarias o fuera del territorio canario; en los casos de ventas a empresas establecidas fuera de Canarias, la exportación puede hacerse por el transmitente, por el adquirente no establecido en Canarias o por un tercero en nombre y por cuenta de éste.

Debemos analizar las ventas (entregas de chatarra de oro y piedras preciosas) que efectúa la sociedad mercantil consultante a empresas establecidas fuera de Canarias, distinguiendo las siguientes situaciones:

1) La chatarra de oro y piedras preciosas puesta a disposición del adquirente en Canarias es enviada o exportada a otro territorio por la propia sociedad mercantil consultante.

Esta entrega estará sujeta y exenta al IGIC por aplicación de lo dispuesto en el artículo 11.1 de la Ley 20/1991 que dispone:

*"Están exentas:*

*1. Las entregas de bienes enviados con carácter definitivo a la Península, Islas Baleares, Ceuta, Melilla, cualquier otro Estado miembro de la CEE o bien exportados definitivamente, a Terceros Países por el transmitente o por un tercero en nombre y por cuenta de éste."*

El desarrollo reglamentario de este artículo legal es el artículo 14.1 del Real Decreto 2538/1994, de 29 de diciembre, por el que se dictan normas de desarrollo relativas al Impuesto General Indirecto Canario y al Arbitrio sobre la producción e importación en las Islas Canarias, creados por la Ley 20/1991, de 7 de junio (en adelante, Real Decreto 2538/1994), que dispone lo siguiente:

*"Están exentas del Impuesto las siguientes operaciones:*

*1. Las entregas de bienes enviados con carácter definitivo a la Península, Islas Baleares, Ceuta, Melilla o cualquier otro Estado miembro de la Comunidad Europea o bien exportados definitivamente a Países terceros por el transmitente o por un tercero en nombre y por cuenta de éste.*



Profesor Agustín Millares Carló, 22, 5ª Planta,
Edif. Usos Múltiples I
35071 – Las Palmas de Gran Canaria
Tlfo. 928.11.73.65 - Fax 928.45.56.84

Avda. 3 de Mayo,2 y 4,
38071 – Santa Cruz de Tenerife
Tlfo. 922.47.66.06 - Fax 922.47.66.73

*Las entregas de bienes con destino a las zonas marítimas situadas fuera del mar territorial a que se refiere el artículo 2º de este Reglamento tendrán, a efectos de la aplicación del Impuesto, la misma consideración que las entregas de bienes exportados con carácter definitivo a Países terceros.*

*La exención estará condicionada a la salida efectiva de los bienes del territorio de la Comunidad Autónoma de Canarias, entendiéndose producida la misma cuando así lo establezca la legislación aplicable.*

*A efectos de acreditar su derecho a la exención, el transmitente deberá conservar a disposición de la Administración, durante el plazo de prescripción del Impuesto, las copias de las facturas, el duplicado de la declaración en el que se acredite, por diligencia de la Oficina gestora, la salida de los bienes y demás documentos justificativos de la operación."*

2) La chatarra de oro y piedras preciosas puesta a disposición del adquirente en Canarias es enviada o exportada por el adquirente no establecido en Canarias.

Esta entrega estará sujeta al IGIC pero exenta por aplicación de lo dispuesto en el artículo 11.2 de la Ley 20/1991 que dispone:

*"Están exentas:*

*(...)*

*2. Las entregas de los bienes, enviados con carácter definitivo a la Península, Islas Baleares, Ceuta, Melilla, cualquier otro Estado miembro de la CEE o bien exportados definitivamente, a Terceros Países por el adquirente no establecido en las Islas Canarias o por un tercero en nombre y por cuenta de éste. (...)"*

La aplicación de esta exención está condicionada, y tratándose de expediciones de carácter comercial, al cumplimiento de un conjunto de requisitos formales y temporales que se encuentran recogidos en el artículo 14.2 del Real Decreto 2538/1994:

*"Están exentas del Impuesto las siguientes operaciones:*

*(...)*

*2. Las entregas de los bienes enviados con carácter definitivo a la Península, Islas Baleares, Ceuta, Melilla o cualquier otro Estado miembro de la Comunidad Europea o bien exportados definitivamente a Países terceros por el adquirente no establecido en las Islas Canarias o por un tercero en nombre y por cuenta de éste, cuando se cumplan las condiciones y requisitos señalados a continuación.*

