

NUMERO DE CRITERIO: CRI0001-11

Órgano:

Dirección General de Tributos.

Fecha de salida:

3 de mayo de 2012

Cuestión planteada.

Tributación de los pactos de igualación de rango formalizados en escrituras otorgadas en protocolos sucesivos, o en el mismo protocolo, en relación a bienes sobre los que no existen hipotecas previas.

Normativa:

- Artículo 30.1 del Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

Doctrina:

- Consulta Vinculante de la Dirección General de Tributos del Ministerio de Economía y Hacienda, número V0249-04.

- Informe de la Dirección General de Tributos IE0567-10, de fecha 14/12/2010.

Contestación.

1) Por parte de la Dirección General de Tributos de la Conselleria de Economía y Hacienda de Generalitat Valenciana, se solicitó informe a la **Dirección General de Tributos del Ministerio de Economía y Hacienda**, planteando la tributación de las cláusulas de igualación del rango hipotecario de dos hipotecas que gravan una misma finca, formalizadas en escritura pública, el mismo día y ante el mismo notario, pero con distinto número de protocolo. A continuación, se reproduce el contenido íntegro del citado informe:

<<En cuanto a la cuestión planteada, y ante la necesidad de conocer la auténtica naturaleza de tal aspecto sustantivo de carácter registral, esta Subdirección solicitó informe a la Dirección General de los Registros y del Notariado sobre los supuestos en que se produce una igualación de rango hipotecario entre préstamos o créditos hipotecarios u otros derechos inscribibles "ab initio", de cuya contestación, de fecha 14 de julio de 2010, ampliada posteriormente el 3 de noviembre de 2010, transcribimos los aspectos más esenciales. En nuestro Derecho es admisible la igualdad de rango entre derechos inscritos a pesar de que en principio es una contradicción con la finalidad del Registro de la Propiedad, que se rige por el principio de prioridad registral, de manera que la inscripción determina el rango de los derechos reales inscritos. Sin embargo, cuando el artículo 227 del Reglamento Hipotecario dispone la subsistencia, durante la ejecución directa sobre bienes hipotecados, de las cargas o gravámenes simultáneos o del mismo rango que el crédito del actor, está reconociendo la regularidad de la igualdad de rango en nuestro derecho. El origen de la igualdad de rango deriva de la ley o de la voluntad de los titulares de los derechos afectados. En el Derecho español, la igualdad se fundamenta raramente en la Ley, siendo el modo normal de que se produzca la igualdad de rango entre derechos inscritos, especialmente entre hipotecas, un negocio formalizado entre los titulares de los derechos afectados (la permuta, posposición de rango...), exigiéndose no sólo el consentimiento de los titulares de los derechos igualados en rango, sino también de los titulares

de los derechos intermedios, todo ello formalizado en documento público por imperativo del artículo 3 de la Ley Hipotecaria.

El negocio jurídico de la igualación de rango entre diversos derechos reales puede hacerse tanto en relación con derechos reales formalizados en el mismo título, como con derechos reales formalizados en instrumentos distintos.

Asimismo el pacto de igualdad de rango puede ser así una cláusula accesoria de un negocio jurídico principal contenido en el mismo instrumento público generador de los derechos reales, o bien puede ser un negocio jurídico principal, referido a derechos reales ya constituidos con anterioridad. También cabe atender al momento en que surja el rango compartido, para valorar una igualdad originaria frente a otra de carácter sobrevenido. Lo que nunca puede derivar es de la mera presentación del título en el Registro, en armonía con la excepcionalidad de la igualdad de rango en nuestro Derecho. No es, por tanto, una facultad que incumba al presentante. Todo lo contrario, el presentante debe decidir el orden de presentación de los títulos (que en caso de suponer la constitución de derechos reales sobre la misma finca determinará su rango registral). Y si son varios los presentantes simultáneos de varios títulos contradictorios sobre la misma finca, son ellos los que deben ponerse de acuerdo en el orden de presentación, de manera que si no se ponen de acuerdo el Registrador tomará anotación preventiva de cada título, sin proceder a su inscripción hasta que por los presentantes o por los Tribunales se decida el orden de presentación (artículo 422 del Reglamento Hipotecario).

Por tanto, existe igualación del rango siempre que se pacte así expresamente en escritura pública entre todos los interesados, sea un mismo documento o en otro distinto y ya se presente simultáneamente o sucesivamente.

La presentación no determina por sí sola la igualdad, sino que la igualdad de rango exige pacto de igualdad unido a la inscripción, que puede ser simultánea o posterior.

La igualdad de rango no puede derivar, ni "ab initio" ni a posteriori, de la mera voluntad del presentante, pues éste puede decidir el orden de presentación, pero no optar por la igualdad; ni tampoco puede pactarse en meras instancias privadas suscritas ante el Registrador, pues se trata de una "modelización" de la hipoteca, en la que la escritura pública es forma esencial y la inscripción en el Registro constitutiva.

Ahora bien, sólo existirá igualación de rango "ab initio" cuando tal igualdad se haya pactado en escritura pública en el momento de formalizarse la garantía con la que se iguala (véase artículo 241 del Reglamento Hipotecario que exige en los pactos de posposición o permuta de rango, y por tanto, también de igualación, que se determinen las líneas generales de la hipoteca que se va a anteponer o igualar).

El pacto de igualdad de rango "ab initio" normalmente se efectuará en el mismo documento en el que se formalice la hipoteca que se va a igualar, aunque nada impide que tal documento se complete posteriormente con otros (v.gr. ratificaciones posteriores). Esta igualación "ab initio" es indiferente a que la inscripción en el Registro se produzca simultáneamente o sucesivamente. Por el contrario, no existirá igualación "ab initio" cuando la igualdad se pacte con posterioridad al momento de formalizarse la garantía afectada por la igualación.

