

III. OTRAS DISPOSICIONES

MINISTERIO DE JUSTICIA

3802 *Resolución de 18 de enero de 2010, de la Dirección General de los Registros y del Notariado, en el recurso interpuesto por el notario de Burgos, don J. Julio Romeo Maza, contra la negativa de la registradora de la propiedad de Torrelaguna, a inscribir una escritura de aceptación y adjudicación de herencia.*

En el recurso interpuesto por el Notario de Burgos, don J. Julio Romeo Maza, contra la negativa de la Registradora de la Propiedad de Torrelaguna, doña Esther Ramos Alcázar, a inscribir una escritura de aceptación y adjudicación de herencia.

Hechos

I

Mediante escritura autorizada el 1 de julio de 2008 por el Notario de Burgos, don J. Julio Romeo Maza, se formalizó la aceptación y partición de la herencia de don P. R. A., quien en su último testamento, otorgado el 22 de octubre de 2001 ante el Notario de Madrid, don Félix Pastor Ridruejo y por lo que interesa a este expediente, a la vez que nombró heredera a su hermana doña M. C. R.A., sustituida, en caso de premoriencia, por la Fundación P. R., «en proceso de constitución», dispuso los siguientes legados: «... B) A favor de la Fundación P. R..., en constitución. La restante mitad de las acciones y participaciones que posea. La casa y finca en Navalafuente (Madrid), llamada sitio del Blancar. La biblioteca que posee en su domicilio de Madrid y en su consulta. Y los planes de pensiones y cuentas corrientes que posea. ...F) A favor de la Iglesia Católica: Los fondos de inversión que tenga suscritos...».

En la citada escritura de aceptación y partición de herencia, la heredera hizo constar respecto de la «Fundación P. R..., en constitución», que la misma «no se llegó a constituir y, en su consecuencia, el legado es nulo por ser la legataria persona inexistente». Y, en relación con el legado ordenado en favor de la Iglesia Católica, que «dada la imprecisión de la persona jurídica a que se refiere el legado, interpretando la voluntad presunta del testador, ha decidido concretar dicha persona jurídica legataria en la Archidiócesis de Burgos y, con su aceptación expresa, ha acordado transformar el legado de metálico en el legado del pleno dominio de las fincas que se describirán bajo los números ... [todas ellas sitas en término de Navalafuente (Partido Judicial de Torrelaguna), en una de las cuales, «al sitio de Blancar», se indicaba que existía un edificio compuesto de planta baja y dos altas, destinado a vivienda y aparcamiento], para posibilitar a la heredera el pago del Impuesto de Sucesiones con el metálico existente en la herencia».

En la copia autorizada de la escritura calificada constan determinados sellos o etiquetas adhesivas, así como impresos relativos a la presentación para autoliquidación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en Oficina tributaria de la Comunidad de Madrid.

II

La copia autorizada de la referida escritura se presentó en el Registro de la Propiedad de Torrelaguna, el día 5 de marzo de 2009; y fue objeto de calificación negativa que a continuación se transcribe: «... Fundamentos de Derecho.

De dicha calificación resultan como causas impeditivas suspensivas/denegatorias de la inscripción solicitada las siguientes:

1. La atribución que la heredera instituida realiza de las fincas 2 al 5 del inventario, situadas en la demarcación de este Registro de la Propiedad de Torrelaguna, a favor de la Archidiócesis de Burgos y en el pretendido concepto de legado (en sustitución de los fondos

de inversión que a la Iglesia Católica lego el testador según la cláusula primera de su testamento), ni puede reputarse como tal entrega de legado, ni puede reconocérsele el efecto jurídico de transmitir las fincas solicitadas a la Iglesia Católica (Archidiócesis de Burgos según la escritura calificada), por lo que no cabe acceder a su inscripción (cfr. artículo 18 L.H.)