*La exención establecida en este número 2 no comprende las entregas de bienes destinados al equipamiento o avituallamiento de embarcaciones deportivas o de recreo, de aviones de turismo o de cualquier medio de transporte de uso privado del adquirente.*

*Los requisitos que condicionan la exención son, en cada caso, los siguientes:*

*1º. Expediciones de carácter comercial.*

*Cuando los bienes objeto de las entregas constituyan una expedición comercial:*



Profesor Agustín Millares Carló, 22, 5ª Planta,
Edif. Usos Múltiples I
35071 – Las Palmas de Gran Canaria
Tlfo. 928.11.73.65 - Fax 928.45.56.84

Avda. 3 de Mayo,2 y 4,
38071 – Santa Cruz de Tenerife
Tlfo. 922.47.66.06 - Fax 922.47.66.73

*a) El adquirente o tercero que actúe en nombre y por cuenta de éste, deberá entregar al proveedor un acuse de recibo de los bienes en el momento en que sean puestos a disposición de aquéllos.*

*b) Los bienes deberán salir efectivamente del territorio de la Comunidad Autónoma de Canarias en el plazo de tres meses siguientes a la fecha de la puesta a disposición de los mismos, entendiéndose producida la salida cuando así lo establezca la legislación aplicable.*

*c) Las declaraciones de envío al territorio peninsular español, Islas Baleares, Ceuta, Melilla o cualquier otro Estado miembro de la Comunidad Europea o de exportación a Países terceros se cumplimentarán por el proveedor y se presentarán en la Oficina gestora por el adquirente o por el tercero que haya actuado en su nombre y por su cuenta, quienes, en el plazo de treinta días siguientes a la fecha de la salida de los bienes, remitirán al proveedor el duplicado de las declaraciones con la diligencia de la citada Oficina que acredite dicha salida.*

*El incumplimiento de los plazos señalados en las letras b) y c) anteriores determinará la obligación del proveedor de liquidar el Impuesto correspondiente a la operación.*

*d) El proveedor deberá conservar a disposición de la Administración la documentación indicada en el número 1 anterior. (...)"*

Respecto a las formalidades inherentes de la gestión de exportaciones, el artículo 39 del Reglamento de gestión aplicable a las operaciones de importación y exportación relativas a los tributos derivados del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, aprobado por el artículo único del Decreto 145/2006, de 24 de octubre, establece, entre otras, la obligación de presentar declaración, cuyo tenor literal es el siguiente:

*"1. La salida de bienes fuera del territorio de las Islas Canarias quedará sometida a la presentación de despacho de los mismos ante la Administración Tributaria Canaria, así como a la formulación de una declaración de exportación ante la oficina de dicha Administración correspondiente al lugar de salida de aquéllos. (...)"*

Esta declaración de exportación puede referirse a diferentes bienes, y podrán adjuntarse varias facturas comerciales, si bien dichas facturas deberán consignarse en el documento de exportación.

3) La chatarra de oro y piedras preciosas puesta a disposición del adquirente en Canarias es enviada o exportada por un tercero en nombre y por cuenta del adquirente no establecido en Canarias.

Resulta plenamente aplicable lo expresado en la número 2 anterior.

Respecto al tipo impositivo aplicable a dichas operaciones, el anexo II.1.9º de la Ley 20/1991 dispone que el tipo impositivo incrementado del 13 por 100 del Impuesto General Indirecto Canario se aplicará a las siguientes operaciones:

*"El tipo incrementado de1 13 por 100 del Impuesto General Indirecto Canario se aplicará a las siguientes operaciones:*

*1. Entregas o importaciones de los bienes que se indican a continuación:*

*(...)*



Profesor Agustín Millares Carló, 22, 5ª Planta,
Edif. Usos Múltiples I
35071 – Las Palmas de Gran Canaria
Tlfo. 928.11.73.65 - Fax 928.45.56.84

Avda. 3 de Mayo,2 y 4,
38071 – Santa Cruz de Tenerife
Tlfo. 922.47.66.06 - Fax 922.47.66.73

