

## Jurisprudencia sobre el Impuesto de Derechos reales

*Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 25 de septiembre de 1956.*

LA AFECCIÓN DE CIERTA MAQUINARIA Y ELEMENTOS AUXILIARES, PROPIOS DE LA EMPRESA EJECUTORA DE LAS OBRAS DE UN PANTANO, CON OBJETO DE GARANTIZAR EL ANTICIPO SOLICITADO POR AQUÉLLA DEL MINISTERIO DE O. P., CON CONSTANCIA EN ESCRITURA PÚBLICA, ENCIERRA EL CONCEPTO «FIANZA».

La empresa constructora tenía montados y en funcionamiento los dichos elementos y los ofreció como garantía, sin limitación alguna, para responder del anticipo mencionado y de las certificaciones que a buena cuenta se expidiesen hasta la total terminación de la obra, comprometiéndose a no retirarlos hasta la terminación de las obras. Se otorgó la correspondiente escritura pública y se reseñaron en acta notarial la maquinaria y demás elementos.

Liquidado el acto como fianza, la empresa recurrió la liquidación y alegó el art. 44 del Reglamento de 1947, según el cual los actos no consignados en la Tarifa se considerarán no sujetos, y añadió que en el acta notarial no había comparecido la Administración para aceptar las garantías ofrecidas.

En primera instancia fué desestimado el recurso, por entender que el contenido de la escritura pública era constitutivo de una garantía pignoraticia expresamente comprendida en el núm. 10 del art. 5.<sup>o</sup> y apartado 2) del 17 del aludido Reglamento.

El Central confirma y dice que, a tenor del art. 41 de dicho texto, el impuesto se exigirá con arreglo a la verdadera naturaleza jurídica del acto o contrato, cualquiera que sea la denominación dada por las partes y prescindiendo de los defectos formales o intrínsecos que afecten a su validez y eficacia, y de ahí que la declaración de voluntad contenida en el instrumento público aludido pone de manifiesto, de acuerdo con el art. 144 del Reglamento Notarial, la constitución, como negocio jurídico unilateral, de una fianza pignoraticia o Derecho real de prenda encuadrado en los arts. 1.857 y 1.863 del Código Civil, por estar en poder de la Administración las cosas pignoradas, sin que sea obstáculo a dicha posesión el hecho de que el dueño pueda usarlas como contratista; y en otro supuesto cabría considerar el negocio jurídico como prenda sin desplazamiento, conforme a los arts. 1.863 bis, y siguientes del mismo Código, vigentes a la fecha del documento, anterior a la de 16 de diciembre del mismo año 1954 sobre hipoteca inmobiliaria y prenda sin desplazamiento.

En cuanto a la unilateralidad del acto, es de notar—añade el Tribunal Central—que, como tiene declarado reiteradamente la jurisprudencia, los Derechos reales sobre las cosas, incluso el de hipoteca, pueden constituirse por acto unilateral del dueño de los bienes de que se trate.

Por consiguiente, en la escritura antedicha, ya estén los bienes en poder del acreedor, ya en poder de su dueño, se constituye el Derecho real de prenda, con o sin desplazamiento, en favor del Estado, o sea, a efectos fiscales, una fianza pignoraticia gravada en el núm. 28 de la Tarifa y en el art. 17 del Reglamento de 1947. Con la añadidura, termina la resolución, de que el obligado al pago del impuesto es el constituyente de la fianza, no el Estado como adquirente del derecho, por aplicación del núm. 1.<sup>o</sup> del art. 59 del repetido Reglamento.

Entendemos que el caso, dada su claridad, excusa el comentario.

*Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 22 de enero de 1957.*

LA INSTITUCIÓN TESTAMENTARIA EN FAVOR DEL ALMA, ORDENANDO QUE LOS ALBACEAS, DESPUÉS DE CUMPLIDAS OTRAS DISPOSICIONES DE LA CAUSANTE, CONSTITUYAN EN DEPÓSITO LOS BIENES SOBRANTES A NOMBRE DE LA «SUCESIÓN DE DOÑA MANUELA SUÁREZ GONZÁLEZ»—QUE ERA LA TESTADORA—, Y QUE EL SEÑOR CURA DE LUARCA COBRE LAS RENTAS Y LAS INVIERTA POR MITAD EN LIMOSNAS Y EN MISAS, CON FACULTAD DE REALIZAR LA DISTRIBUCIÓN DE UNAS Y OTRAS, ENCIERRA UNA INSTITUCIÓN BENÉFICA EN CUANTO A LA MITAD DESTINADA A LIMOSNAS Y NO UNA HERENCIA O LEGADO EN FAVOR DEL ALMA; MIENTRAS QUE LA OTRA MITAD DEBE TRIBUTAR COMO HERENCIA A FAVOR DEL ALMA.

*Antecedentes.*—La citada señora falleció bajo testamento, en el que dispuso, entre otros particulares, la institución de heredero a favor de su alma, ordenando que sus albaceas solidarios, asumiendo la representación de la herencia indefinidamente y sin solución de continuidad, se incautaran de la herencia, la administrasen realizando cuantas gestiones sean necesarias, en juicio y fuera de él, para que sea respetada su voluntad en todo tiempo, y una vez hecho lo ordenado en otras cláusulas del testamento, constituyan en depósito los bienes sobrantes a nombre de la «Sucesión de doña Manuela Suárez González», siendo el encargado de cobrar las rentas e invertirlas en limosnas y misas por partes iguales, con expresa facultad de determinar la distribución de unas y otras, el cura párroco de Luarca.

La aludida institución hereditaria, cuya cuantía era de cierta consideración, fué liquidada a favor del alma de la testadora por el núm. 39 de la Tarifa, al tipo del 32 por 100, importando en números redondos 100.000 pesetas.

El albacea, no conforme con la liquidación, la recurrió alegando que aunque la testadora dispuso de sus bienes pensando, sin duda, en el beneficio de su alma, ello no quiere decir que ésta sea la heredera, puesto que lo que en realidad contiene la cláusula testamentaria es la fundación de una institución benéfica, y, por tanto, no es de aplicación al art. 747 del Código Civil, porque la testadora

expresamente dispuso lo que había de hacerse con los bienes, y tal destino no coincide con el previsto en ese precepto. Además, la calificación jurídico-fiscal no debe apoyarse en una frase más o menos afortunada, sino, por el contenido de la disposición testamentaria que ordena la constitución de una verdadera fundación benéfica, a la que deberá ser aplicado el tipo beneficioso que para las de esta naturaleza determina el número 9 de la Tarifa, en relación con el 29; o, en su defecto, en cuanto a la mitad destinada a los pobres, y gravando la otra mitad como legado en favor del alma, de acuerdo con el apartado 20 del art. 31 del Reglamento.

El Tribunal Provincial desestimó la reclamación, entendiendo que la institución en favor del alma es indudable, y afirmando que, aun admitida la tesis del recurso, la fundación benéfica encargada de cumplir las disposiciones en favor del alma, no tendría el carácter de heredera, ni tampoco lo son los pobres que reciban las limosnas, ni los sacerdotes que celebren las misas; por todo lo cual, en conclusión, la heredera es el alma, y el tipo aplicable el del núm. 39 de la Tarifa.

Ante el Central, la representación del albaceazgo empezó por esgrimir una Orden del Ministerio de la Gobernación, posterior a la liquidación discutida, reconociendo y clasificando como fundación benéfico-particular de tipo seglar y de carácter puro, sometida al Protectorado, la fundación de limosnas dispuesta por la testadora, y asignándole como capital la mitad del remanente de su herencia.