2. No puede reputarse entrega de legado, porque el legado dispuesto a favor de la Iglesia Católica lo es de unos fondos de inversión, y éstos, conforme al artículo 882 Cc., los adquirió ya automáticamente la legataria desde la muerte del testador. Lo que hay, realmente, es un posterior, independiente y extraparticional negocio de permuta entre la heredera y la Archidiócesis de Burgos, por la que ésta transmite a aquélla los fondos de inversión que adquirió en virtud del legado, y recibe en cambio ciertos inmuebles que la heredera –equivocadamente como se verá después– considera suyos. Y dicha independencia negocial comporta el cumplimiento de ciertos requisitos que ahora no se observan (los prevenidos para la disposición por las entidades religiosas de sus bienes), y presupone la justificación del previo pago, exención o no sujeción al impuesto de transmisiones patrimoniales por el negocio de permuta (cfr. artículo 254 LH), que tampoco se realiza.

3. Y la heredera no puede transmitir las fincas en cuestión a la Iglesia Católica –Archidiócesis de Burgos según la escritura–, por la sencilla razón de que tales fincas no pertenecen a la heredera, no forman parte integrante de su herencia, sino que conforme al artículo 882 Cc. y a los artículos 9 y 13 Ley de Fundaciones, ley 50/2002 de 26 de diciembre, tales fincas corresponden: a) bien al patrimonio de una fundación ya existente (la sola afirmación realizada por la heredera en la escritura calificada, de que la persona jurídica destinataria de un legado no existe, no permite al registrador tener por cierta tal inexistencia, máxime cuando ello puede acreditarse fácilmente con certificación negativa del Registro de fundaciones (cfr. art 4 L Fundaciones); o b) bien al patrimonio de una fundación mortis causa, en curso de constitución. En efecto, no puede admitirse, como alega ahora la heredera, que la no consumación del proceso fundacional al fallecimiento del causante deja sin efecto tal legado por inexistencia del legatario, refundiéndose los bienes legados en la masa hereditaria; antes al contrario, el propio legado dispuesto por el testador a favor de una fundación en curso de constitución por él mismo, no puede configurarse sino como una ratificación de su voluntad fundacional (a la que acompaña además la pertinente dotación de bienes y derechos) y, conforme al artículo 9.4 Ley de Fundaciones, Ley 50/2002, de 26 de diciembre, en tales hipótesis lo que procede es que los propios herederos testamentarios procedan a concluir ese proceso fundacional; y si estos incumplieren tal obligación –como ocurre en el caso considerado– será el Protectorado, previa autorización judicial, quien complete tal proceso o, si éste fuere imposible, dé a los bienes legados el destino previsto en el artículo 33 Ley de Fundaciones.

4. No se acredita el pago, exención o no sujeción al impuesto de sucesiones al no constar nota de presentación de la escritura en Oficina Liquidadora competente, y no resultar de los impresos de autoliquidación que se acompañan la relación de bienes a que se refiere dicha autoliquidación (artículo 254 LH).

Contra la presente nota de suspensión podrá...

Torrelaguna, a 23 de marzo de 2009.–La Registradora.–Fdo. M.^a Esther Ramos Alcázar.–Firma ilegible».

III

Solicitada calificación sustitutoria, fue emitida el 19 de mayo de 2009 por la Registradora de la Propiedad de Leganés (Registro número 2), doña Carmen de Grado Sanz, confirmando la calificación negativa inicial en todos sus extremos y con argumentos análogos.

IV

El Notario autorizante de la escritura interpuso recurso contra la calificación inicial, que fue presentado en el Registro de la Propiedad de Burgos número tres el 9 de junio de 2009, alegando, en síntesis lo siguiente:

1. En lo relativo a la existencia o no de la fundación legataria, se discrepa de la postura mantenida en las dos notas de calificación, estimando que ambas opiniones, respetables, en

ningún caso podían producir el efecto de denegar la inscripción, ya que básicamente lo que subyacía era un problema de interpretación del testamento que, al no existir contienda judicial, sólo puede corresponder a la heredera y, en su caso, a los perjudicados por tal interpretación. Además, acompaña al escrito de recurso, por testimonio, certificaciones negativas de la existencia de la Fundación expedidas por el Registro de Fundaciones de la Comunidad de Madrid (último domicilio del causante) y por la Subdirección General de Promoción de Industrias Culturales y de Fundaciones y Mecenazgo, del Ministerio de Cultura.