*9º. Joyas, alhajas, piedras preciosas y semipreciosas, perlas naturales, cultivadas y de imitación, objetos elaborados total o parcialmente con oro, plata o platino, las monedas conmemorativas de curso legal, los damasquinados y la bisutería.*

*No se incluyen en el párrafo anterior:*

*a) Los objetos de exclusiva aplicación industrial, clínica o científica.*

*b) Los lingotes no preparados para su venta al público, chapas, láminas, varillas, chatarra, bandas, polvo y tubos que contengan oro o platino, siempre que todos ellos se adquieran por fabricantes, artesanos o protésicos para su transformación o por comerciantes mayoristas de dichos metales para su venta exclusiva a fabricantes, artesanos o protésicos.*

*c) Las partes de productos o artículos manufacturados incompletos que se transfieran entre fabricantes para su transformación o elaboración posterior.*

*A efectos de este impuesto se consideran piedras preciosas, exclusivamente, el diamante, el rubí, el zafiro, la esmeralda, el aguamarina, el ópalo y la turquesa."*

Por tanto, con carácter general tributa al tipo impositivo incrementado del 13 por 100 la entrega de chatarra de oro y piedras preciosas, salvo que se den algunas de las circunstancias objetivas y subjetivas expresadas en las letras a), b) y c) del Anexo II.1.9º de la Ley 20/1991, en cuyo caso será aplicable el tipo impositivo general del 5 por 100, conforme a lo previsto en el artículo 27.1.4º de la Ley 20/1991 y en la Disposición adicional octava.Uno.3 del mismo cuerpo legal.

**b) <u>Compraventa de chatarra de oro y piedras preciosas con pacto de retracto y el empeño de joyas</u>**

Describe la entidad mercantil consultante dos operaciones aparentemente de diferente naturaleza, por un lado el empeño de joyas, entendido como un préstamo con prenda, y por otro una compraventa con pacto de retracto. Si nos atenemos a la naturaleza económica de las operaciones, en ambas prestatario-vendedor y prestamista-comprador satisfacen las mismas necesidades económicas, el primero obtiene financiación y el segundo una remuneración, llámese intereses o gastos de custodia y administración, tal y como manifiesta el consultante. A primera vista, la única diferencia es la posibilidad de renovar el período del contrato, que únicamente se menciona por el consultante en el contrato de préstamo.

El artículo 1872 del Código Civil, al regular la enajenación de la prenda por el acreedor a quien oportunamente no hubiese sido satisfecho de su crédito, le permite su enajenación ante notario y mediante subasta pública. Por el contrario, la compra con pacto de retracto no está sujeta a dichas formalidades en la enajenación por el adquirente cuando obtiene su dominio, si bien el artículo 1873 del Código Civil reconoce la trascendencia de ciertas leyes y reglamentos especiales, entre otros el que se cita a continuación, que pueden aplicarse al supuesto planteado. En todo caso, no es la consulta tributaria vinculante el cauce adecuado para resolver dichas discusiones de carácter civilista en la medida en que no afecten directamente a la aplicación de los tributos.

Esta equivalencia entre préstamo con prenda y compraventa con pacto de retracto aparece ya reconocida en el artículo 1 del Real Decreto de 12 de junio de 1909 por el que se aprueba el



Profesor Agustín Millares Carló, 22, 5ª Planta,
Edif. Usos Múltiples I
35071 – Las Palmas de Gran Canaria
Tlfo. 928.11.73.65 - Fax 928.45.56.84

Avda. 3 de Mayo,2 y 4,
38071 – Santa Cruz de Tenerife
Tlfo. 922.47.66.06 - Fax 922.47.66.73

Reglamento de las Casas de Préstamos y Establecimientos similares, que establecía que "*Quedan sometidos a las prescripciones del presente Reglamento todos los establecimientos dedicados a contratar préstamos sobre alhajas, ropas, muebles, etc. y cualesquiera otros que se dediquen a operaciones que, con distintos nombres, tales como el de compraventa con pacto de retro, aunque se hubiere llamado mercantil, equivalgan sustancialmente al préstamo sobre prenda."*