Conclusión.

Primera. Se entenderá que existe igualación del rango "ab initio" en los pactos de igualación de rango en los que concurren los siguientes requisitos:

- Que haya pacto expreso de igualación de rango en relación a varios derechos inscribibles.
- Que la previsión de igualdad de rango se contemple desde el principio en el título constitutivo de la garantía cuyo rango es igualado, conforme a lo dispuesto en el artículo 241 del Reglamento Hipotecario.

Todo ello con independencia de que se formalicen en un único documento o en varios (ya tenga lugar la formalización de los mismos de forma simultánea o sucesiva) y de que se presenten en el Registro de la Propiedad de forma simultánea o sucesiva.

Segunda. Los pactos de igualación de rango “ab initio” no constituyen hecho imponible independiente de la constitución de hipoteca o derecho a que se refiera la igualación, quedando no sujetos a la cuota variable del artículo 31.2 del Texto Refundido del ITP y AJD.”

2) Por otra parte, el **Tribunal Económico Administrativo Central** se pronuncia en términos similares, en su Resolución de 26 de mayo de 2009:

<<La interesada formuló alegaciones en el sentido de que la propuesta de liquidación por igualación de rango, fundamentaba ésta atendiendo a lo establecido en el artículo 30.1 del Real Decreto Legislativo 1/1993 en la redacción dada a dicho precepto, con efectos de 1 de enero de 2003, por la Ley 53/2002 y por tanto en un supuesto de sujeción que no estaba vigente en el momento de otorgarse la escritura pública objeto de la liquidación propuesta; que en la escritura con número de protocolo ..., sólo intervinieron la prestamista (X) y diversas entidades prestatarias, sin que en ningún momento conste la intervención de Z, cuya hipoteca es la que "en teoría" empeoraría de rango, para así poder igualar el de la hipoteca objeto de la propuesta; y que aun suponiendo que la igualación de rango fuese acto sujeto con anterioridad a la fecha indicada, y fuera aplicable el artículo 30.1 del Real Decreto Legislativo 1/1993, lo cierto era que la estipulación novena del protocolo ... en ningún caso suponía igualación de rango respecto de la hipoteca constituida en el protocolo ..., dado que ambas hipotecas establecían la igualdad de rango entre sí desde el momento inicial de su constitución, tal y como se recogía en la citada estipulación novena de las dos escrituras, y por tal razón, no podía en modo alguno sostenerse que hubiera existido convención distinta de la hipoteca, dirigida a la igualación de rango de las mismas, dado que desde el momento de su constitución ambas hipotecas tenían idéntico rango, lo que impedía apreciar existente un acto jurídico sometido como convención independiente al Impuesto de Actos Jurídicos Documentados>>.

3) Por su parte, el **Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana**, ha manifestado en diversas sentencias recientes lo siguiente:

a) Cuando desde el inicio, se ha pactado libremente que dos derechos reales ostenten un mismo rango registral, considera que “no constituye esa cláusula una modificación del principio de prioridad, porque esa cláusula forma parte del negocio jurídico concertado” (STSJCAV 844/2011, de 14 de julio). Por lo tanto, si en ambas escrituras de las hipotecas que se igualan se contempla tal igualación, la igualdad de rango es “ab initio” y, por tanto, no existe hecho imponible de igualación de rango, y ello, con independencia de que la escritura de hipoteca con número de protocolo posterior se presente en el registro con posterioridad o no a la escritura con número de protocolo anterior.

b) En cambio, cuando la igualación de rango de una hipoteca con otra de protocolo anterior del mismo día se contiene sólo en la segunda hipoteca (con una cláusula relativa al “rango hipotecario”), pero no en la primera, concluye que: “las hipotecas no se pactaron simultáneamente, sino una después de la otra”, por lo

que “este segundo negocio jurídico estaría sujeto al concepto de Actos Jurídicos Documentados...” (STSJCAV 64/2012, de 17 de enero de 2012), y, se manifiesta en el mismo sentido cuando la igualación de rango en la segunda escritura se produce en relación con otra escritura de fecha anterior que no contemplaba tal igualdad de rango con otra u otras (STSJCAV 380/2010, de 13 de abril y STSJCAV 844/2011, de 14 de julio).

4) **En conclusión**, teniendo en cuenta las consideraciones anteriormente citadas de la Dirección General de Tributos del Ministerio de Economía y Hacienda (hoy Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas), del TEAC y del Tribunal Superior de Justicia de la Comunitat Valenciana, se adopta el siguiente criterio:

a) Cuando en ambas escrituras de las hipotecas que se igualan se contempla tal igualación, la igualdad de rango es “ab initio” y, por tanto, no existe hecho imponible de igualación de rango, y ello, con independencia de que la escritura de hipoteca con número de protocolo posterior se presente en el registro con posterioridad o no a la escritura con número de protocolo anterior.

b) Cuando la igualación de rango de una hipoteca con otra de protocolo anterior del mismo día se contiene sólo en la segunda hipoteca (con una cláusula relativa al “rango hipotecario”), pero no en la primera, este segundo negocio jurídico está sujeto al concepto de Actos Jurídicos Documentados.

c) Cuando la igualación de rango en la segunda escritura se produce en relación con otra escritura de fecha anterior que no contemplaba tal igualdad de rango con otra u otras, este segundo negocio jurídico está sujeto al concepto de Actos Jurídicos Documentados.