2. En el testamento que sirve de base a la partición, el testador dice, sin más, que ordena un legado a favor de una fundación en constitución, de modo que si la voluntad del testador hubiera sido constituirla, habría determinado en el testamento los elementos necesarios para dicha constitución. La fundación es inexistente, tal y como se prueba con los documentos que se acompañan al escrito de interposición del recurso y habría de tenerse en cuenta, además, el hecho de que el testamento se hubiera otorgado en octubre de 2001 y el fallecimiento del testador hubiera acaecido en el año 2008 sin comenzar el proceso de constitución de la fundación, por lo que la inactividad del testador supone falta de persistencia en el primer propósito de constituir una fundación. En apoyo de esta postura cabe citar la sentencia del Tribunal Supremo de 6 de diciembre de 1952.

3. En cuanto a la imposibilidad de que heredera y legataria, antes de la aceptación del legado –sic–, acuerden transformar dicho legado de cosas ciertas y determinadas, propiedad del testador, en otro legado de cosas ciertas y determinadas, también propiedad del testador, debe estimarse que es posible que sin dicho acuerdo previo la legataria no hubiera aceptado el legado, y sin aceptarlo no se daría el resultado derivado del artículo 882 del Código Civil, ya que una vez aceptado dicho legado y después de la transformación, es entonces cuando se da el supuesto previsto en el citado artículo, añadiendo que tal acuerdo entre heredera y legataria era posible al amparo de los artículos 315, 322 y 1255 del Código Civil.

4. En lo relativo a los obstáculos de naturaleza fiscal, debe citarse el contenido de la Resolución de 5 de febrero de 2008, y en los Registros se presentó la copia auténtica de la escritura acompañada de la autoliquidación en la Oficina de Hacienda de la Comunidad de Madrid, que es la única que tiene la competencia para la interpretación fiscal de los contratos en su jurisdicción –sic–.

V

Mediante escrito de 12 de junio de 2009, la Registradora de la Propiedad elevó el expediente a este centro directivo (con registro de entrada el día 17 del mismo mes).

Fundamentos de Derecho

Vistos los artículos 35 a 39, 667, 675, 715, 739, 743, 767, 773, 786, 792, 793, 882, 911 y 1284 del Código Civil; 322 y siguientes y 254 de la Ley Hipotecaria; 4, 8, 9, 10, 13, 33, 35, 36 y 37 de la Ley 50/2002, de 26 de diciembre, de Fundaciones; 1, 5, 7 y 8 de la Ley 1/1998, de 2 de marzo, de Fundaciones de la Comunidad de Madrid; el Real Decreto 1611/2007, de 7 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del Registro de fundaciones de competencia estatal; artículo 33 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones; artículo 54 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; artículo 100 del Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones; artículos 122 y 123 del Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados; las Sentencias del Tribunal Supremo de 9 de junio y 6 de diciembre de 1952, 3 de abril de 1965, 12 de febrero de 1966, 29 de enero de 1985, 6 de abril de 1992, 29 de diciembre de 1997 y 23 de junio de 1998, 18 de octubre de 2001 y 24 de mayo de 2002; y las Resoluciones de esta Dirección General de 25 de marzo de 1952, 15 de julio de 1971, 1 de diciembre de 1984, 25 de septiembre y 21 de octubre de 1987, 26 de noviembre de 1998, 10 de junio de 2000, 11 de enero de 2001, 5 de enero y 27 de septiembre de 2002, 13 de octubre de 2005, 21 de mayo y 6 de junio de 2007, 24 y 31 de enero y 5 de febrero de 2008 y 13 de marzo y 27 de mayo de 2009.

1. En el supuesto del presente recurso son relevantes los siguientes hechos:

A) Mediante testamento otorgado el 22 de octubre de 2001 el causante nombró heredera a su hermana, sustituida, en caso de premoriencia, por «la Fundación P. R..., en proceso de constitución»; dispuso, entre otros, un legado de determinados inmuebles, así como otros bienes y derechos en favor de dicha fundación «... en constitución»; y legó «A favor de la Iglesia Católica: Los fondos de inversión que tenga suscritos...».