Llega a tal punto el citado Reglamento que taxativamente establece la equivalencia de exacta de los elementos propios de ambos conceptos en su artículo 9, "*Cuando la operación se hubiere designado con otro nombre, tal como el de compraventa con pacto de retro, aunque se hubiere llamado mercantil, el asiento en el libro registro comprenderá los mismos datos determinados en el artículo anterior, equivaliendo en este caso, y para todos los efectos, la entrega del objeto vendido, a la prenda; el importe real de la venta, al del préstamo; el sobreprecio, bonificación o indemnización por rescate, a la remuneración por el préstamo; y el vendedor, al empeñante"*

Pero esta similitud en el ámbito civil no es tan evidente en el ámbito del IGIC; en efecto, el préstamo oneroso con prenda realizado por la consultante, sociedad mercantil, es una operación incuestionablemente sujeta al IGIC conforme a la definición del hecho imponible del Impuesto. La compraventa con pacto de retro, cuando el transmitente no es un empresario o profesional, tampoco deja lugar a la duda el considerar que se trata de una operación no sujeta al IGIC.

Pero en el supuesto planteado tanto en uno como en el otro caso existe una remuneración a favor de la sociedad mercantil consultante, en el primero caso se denomina interés y en el segundo en el escrito de consulta se la denomina "*custodia y administración*", mismo concepto que en el Reglamento de las "Casas de Préstamos" se la reconoce como "*sobreprecio, bonificación o indemnización*". Esta circunstancia lleva a la conclusión de que, en el supuesto de compraventa con pacto de retro, en el caso de que el vendedor ejecute la cláusula de retrocesión y recupere la cosa vendida, el importe que debe satisfacer al comprador, sociedad mercantil, en concepto de gastos de "*custodia y administración*", "*sobreprecio*", "*bonificación*" o "*indemnización por rescate*" o cualquier otra denominación, corresponde a una prestación de servicios en el ámbito del IGIC, y ello independientemente de que la propia compraventa, en el momento de su formalización, estuviera o no sujeta al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, cuestión que, como se ha dicho, no es competencia de este Centro Directivo.

El artículo 10.1.18º de la Ley 20/1991 establece la exención de una serie de operaciones financieras, cualquiera que sea la condición del prestatario y la forma en que se instrumente, incluso mediante efectos financieros. Entre ellas, en la letra b) se menciona a la "*concesión de créditos y préstamos en dinero, cualquiera que sea la condición del prestatario y la forma en que se instrumente, incluso mediante efectos financieros."*

En consecuencia, los intereses devengados con ocasión de la concesión de un préstamo con prenda, es decir, del empeño de oro, otros metales preciosos o joyas, por parte de la sociedad mercantil consultante se encuentra exenta de IGIC en virtud de lo establecido en el artículo 10.1.18.b) de la Ley 20/1991. No obstante, prohibida la aplicación analógica de los beneficios o incentivos fiscales en el ámbito tributario (artículo 14 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria), no puede aplicarse dicha exención respecto a los contratos de compraventa con pacto de retracto y la



Profesor Agustín Millares Carló, 22, 5ª Planta,
Edif. Usos Múltiples I
35071 – Las Palmas de Gran Canaria
Tlfo. 928.11.73.65 - Fax 928.45.56.84

Avda. 3 de Mayo,2 y 4,
38071 – Santa Cruz de Tenerife
Tlfo. 922.47.66.06 - Fax 922.47.66.73

contraprestación derivada de los gastos de "*custodia y administración*", también llamados "*sobreprecio*", "*bonificación*" o "*indemnización por rescate"* cuando se ejercite el retracto de la compraventa, estando sujeta al tipo general del 5 por 100 de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 27.1.4º y Disposición adicional octava.Uno.3, ambos de la Ley 20/1991.

**CUARTO.-** Respecto a la consulta sobre si por la actividad de entrega de chatarra de oro y piedras preciosas se puede acoger al régimen especial aplicable a las operaciones con oro de inversión, debe indicarse que este régimen especial, regulado en el artículo 58 ter de la Ley 20/1991, gira en torno al concepto de oro de inversión que viene recogido en el número 2 de este artículo en los siguientes términos:

*2. A efectos de lo dispuesto en la presente Ley, se considerará oro de inversión:*

*1º. Los lingotes o láminas de oro de ley igual o superior a 995 milésimas y cuyo peso se ajuste a lo dispuesto en el anexo III de esta Ley.*