La orden fundamenta su acuerdo diciendo que «en este caso, como en todas aquellas disposiciones de matiz acentuadamente caritativo, con sólo la existencia de tal sentimiento y designio, hay duda de que el alma del testador viene, por ese solo movimiento de ánimo, a quedar espiritualmente heredera, por recibir por esa sola iniciativa cuantiosos bienes espirituales, como lógica retribución a su actitud respecto de todos o parte de sus bienes, pero que asimismo es indudable que en este caso hay una disposición clara y concreta que a la luz de las normas administrativas vigentes del Real Decreto e Instrucción de 1899, constituye una típica fundación benéfico-particular».

El Tribunal Central empieza por referirse a los arts. 747 del Código Civil y 31, apartado 20, del Reglamento del Impuesto, de-

terminando el primero cómo han de distribuirse los bienes en los casos en que el testador disponga de ellos para sufragios y obras pías, y el segundo, que las instituciones o legados en favor del alma, hechos de modo general, sin adscribir su cumplimiento a determinado sacerdote o Comunidad religiosa, tributarán como la herencia en favor de descendientes legítimos del segundo grado y posteriores, núm. 30 de la Tarifa, siempre que al solicitarse la liquidación se justifique la entrega al Ordinario de la Diócesis de los bienes objeto de la institución o legado, y agregando que cuando no concurran estos requisitos tributarán con arreglo a la escala del núm. 39 de la Tarifa.

Esto supuesto, añade que la norma del art. 747, cual lo acredita su redacción, es meramente supletoria y solamente aplicable cuando el testador no especifique la aplicación que haya de darse a los bienes en que instituye heredera a su alma, cosa que no ocurre en la ordenación testamentaria de la causante de que se trata, en la cual esa especificación es cabal.

Analiza a continuación el contenido del apartado 20 del art. 31, en relación con el texto de la institución testamentaria y deduce que las previsiones de ésta no encajan en las de aquel apartado, puesto que ni se prevé ni se acredita la entrega de bienes al Ordinario diocesano, y por ello, desde este punto de vista, habría que aplicar lo previsto en el último inciso del mencionado apartado 20, en cuanto a la totalidad de los bienes comprendidos en la institución hereditaria, o sea el núm. 39 de la Tarifa.

Pero como al mismo tiempo resulta que la testadora dispuso del remanente de sus bienes en consideración a su alma, y erigió con él un patrimonio permanente con el nombre de «Sucesión de Doña Manuela Suárez Gómez», regido y administrado por el órgano constituido al efecto, con la misión de invertir por mitad tal patrimonio en limosnas y en misas, es claro que creó, con arreglo a los arts. 35 y siguientes del Código Civil, una persona jurídica o fundación titular de los dichos bienes de la herencia.

De ello deduce el Central que la fundación es de naturaleza mixta benéfico-piadosa, la cual, por no darse los requisitos antes dichos, debe tributar no por el núm. 29, sino por el 39, según reza el repetido apartado 20 en cuanto a la mitad de los bienes dedicados a la parte piadosa o en favor del alma.

En cambio, en cuanto a la parte benéfica—a las limosnas—dice la Resolución que no puede menos de ser tomado en consideración el hecho de que el Ministerio de la Gobernación, con su peculiar competencia, clasificó como fundación benéfico-particular de tipo seglar de carácter puro la disposición testamentaria en lo que se refiere a la mitad de los bienes destinados a limosnas, mandando convertirlos en láminas intransferibles para destinar sus rentas a dicho fin, por lo cual es de aplicar el art. 28, párrafo 3.<sup>o</sup> del Reglamento, que dispone que las transmisiones a título lucrativo hechas a favor de los establecimientos de beneficencia de carácter privado o fundación particular, tributarán con arreglo a los tipos señalados en el núm. 29 de la Tarifa, bastando, como dice el apartado siguiente del mismo artículo, que los bienes estén destinados a tal fin, sin perjuicio de la obligación de la Oficina Liquidadora de dar cuenta al Ministerio de la Gobernación, cosa por otra parte innecesaria en el caso, supuesta la mentada clasificación ministerial.