B) El testador falleció el 14 de febrero de 2008; y el 1 de julio de 2008 se formalizó la aceptación y partición de la herencia mediante escritura otorgada por la heredera, el cónyuge viudo, determinadas personas como legatarios y el representante de la Archidiócesis de Burgos. En esta escritura la heredera hizo constar respecto de la «Fundación P. R..., en constitución» que la misma no se llegó a constituir y, en consecuencia, el legado era nulo por ser la legataria persona inexistente. Y añadió, en relación con el legado ordenado en favor de la Iglesia Católica, que dada la imprecisión de la persona jurídica a que se refería el legado e interpretando la voluntad presunta del testador, decidía concretar dicha persona jurídica en la Archidiócesis de Burgos y, con aceptación expresa de ésta, transformar el legado de metálico en el legado en pleno dominio de cuatro de las fincas inventariadas que habían sido objeto del legado ordenado en favor de la referida fundación.

C) La Registradora de la Propiedad suspendió la inscripción alegando, en esencia, las siguientes razones:

a) El legado dispuesto en favor de la Iglesia Católica tiene por objeto unos fondos de inversión y éstos, conforme al artículo 882 del Código Civil, los adquirió ya automáticamente la legataria desde la muerte del testador, de modo que lo que contiene la escritura calificada es un posterior, independiente y extraparticional negocio de permuta entre la heredera y la Archidiócesis de Burgos, por la que ésta transmite a aquélla los fondos de inversión que adquirió en virtud del legado, recibiendo a cambio ciertos inmuebles que la heredera considera suyos, lo que comporta la obligación de la legataria de cumplir ciertos requisitos que no se observan en la escritura (los prevenidos para la disposición de bienes de las entidades religiosas, así como los relativos a la justificación del pago, exención o no sujeción de tal negocio al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales).

b) La heredera no puede transmitir los referidos inmuebles a la Iglesia Católica –Archidiócesis de Burgos, según la escritura–, porque tales fincas no forman parte integrante del haber hereditario de aquélla, sino que, conforme a los artículos 882 del Código Civil y 9 y 13 de la Ley de Fundaciones de 26 de diciembre de 2002, tales fincas corresponden, bien al patrimonio de una fundación ya existente (sin que la sola afirmación realizada por heredera sobre la inexistencia de la persona jurídica destinataria del legado permita a la Registradora tener por cierta tal inexistencia, cuando ello puede acreditarse fácilmente con certificación negativa del Registro de fundaciones); o bien al patrimonio de una fundación mortis causa, en proceso de constitución, que habrá de concluir la heredera y, de incumplir ésta tal obligación, el Protectorado, previa autorización judicial.

c) No se acredita el pago, exención o no sujeción al Impuesto de Sucesiones al no constar nota de presentación de la escritura en Oficina Liquidadora competente, y no resultar de los impresos de autoliquidación que se acompañan la relación de bienes a que se refiere dicha autoliquidación.

2. Como cuestión de índole procedimental, debe abordarse el valor que hayan de tener, en este trámite, las dos certificaciones sobre la inexistencia de inscripción de la referida fundación en los Registros de Fundaciones de la Comunidad de Madrid y del Ministerio de Cultura, que se aportan con el escrito de recurso.

Sobre esta cuestión existe una constante e inequívoca doctrina de esta Dirección General en el sentido de que el recurso debe limitarse a las cuestiones que se relacionen directa e inmediatamente con la calificación del Registrador, debiéndose rechazar toda pretensión basada en documentos no presentados en tiempo y forma (cfr. el artículo 326 de la Ley Hipotecaria), entendiéndose por tales (vide la Resolución de 15 de julio de 1971) «los que pudieron ser examinados por el funcionario calificador antes de extender la correspondiente nota».

Como tiene también declarado este centro directivo (cfr. la Resolución de 10 de junio de 2000), para resolver el recurso han de tenerse en cuenta los documentos presentados dentro del plazo reglamentario de calificación, toda vez que el recurso no es el procedimiento adecuado para subsanar los defectos expresados en la calificación que lo motiva. Además, no es misión de este centro directivo calificar los títulos presentados (algo que es función del Registrador competente), por lo que, aun estando en tramitación el recurso, los posibles documentos complementarios habrían de aportarse, en su caso, ante el Registro que puso de manifiesto el defecto correspondiente, a fin de que sean calificados, siguiendo el recurso su tramitación en tanto que el recurrente no desista del mismo.