*2º. Las monedas de oro que reúnan los siguientes requisitos:*

*a) Que sean de ley igual o superior a 900 milésimas.*

*b) Que hayan sido acuñadas con posterioridad al año 1800.*

*c) Que sean o hayan sido moneda de curso legal en su país de origen.*

*d) Que sean comercializadas habitualmente por un precio no superior en un 80 por 100 al valor de mercado del oro contenido en ellas.*

*En todo caso, se entenderá que los requisitos anteriores se cumplen en relación con las monedas de oro incluidas en la relación que, a tal fin, se publicará en el "Diario Oficial de las Comunidades Europeas" con anterioridad al 1 de diciembre de cada año. Se considerará que dichas monedas cumplen los requisitos exigidos para ser consideradas como oro de inversión durante el año natural siguiente a aquél en que se publique la relación citada o en los años sucesivos mientras no se modifiquen las publicadas anteriormente."*

Por otra parte, el Anexo III de la Ley 20/1991 establece el peso de los lingotes o láminas de oro a efectos de su consideración como oro de inversión, y presenta el siguiente tenor literal:

*"Se considerarán oro de inversión a efectos de esta ley los lingotes o láminas de oro de Ley igual o superior a 995 milésimas y que se ajusten a alguno de los pesos siguientes, en la forma aceptada por los mercados de lingotes:*

*12,5 kilogramos.*

*1 kilogramo.*

*500 gramos.*

*250 gramos.*

*100 gramos.*



Profesor Agustín Millares Carló, 22, 5ª Planta,
Edif. Usos Múltiples I
35071 – Las Palmas de Gran Canaria
Tlfo. 928.11.73.65 - Fax 928.45.56.84

Avda. 3 de Mayo,2 y 4,
38071 – Santa Cruz de Tenerife
Tlfo. 922.47.66.06 - Fax 922.47.66.73

*50 gramos.*

*20 gramos.*

*10 gramos.*

*5 gramos.*

*2,5 gramos.*

*2 gramos.*

*100 onzas.*

*10 onzas.*

*5 onzas.*

*1 onza.*

*0.5 onzas.*

*0,25 onzas.*

*10 tael.*

*5 tael.*

*1 tael.*

*10 tolas."*

Describe la sociedad mercantil consultante que las mercancías que vende a otras empresas son chatarra de oro y piedras preciosas, cuyo destino final será la entrega a empresas que lo fundirán, por lo que puede concluirse que no se trata de oro de inversión, concepto que se limita exclusivamente a ciertos lingotes, láminas o monedas de oro que cumplan las características legalmente establecidas, ya citadas con anterioridad, y por tanto el consultante, en función de lo manifestado en su escrito de consulta, no se encuentra sujeto al régimen especial establecido en el artículo 58 ter de la Ley 20/1991.

**QUINTO.-** Por último, se consulta sobre si resulta aplicable la inversión del sujeto pasivo prevista en el artículo 19.1.2º.b) de la Ley 20/1991 a las entregas de chatarra de oro y piedras preciosas efectuadas por la entidad mercantil consultante.

Exclusivamente en lo que se refiere a las entregas de oro, la normativa del IGIC contiene una peculiaridad relevante en estos supuestos, en concreto se produce el mecanismo de la inversión del sujeto pasivo en el adquirente (siempre y cuando sea un empresario o profesional, un ente público o una persona jurídica que no actúe como empresario o profesional) cuando se trata de entregas de oro sin elaborar o de productos semielaborados de oro, de ley igual o superior a 325 milésimas, todo ello de acuerdo con el artículo 19.1.2º.b) de la Ley 20/1991 que presenta el siguiente tenor:

*"1. Son sujetos pasivos del Impuesto:*
*(...)*



Profesor Agustín Millares Carló, 22, 5ª Planta,
Edif. Usos Múltiples I
35071 – Las Palmas de Gran Canaria
Tlfo. 928.11.73.65 - Fax 928.45.56.84

Avda. 3 de Mayo,2 y 4,
38071 – Santa Cruz de Tenerife
Tlfo. 922.47.66.06 - Fax 922.47.66.73