En definitiva, el Tribunal Central anula las liquidaciones, con revocación del acuerdo del Provincial, y ordena girar dos liquidaciones, cada una de ellas sobre la base de la mitad de la herencia, aplicándoles los números 29 y 39 de la Tarifa, o sea una de la fundación benéfica y la otra a la herencia a favor del alma de la causante.

*Comentarios.*—El caso algunos merece, ya que no nos parece plenamente convincente el razonamiento que el Tribunal desarrolla para llegar a la conclusión de aplicar los dos mencionados tipos tributarios: el uno a la fundación benéfica y el otro de herencia en favor del alma de la testadora, dicho sea, claro es, guardando los respetos que sinceramente sentimos siempre *a priori* hacia la indiscutible competencia del Tribunal Central Económico-Administrativo.

Decimos, pues, que la solución mixta o intermedia dada por el Tribunal Central, estimando que una parte de los bienes tribute como si se tratase de su adquisición por una institución benéfica, y la otra parte por el tipo correspondiente a las disposiciones testamentarias en favor del alma del testador, ofrece reparos no exentos de fortaleza.

Para mejor esclarecer el criterio del comentarista vamos a tratar el tema desde dos puntos de vista: el uno, colocándonos en el momento de ser presentado el testamento y demás documentos a la liquidación, esto es, antes de la posterior declaración del Ministerio, clasificando la fundación testamentaria como benéfica, con bastante posterioridad a la práctica de la liquidación, y ello limitando el carácter benéfico solamente a la parte del producto de los bienes destinada a limosnas; y el otro punto de vista, el que examinaremos sobre la base de tal clasificación.

Eso supuesto, el liquidador inicialmente y con los aludidos datos a la vista, ¿cómo debió calificar y aplicar la Tarifa a la disposición testamentaria de la causante?

Recordemos, como va dicho en la entrada de los antecedentes de estos comentarios, que la testadora, después de ordenar la institución de heredero a favor de su alma, manda que sus albaceas, una vez cumplidas otras previsiones del testamento, constituyan en depósito el sobrante de los bienes a nombre de la «Sucesión de doña Manuela Suárez González», cuyas rentas habrán de invertirse por mitad en limosnas y misas, quedando encargado del cobro e inversión de aquéllas el cura párroco de Luarca, esto es, confiándole el Patronato y administración de los bienes.

Estas realidades, de hecho abren, a primera vista, un interesante panorama jurídico, cual es el de que, incuestionablemente, la testadora tuvo la intención de constituir y constituyó una Fundación, una institución benéfica, al adscribir a un fin, de manera permanente, una masa de bienes, engendrando así una persona jurídica, conforme a los previsto en los arts. 35 y 37 del Código Civil, cuya «personalidad empieza desde el instante mismo en que con arreglo a derecho quedó válidamente constituida» (art. 35), y cuya capacidad civil se «regulará por las reglas de su institución» (art. 37), a reserva, claro es, de su aprobación por disposición administrativa, como previene este mismo artículo, y como, efectivamente, ocurrió posteriormente.

Esto sentado, el camino a seguir por la Oficina Liquidadora no debió ser otro que el que el art. 28 del Reglamento del Impuesto de 1947 claramente tiene trazado en su apartado 4), cuando dice que los tipos señalados en el núm. 29 de la Tarifa se aplicarán a «las transmisiones de bienes o derechos que, por acto *inter vivos*

o por testamento se destinen a la fundación de establecimientos o instituciones de beneficencia o de instrucción», sin perjuicio, según añade el mismo precepto, de que las Oficinas Liquidadores pongan «en conocimiento del Ministerio respectivo la cláusula fundacional de que se trate y los bienes a que se refiera, a los fines del protectorado del Gobierno sobre las instituciones benéficas de carácter privado».