La consecuencia que se sigue de lo anterior es que esta Dirección General no puede tener en cuenta las dos certificaciones administrativas referidas a la hora de resolver en el presente expediente.

3. Por lo que se refiere a las cuestiones de fondo planteadas, la relativa a la eficacia o ineficacia del legado que el causante ordenó en su testamento en favor de determinada fundación es, sin duda, la determinante de la suerte final de este recurso.

En efecto, debe determinarse si, al ordenar el legado a favor de la referida fundación «en constitución» o «en proceso de constitución», según se expresa en el testamento, puede interpretarse que el testador sólo quería favorecer a una persona jurídica cuyo proceso de nacimiento pretendía concluir él mismo, de modo que de no llegar a completarse dicho proceso antes de su fallecimiento, habría de entenderse como disposición en favor de una persona inexistente, como alega el recurrente (según el cual, la inactividad del testador supone falta de persistencia en el primer propósito de constituir una fundación); o, por el contrario, como opone la Registradora, aunque se acreditara —en la forma que admite en su calificación— que se trata de una fundación inexistente, ha de estimarse que con dicho legado el testador manifiesta su voluntad de crear una fundación y de disponer de los bienes integrantes de la dotación, de modo que las personas encargadas de ejecutar dicha disposición de última voluntad deberán completar el proceso fundacional.

Para dilucidar correctamente esta cuestión es necesario interpretar adecuadamente la voluntad del causante plasmada en el testamento, tarea hermenéutica que no está exenta de dificultades en supuestos como el presente, a falta de una mayor precisión de la disposición testamentaria. En esa labor interpretativa ha de tenerse en cuenta:

a) Que la voluntad del testador es la ley de la sucesión (cfr. artículos 667 y 675 del Código Civil).

b) Que, en congruencia con la naturaleza del testamento como acto formal y completo una vez otorgado, ha de ser determinante la voluntad pretérita del testador, su voluntad en el momento de otorgar la disposición, por lo que la simple alteración sobrevenida de circunstancias tiene su adecuado tratamiento en la revocabilidad esencial del testamento (cfr. artículo 739 del Código Civil) y en la posibilidad de otorgamiento de una nueva disposición testamentaria.

c) Que, ciertamente, en el testamento no se expresa que la disposición esté ligada al hecho —que sería eventualmente determinante— de que el proceso fundacional se hubiera ultimado por el testador. No obstante, a la hora de interpretar su verdadera voluntad no debe descartarse que ésta presuponiera, para la eficacia del legado, la existencia de dicha circunstancia —la conclusión del referido proceso fundacional antes del fallecimiento del testador— que después no llega a existir, y esa voluntad debería prevalecer de conformidad con el criterio interpretativo en sede de testamentos recogido en los artículos 675 y 767 del Código Civil. No constituye óbice alguno la referencia que tales preceptos hacen al propio testamento como base de la interpretación, pues, según la reiterada doctrina del Tribunal Supremo, dicha interpretación ha de hacerse con un criterio subjetivista, porque aunque tenga un punto de partida basado en las declaraciones contenidas en el documento testamentario, su finalidad primordial es la de investigar la voluntad real del testador, tratando de armonizar en lo posible las distintas cláusulas de aquél, empleando unitariamente las reglas de hermenéutica, e incluso haciendo uso, con las debidas precauciones, de los llamados medios de prueba extrínsecos, o circunstancias exteriores o finalistas a la disposición de última voluntad que se interpreta (cfr. las sentencias de 3 de abril de 1965, 12 de febrero de 1966, 29 de enero de 1985, 6 de abril de 1992, 29 de diciembre de 1997, 23 de junio de 1998 y 24 de mayo de 2002, entre otras

citadas en ellas). Al apreciar la eficacia o ineficacia de la disposición no debe valorarse la voluntad ulterior de mantener el legado por parte del causante (y por ello no siempre puede ser concluyente la mera inactividad del testador que no revoca la disposición –piénsese, por ejemplo, en la imposibilidad de revocarlo por incapacidad sobrevenida, circunstancia ésta que, por otra parte, podría haber sido la causa de que el proceso de constitución de la fundación beneficiada no hubiera concluido–), pero nada impide que de la interpretación de la real «voluntas testatoris» del momento en que otorgó el testamento pudiera concluirse, con los medios hermenéuticos mencionados, que el «de cuius» no habría ordenado el legado de haber sabido que la fundación no quedaría constituida antes de su fallecimiento, si bien tal hipótesis sólo puede ser apreciada judicialmente, en procedimiento contradictorio, con una fase probatoria que no cabe en el ámbito del recurso contra la calificación registral.