*2.º Excepcionalmente, se invierte la condición de sujeto pasivo en los empresarios o profesionales y, en todo caso, en los entes públicos y personas jurídicas que no actúen como empresarios o profesionales, para quienes se realicen las operaciones sujetas a gravamen en los siguientes supuestos:*
*(...)*
*b) Cuando consistan en entregas de oro sin elaborar o de productos semielaborados de oro, de ley igual o superior a 325 milésimas."*

El desarrollo reglamentario de este último artículo viene contenido en el artículo 42.1.2º.b) del Real Decreto 2538/1994, que dispone lo siguiente:

*"Se considerará oro sin elaborar o producto semielaborado de oro el que se utilice normalmente como materia prima para elaborar productos terminados de oro, tales como lingotes, laminados, chapas, hojas, varillas, hilos, bandas, tubos, granallas, cadenas o cualquier otro que, por sus características objetivas, no esté normalmente destinado al consumo final."*

El mecanismo de inversión del sujeto pasivo se aplicará incluso aunque el adquirente se trate de un empresario o profesional, un ente público o una persona jurídica que no actúe como empresario o profesional, no establecido en las Islas Canarias.

De no tratarse de la entrega de oro sin elaborar o de productos semielaborados de oro, de ley igual o superior a 325 milésimas, ya sea porque el oro comercializado no reúna los requisitos mencionados o simplemente se trate de otros metales preciosos, no se produciría el mecanismo de inversión del sujeto pasivo, salvo que salieran a colación las causas generales que determinan su aplicación conforme a lo dispuesto en el artículo 19.1.2º.a) de la Ley 20/1991 (entrega realizadas por no establecidos en Canarias empresarios o profesionales, entes públicos o personas jurídicas que no actúen como empresarios o profesionales, todos ellos establecidos en Canarias), que en este caso no son pertinentes al resultar la sociedad mercantil consultante un sujeto pasivo establecido en las Islas Canarias.

En todo caso, cuando el adquirente es un particular en ningún caso se producirá la inversión del sujeto pasivo.

**SEXTO.-** A la vista de estos razonamientos, es criterio vinculante de la Dirección General de Tributos que:

Primero. Se encuentra sujeta al IGIC la entrega en Canarias de chatarra de oro y piedras preciosas que realiza la sociedad mercantil consultante, con independencia del adquirente del mismo.

Se encuentra sujeta al IGIC la adquisición en Canarias de chatarra de oro y piedras preciosas que la sociedad mercantil consultante realiza, siempre que el vendedor sea un empresario o profesional y el bien vendido se encuentre integrado en su patrimonio empresarial o profesional. No se encuentra sujeta al IGIC la entrega de chatarra de oro y piedras preciosas en favor de la sociedad mercantil consultante efectuada por un particular, o por un ente sin personalidad jurídica a que se refiere el artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, siempre que este ente no tenga carácter empresarial o profesional.



Profesor Agustín Millares Carló, 22, 5ª Planta,
Edif. Usos Múltiples I
35071 – Las Palmas de Gran Canaria
Tlfo. 928.11.73.65 - Fax 928.45.56.84

Avda. 3 de Mayo,2 y 4,
38071 – Santa Cruz de Tenerife
Tlfo. 922.47.66.06 - Fax 922.47.66.73

Segundo. La entrega de chatarra de oro y piedras preciosas sujeta al IGIC tributa con carácter general al tipo incrementado del 13 por 100, salvo que se den las circunstancias objetivas y subjetivas previstas en las letras a), b) y c) del Anexo II.1.9º de la Ley 20/1991, en cuyo supuesto la entrega tributa al tipo general del 5 por 100.

Tercero. Si bien parece desprenderse que la adquisición del chatarra de oro y piedras preciosas que realiza la entidad mercantil consultante es para su posterior entrega sin transformación, y si bien puede realizar entrega de los mismos a particulares, parece desprenderse del texto de la consulta que la actividad comercial se dirige básicamente a la venta de chatarra de oro y piedras preciosas a empresas industriales para su fundición y a intermediarios que lo entregarán a empresas de fundición, por lo que lo más razonable es suponer que el consultante incumple el requisito cuantitativo para su consideración como comerciante minorista en el IGIC. No obstante, de cumplirse las dos condiciones establecidas en el artículo 10.3 de la Ley 20/1991, las entregas de chatarra de oro y piedras preciosas que realiza la entidad mercantil consultante se encontrarían sujetas y exentas del IGIC.