Contra esta consecuencia se pueden esgrimir dos argumentos, nacidos, el uno, del propio texto transrito, y, el otro, del contenido del núm. 39 de la Tarifa, al prever que «las instituciones o legados en favor del alma de modo genérico, sin adscribir a su cumplimiento a determinado sacerdote o Comunidad religiosa, tributarán por el núm. 30 de la Tarifa, siempre que al solicitar la liquidación se justifique, mediante certificación expedida por el Ordinario de la diócesis, la entrega a éste, por los herederos, de los bienes o cantidades objeto de la institución o legado».

Veamos la fuerza de ambos argumentos.

Como no queremos reducir la controversia, matizaremos el primero de los dichos argumentos, diciendo que su fuerza está en que el art. 28 refiere los tipos del núm. 29 al caso en que se trate de la fundación de establecimientos de *beneficencia o instrucción*, y que la testadora, aunque sin duda creó y dió vida a la persona jurídica o fundación «*Sucesión de doña Manuela Suárez González*», haciéndola heredera y mandando depositar los bienes a nombre del ente jurídico así creado, esto no es una *institución benéfica* en cuanto a la totalidad de los bienes; lo será en cuanto a la mitad de las rentas que la testadora manda invertir en limosnas, pero no lo será en cuanto a la otra mitad del total de las rentas destinada a sufragios.

No desconocemos ni negamos la fuerza que tiene el argumento, aunque nos parece que no es tanta como a primera vista parece. Y ello, en primer lugar, porque, supuesto el nacimiento indiscutible, según lo antes razonado, de la persona jurídica con el carácter de Fundación, a tenor de la Ley sustantiva civil, sobre esa base incombustible hay que discurrir y destacar que claramente se persigue en el ente jurídico un fin piadoso y un fin social y caritativo, pero la noción del primero, como dice luminosamente la sentencia de 6 de marzo de 1936, «no está acartonado en límites

estRICTOS», «sino que transciende a los relativos a la salud del cuerpo y del alma»; y, por consiguiente, que el hecho de que la mitad de las rentas se destine el estipendio de misas por el alma de la causante, no desvirtúa el carácter conjunto del fin benéfico de la fundación, con tanta mayor razón cuanto que la cláusula testamentaria no deja los bienes directamente a favor del alma, instituyéndola, por decirlo así, heredera directa, sino que quien hereda es la persona jurídica que crea.

Por otra parte, si el hecho de destinarse la mitad de las rentas a misas por el alma de la fundadora es bastante para aplicar la Tarifa prevista para los legados en favor del alma, habremos construido un argumento que, al probar demasiado, no prueba nada; porque la causante, en la repetida cláusula empieza por decir que pretende instituir como heredera a su alma, y, por tanto, se llegaría a la conclusión de aplicar, bien el núm. 30, bien el 39 de la Tarifa, a tenor del apartado 20 del art. 31 del Reglamento, en cuanto a la totalidad de las rentas, si bien nos parezca difícil, por no decir imposible, la aplicación del núm. 30, porque para ello el mismo apartado 20 exige como requisito previo que los bienes o cantidades objeto de la institución o legado sean entregados por los albaceas o los herederos al Ordinario diocesano, cosa no practicable en el caso, porque el heredero es la persona jurídica creada en el testamento, y a nombre de ella tienen aquéllos que depositar los bienes.

Por fin, aceptada la tesis de que la heredera es el alma, y supuesto que solamente hereda las rentas, ¿quién hereda lo que pudiéramos llamar la nuda propiedad?

Resta ahora examinar la cuestión desde el segundo punto de vista, antes aludido, esto es, mirándola después de haber sido clasificada la fundación como de beneficencia privada tan sólo en cuanto a las rentas que se destinan a limosnas. Desde esa atalaya el panorama cambia notablemente, porque el Tribunal Central, al resolver, se encontró con el pie para él forzado de que sólo en cuanto a la mitad de los bienes admitía el Ministerio que hubiere nacido la institución de beneficencia particular, y ante ello dijo que se liquidase sobre la mitad de la herencia al tipo de institución benéfica, y por el tipo del núm. 39 la otra mitad, y esta solución hay que aceptarla como razonable para el Tribunal, porque real-

mente no tenía opción después de la clasificación gubernativa y de los términos en que la misma se produjo.

*Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 19 de febrero de 1957.*

LAS DUEÑAS DE PARTES INDIVISAS DE UNA CASA Y FIDUCIARIAS DE LAS PARTES RESTANTES, CON LA PARTICULARIDAD DE QUE LOS FIDEICOMISARIOS LLAMADOS A SER DUEÑOS DE ESAS RESTANTES PARTES, NI EXISTEN POR EL MOMENTO NI SE SABE SI EXISTIRÁN, ELEVARON VARIAS NUEVAS PLANTAS SOBRE LOS ELEMENTOS COMUNES DEL INMUEBLE; DANDO A ÉSTOS PERICIALMENTE NUEVA VALORACIÓN, Y DETERMINANDO EL PORCENTAJE QUE EN ELLOS CORRESPONDÍA A LOS FIDEICOMISARIOS, EL CUAL ERA, DADO EL AUMENTO DE VALOR DE DICHOS ELEMENTOS, MENOR QUE EL ANTERIOR, YA QUE EL VALOR DE DICHOS ELEMENTOS, MERCED A LAS OBRAS, HABÍA AUMENTADO CONSIDERABLEMENTE.

LA ESCRITURA DE OBRA NUEVA EXPRESABA QUE LA PORCIÓN DE MAYOR VALOR DE LOS ELEMENTOS COMUNES CIFRADA PERICIALMENTE, CORRESPONDIENTE A LOS FIDEICOMISARIOS, QUEDABA GARANTIZADA A FAVOR DE ÉSTOS, CON CONSTANCIA DEL DERECHO EN EL REGISTRO DE LA PROPIEDAD, AL QUE HABRÍAN DE QUEDAR VINCULADOS LOS TERCEROS ADQUIRENTES.

CON ESTOS ANTECEDENTES NO EXISTE OTRO ACTO LIQUIDABLE QUE EL CORRESPONDIENTE A LA GARANTÍA REAL, EXPRESAMENTE ESTABLECIDA A FAVOR DE LOS FIDEICOMISARIOS; SI BIEN DEBE APLAZARSE LA LIQUIDACIÓN HASTA QUE LA INSTITUCIÓN DEL FIDEICOMISO SE CONSUME Y PUEDAN SER DETERMINADOS LOS PARTÍCIPES.

*Antecedentes.*—Las otorgantes de la antedicha escritura y actuantes en la reclamación que nos ocupa, manifestaron en aquélla que eran dueñas en pleno dominio y conjuntamente del derecho de propiedad horizontal de los pisos bajo y semisótano de la casa escriturada; que los restantes pisos o plantas pertenecían también como propiedad horizontal, por título hereditario, a las mismas re-

clamantes conjuntamente, como fiduciarias, siendo futuros fiduciarios los hijos de ellas, y, si muriesen sin ellos, los parientes que los heredasen abintestato; que sobre el resto de los elementos del edificio necesarios para su adecuado disfrute, existía el derecho conjunto de copropiedad a favor de los titulares de los respectivos derechos inherentes a la propiedad horizontal; que las reclamantes por sí solas, aunque asistidas de dictamen técnico, habían dado el valor que determinaban a los elementos comunes del edificio, atribuyendo en él la cuantía, también señalada, a los titulares de la propiedad horizontal de los pisos bajo y semisótano y a los titulares del resto de la propiedad horizontal objeto del fideicomiso; que con estos antecedentes entendieron que les asistía el derecho a edificar sobre los elementos comunes del inmueble y levantaron a su costa y para ellas cuatro nuevas plantas que describieron y valoraron en la escritura, adjudicándoselas en pleno dominio y por partes indivisas.