d) Que debe prevalecer mientras tanto la interpretación favorable a la eficacia del legado, en congruencia con el principio de conservación de las disposiciones de última voluntad que late en diversas normas del Código Civil (cfr., por ejemplo, el propio artículo 767, y los artículos 715, 743, 773, 786, 792, 793, así como, «ex analogía», el 1284).

e) Que, avanzando en la interpretación de la disposición «mortis causa» objeto de debate, es lógico entender que en un testamento autorizado por Notario las palabras que se emplean en la redacción de aquél tienen el significado técnico que les asigna el ordenamiento, puesto que preocupación del Notario debe ser que la redacción se ajuste a la voluntad del testador, en estilo preciso y observando la propiedad en el lenguaje (cfr., por todas, las Resoluciones de este centro directivo de 25 de septiembre de 1987 y 27 de mayo de 2009). Debería entenderse, por consiguiente, que, al disponer el legado en favor de una determinada fundación cuyo nombre se especifica y de la que se añade que está «en constitución» o «en proceso de constitución», el testador no se limita a manifestar su voluntad de constituir la fundación y dotarla con los bienes legados (supuesto contemplado en el artículo 9.4 de la Ley 50/2002, de 26 de diciembre, de Fundaciones) sino que se está refiriendo a una fundación cuya escritura de constitución ya ha sido otorgada, aunque no inscrita en el Registro de Fundaciones al tiempo del otorgamiento del testamento (cfr. artículo 13 de dicha Ley de Fundaciones). Por otra parte, debe tenerse en cuenta que, según expresa la Registradora, para tener la fundación como inexistente no es suficiente la sola manifestación de la heredera sobre tal extremo en la escritura calificada; y en este punto debe ser confirmada la calificación impugnada, sin que –como ya ha quedado expuesto– puedan tomarse en consideración en este expediente las certificaciones sobre la falta de inscripción de la fundación en los dos referidos Registros administrativos que han sido aportadas junto al escrito del presente recurso. Por ello, tampoco debe prejuzgarse sobre la forma de acreditar la inexistencia de la fundación a la que alude la nota de calificación, ni decidir en el estrecho marco de este expediente sobre las consecuencias que se derivarían del eventual hecho de que no se hubiera inscrito la fundación a pesar de haber transcurrido más de seis años entre el otorgamiento del testamento y el fallecimiento del testador (baste apuntar que el artículo 13 de la Ley de Fundaciones se limita a establecer la obligación de los Patronos de inscribir la escritura fundacional, con la consiguiente previsión de cese de los mismos y su responsabilidad por el incumplimiento, sin que nada se disponga sobre las consecuencias que la falta de inscripción haya de tener respecto de la fundación en formación).

f) Que, sin embargo, no puede confirmarse el criterio de la Registradora en los términos expresados en la nota impugnada en cuanto considera que, de no haberse constituido la fundación, la única interpretación posible de la disposición testamentaria debatida conduce a la consideración de la misma como expresión de la voluntad fundacional con la obligación por parte de los herederos testamentarios de concluir el proceso fundacional y, por incumplimiento de éstos, con la competencia del Protectorado para completar dicho proceso, con base en lo establecido en el artículo 9.4 de la Ley de Fundaciones. Frente a este criterio, debe entenderse que ésta no es la única interpretación posible, pues, faltando la declaración explícita del testador acerca de su simple voluntad de crear la fundación con los bienes que destina para ello (que es la hipótesis contemplada por dicha norma para encomendar a los herederos o, en su defecto, al Protectorado en encargo de completar el proceso fundacional), no puede descartarse que, por las razones anteriormente expresadas, se trate más bien de una disposición que haya de quedar ineficaz por ordenarse en favor de una persona que resulta inexistente por la inactividad del propio testador, sin que se haya expresado una