Cuarto.- Se encuentra sujeta pero exenta del IGIC la entrega de chatarra de oro y piedras preciosas puesta a disposición del adquirente en Canarias, que sea enviada o exportada a otro territorio distinto de Canarias por la propia entidad mercantil consultante, por el adquirente no establecido en las Islas Canarias o por un tercero en nombre y por cuenta de éste, siempre y cuando se cumplan, tratándose de una expedición de carácter comercial, los requisitos temporales y formales establecidos en los números 1 y 2.1º del artículo 14 del Real Decreto 2538/1994.

En las declaraciones de exportación (DUA de exportación) que se formalicen a la salida de los bienes de las Islas Canarias podrán adjuntarse una pluralidad de facturas, que deberán consignarse debidamente en la declaración.

Quinto.- Se encuentran exentos de IGIC los intereses devengados con ocasión de la concesión de un préstamo con prenda, es decir, del empeño de oro, otros metales preciosos o joyas, por parte de la sociedad mercantil consultante, en virtud de lo establecido en el artículo 10.1.18.b) de la Ley 20/1991. No obstante, no puede aplicarse dicha exención respecto a los contratos de compraventa con pacto de retracto y la contraprestación derivada de los gastos de "*custodia y administración*", también llamados "*sobreprecio*", "*bonificación*" o "*indemnización por rescate"* cuando se ejercite el retracto de la compraventa, sobre esta contraprestación deberá aplicarse el tipo general del 5 por 100 del IGIC.

Sexto.- En la medida en que las entregas que realiza la sociedad consultante a otras empresas consistan en chatarra de oro, cuyo destino final será la entrega a empresas que lo fundirán, puede concluirse que no se trata de oro de inversión, concepto que se limita exclusivamente a ciertos lingotes, láminas o monedas de oro que cumplan las características legalmente establecidas, y por tanto la sociedad mercantil consultante no se encuentra acogido al régimen especial aplicable a las operaciones con oro de inversión.

Séptimo.- En todo caso, en las entregas que realice la sociedad mercantil consultante de oro sin elaborar o de productos semielaborados de oro, de ley igual o superior a 325 milésimas, definidos conforme establece el artículo 42.1.2º.b) del Real Decreto 2538/1994, se invertirá el sujeto pasivo en el adquirente, siempre y cuando se trate de empresarios o profesionales o entes públicos y personas jurídicas que no actúen como empresarios o profesionales, todo ello de acuerdo con el artículo



Profesor Agustín Millares Carló, 22, 5ª Planta,
Edif. Usos Múltiples I
35071 – Las Palmas de Gran Canaria
Tlfo. 928.11.73.65 - Fax 928.45.56.84

Avda. 3 de Mayo,2 y 4,
38071 – Santa Cruz de Tenerife
Tlfo. 922.47.66.06 - Fax 922.47.66.73

19.1.2º.b) de la Ley 20/1991. Esta inversión se producirá aunque tales adquirentes no se encuentren establecidos en Canarias.

No se producirá la inversión del sujeto pasivo cuando la entidad mercantil consultante entrega en Canarias bienes distinto del oro sin elaborar o de productos semielaborados de oro, de ley igual o superior a 325 milésimas, definidos conforme establece el artículo 42.1.2º.b) del Real Decreto 2538/1994.

Todo lo cual se le comunica de acuerdo con la Disposición Adicional Décima, número tres, de la Ley 20/1991, y con el alcance establecido en el articulo 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y se le advierte que la presente consulta no tendrá efectos vinculantes respecto al objeto o tramitación de un procedimiento, recurso o reclamación iniciado con anterioridad a su presentación.

Santa Cruz de Tenerife, 8 de agosto de 2011

**EL DIRECTOR GENERAL DE TRIBUTOS**

Alberto Génova Galván



Profesor Agustín Millares Carló, 22, 5ª Planta,
Edif. Usos Múltiples I
35071 – Las Palmas de Gran Canaria
Tlfo. 928.11.73.65 - Fax 928.45.56.84

Avda. 3 de Mayo,2 y 4,
38071 – Santa Cruz de Tenerife
Tlfo. 922.47.66.06 - Fax 922.47.66.73