Además, valoraron pericialmente los nuevos elementos comunes y en ellos reconocieron a los titulares de la propiedad horizontal sujeto al fideicomiso una participación representativa del mismo valor absoluto que les correspondía con anterioridad a la obra nueva, y reservaron expresamente a dichos fideicomisarios, en atención a la disminución relativa de su participación en los elementos comunes, el derecho a ser indemnizados con una cantidad de consideración, a pagar por los que en el momento de la consumación de la sustitución fideicomisaria fueran dueños de los nuevos pisos, con constancia del derecho en el Registro de la Propiedad, a fin de que el tercero quede vinculado a tal derecho.

La escritura de obra nueva señalada fué liquidada por el concepto de permuta, y en tal sentido confirmada la liquidación por el Tribunal Provincial.

En apelación, la Resolución del Central plantea el problema diciendo que está en determinar si existen transmisiones sometidas al impuesto causadas por los hechos transcritos, es decir, por el hecho de servirse de las cosas comunes unos comuneros edificando sobre ellas, sin el consentimiento de los condueños fideicomisarios a costa y en provecho de aquéllos; y lo resuelve diciendo que tal realidad no puede por si sola ser calificada como adquisición de bienes o derechos ajenos, por tratarse en principio de un

derecho de accesión inherente a la propiedad y de gastos útiles o mejoras, regulados por los arts. 353, 358, 453 y 487 del Código Civil, sin perjuicio de las acciones que en su dia puedan ejercitar los fideicomisarios y de las consecuencias fiscales que se deduzcan de las decisiones que los Tribunales acuerden.

Respecto a la indemnización que para el futuro se prevé, tampoco es posible deducir de ella, por ahora, ninguna consecuencia de orden fiscal o de tributación, porque su eficacia depende del consentimiento que en su dia presten los fideicomisarios, o, en su caso, de lo que puedan determinar los Tribunales, cuya inoperancia, en el primer supuesto, es patente, porque, en términos generales, los actos unilaterales no caen dentro del ámbito del impuesto.

Otro es el caso de la declaración de voluntad, aun siendo unilateral, contenida en la mencionada escritura, a tenor del art. 144 del Reglamento Notarial, consistente en establecer un gravamen de naturaleza real sobre la finca, constituida por las cuatro plantas nuevas, para responder a los fideicomisarios de la cantidad fijada por los dueños de aquéllas, y pagadera al realizarse la sustitución. En tal eventualidad, la jurisprudencia tiene declarado que son válidos los gravámenes reales impuestos por actos unilaterales del dueño de la finca, y, por tanto, estando sujetos al impuesto los derechos reales, ha de estarlo el gravamen de que se trata.

Todo ello, claro es, sin perjuicio de que en este concreto caso, al estar indeterminados los fideicomisarios favorecidos con la garantía, haya de aplazarse la liquidación, como dispone el apartado 5.<sup>o</sup> del art. 57 del Reglamento, hasta que aquéllos sean reconocidos.

En definitiva, la Resolución de que tratamos anula la Resolución del Tribunal Provincial y dispone que, por ahora, las primeras manifestaciones de voluntad, como unilaterales que son, carecen de virtualidad tributaria, sin perjuicio de que en su dia la tengan si se convierten en convenciones contractuales, bien por expresa voluntad de los interesados, bien porque así lo dispongan los Tribunales de Justicia, y en cuanto a la garantía real, unilateralmente estatuida, que si está sujeta al impuesto, si bien la liquidación debe aplazarse hasta que los favorecidos con ella se individualicen.

*Comentarios.*—Los estimamos innecesarios, dada la claridad del caso jurídico y fiscalmente considerado, y nos limitamos a consignar que lo hemos traído a cuenta más bien por su singularidad que por las enseñanzas que de él se puedan deducir para lo futuro, ya que no es probable que se repita, dada esa misma singularidad; aunque sí merezca destacarse la doctrina que el Tribunal Central sienta en cuanto a la eficacia que las declaraciones unilaterales de voluntad pueden tener a efectos hipotecarios y fiscales inter-vivos.

JOSÉ MARÍA RODRÍGUEZ VILLAMIL