declaración de voluntad de constituir en el futuro la fundación que contenga elementos tan esenciales como el fin o los fines fundacionales –necesariamente de interés general– que constituirían la causa y determinarían la adscripción a un Protectorado concreto. Cuestión distinta es que, aun cuando en principio –y a falta de albacea designado–, compete al heredero la interpretación del testamento como sucesor y encargado de ejecutar la voluntad del testador (cfr. artículo 911 y la Resolución de 13 de octubre de 2005), deba entenderse que no pueda por sí mismo declarar ineficaz dicha disposición, sino que en el presente caso es necesaria la correspondiente resolución judicial declarativa, habida cuenta de las circunstancias que han de valorarse y de los posibles intereses en juego.

4. Resuelta la cuestión precedente, resulta innecesario detenerse en la relativa al acuerdo contenido en la escritura entre la heredera y la Archidiócesis de Burgos para modificar el objeto del legado ordenado por el testador a favor de la «Iglesia Católica», sin que quepa entrar en la correlación que se hace entre la designación de esta entidad religiosa y la determinación de aquella Archidiócesis, pues no se plantea en la nota de calificación. La solución que se ha dado en el anterior fundamento de derecho a la cuestión relativa al legado ordenado en favor de la fundación lleva a confirmar la calificación de la Registradora respecto del extremo ahora tratado, toda vez que los bienes legados a dicha fundación, mientras no se declare la ineficacia del legado, están sustraídos a la disponibilidad de la heredera (cfr. artículo 882 del Código Civil) y mal pueden servir de contraprestación para el negocio extraparticipal que, como acertadamente lo califica la nota recurrida, se concertó entre aquella y el representante de la citada Archidiócesis (sustituyendo un legado de cosa determinada por otro de igual carácter).

5. Por último y respecto de las objeciones de índole fiscal que se plantean en la calificación, debe tenerse en cuenta que la escritura calificada se ha presentado a autoliquidación ante la Administración Tributaria competente; y respecto de las obligaciones que la legislación tributaria establece para los Registradores de la Propiedad en el proceso de inscripción cabe recordar que es doctrina reiterada de este centro directivo que, si bien el artículo 254 de la Ley Hipotecaria impone al Registrador el deber de comprobar el pago de los impuestos que devengue todo acto que pretenda su acceso al Registro, como requisito previo para la práctica del asiento, tal deber queda cumplido si el documento presentado contiene nota firmada por el Liquidador del impuesto que acredite su pago, prescripción o exención, o nota al pie del título expresiva de la presentación de la autoliquidación correspondiente (no pudiendo en tal hipótesis suspender la inscripción so pretexto de error o deficiencia de la liquidación practicada), sin perjuicio de que el Registrador, si lo estima procedente, pueda poner en conocimiento de las autoridades fiscales lo que considere oportuno. Esta solución permite la adecuada composición de los intereses en juego; y, concretamente, los de la Hacienda Pública, mediante el suministro a la misma de los elementos necesarios para la exacción del impuesto y la nota que el Registrador habrá de extender al margen de la inscripción del bien de que se trate para hacer constar la afección de éste al pago de la correspondiente liquidación tributaria –cfr. artículos 100 del Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y 122.3 del Reglamento del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados– (cfr., por todas, las Resoluciones de 21 de octubre de 1987, 11 de enero de 2001, 5 de enero y 27 de septiembre de 2002, 31 de enero y 5 de febrero de 2008 y 13 de marzo de 2009).

Esta Dirección General ha acordado desestimar parcialmente el recurso, únicamente en los términos que resultan de los precedentes fundamentos de Derecho, y estimarlo respecto del último defecto expresado en la calificación relativo a la falta de cumplimiento de requisitos impuestos por la legislación fiscal.

Contra esta resolución los legalmente legitimados pueden recurrir mediante demanda ante el Juzgado de lo Civil de la capital de la Provincia del lugar donde radica el inmueble en el plazo de dos meses desde su notificación, siendo de aplicación las normas del juicio verbal, todo ello conforme a lo establecido en los artículos 325 y 328 de la Ley Hipotecaria.

Madrid, 18 de enero de 2010.–La Directora General de los Registros y del Notariado, M.^a Ángeles Alcalá Díaz.