

### III. OTRAS DISPOSICIONES

#### MINISTERIO DE JUSTICIA

- 1924** *Resolución de 18 de enero de 2012, de la Dirección General de los Registros y del Notariado, en el recurso interpuesto por una notaria de Fuenlabrada contra la calificación realizada por la registradora mercantil y de bienes muebles I de Málaga a la escritura de elevación a público de acuerdos sociales de la entidad Atalaya Golf y Country Club Internacional, SA, relativa a cese, nombramiento y reelección de consejeros de la citada sociedad.*

En el recurso interpuesto por la notaria de Fuenlabrada, doña Cristina Marqués Mosquera, contra la calificación realizada por la registradora Mercantil y de Bienes Muebles I de Málaga, doña María Dolores Fernandez-Pacheco Fernandez, el día 20 de septiembre de 2011, a la escritura de elevación a público de acuerdos sociales de la entidad «Atalaya Golf y Country Club Internacional, S.A.», autorizada por su compañero, don Adolfo Príes Picardo, actuando en su sustitución y para su protocolo, el 26 de agosto de 2011 con el número 864 de su protocolo, relativa a cese, nombramiento y reelección de consejeros de la citada sociedad.

#### Hechos

##### I

Mediante escritura autorizada el 26 de agosto de 2011, número 864 de protocolo, por don Adolfo Príes Picardo, en sustitución y para el protocolo de la notaria recurrente, se elevan a público acuerdos sociales adoptados en junta general de la sociedad «Atalaya Golf y Country Club Internacional, S.A.», en los que, previa aceptación de la dimisión de uno de los consejeros, se nombra otro en su sustitución, consignando sus datos de identificación, y se reelige a otro consejero especificando que sus datos personales constan en el Registro Mercantil.

##### II

Dicha escritura fue presentada el día 6 de septiembre de 2011, causando el asiento de presentación número 673 del Diario 313, siendo calificada la misma con la siguiente nota: Fundamentos de Derecho (defectos): 1.–De conformidad con los arts. 38.1.6.º RRM, y 22 y siguientes del Real Decreto 1065/2007 de 27 de junio, debe acreditarse en la escritura el N. I. E. del consejero reelegido Don W. H., al no constar en la inscripción 28ª de la hoja social, donde figuran el resto de sus circunstancias. 2.–De conformidad con los arts. 38.1.6.º RRM, y 22 y siguientes del Real Decreto 1065/2007 de 27 de julio, debe acreditarse en la escritura la vigencia del N. I. E. de Don P. L. A. W. 3.–La publicación de la convocatoria de la Junta efectuada en el diario «cinco días», y que se une a la presente escritura, está ilegible. Art.º 6, 58 y 97 RRM. Se ha dado cumplimiento a lo dispuesto en el Artículo 15º del R.R.M. contando la presente nota de calificación con la conformidad de los cotitulares del Registro. En relación con la presente calificación (...) Málaga, a 20 de Septiembre de 2011. El Registrador.

##### III

La citada calificación fue notificada de conformidad con el art. 322 de la Ley Hipotecaria al notario autorizante el día 22 de septiembre de 2011, y al presentante del documento en igual fecha por correo electrónico.

## IV

Contra los defectos primero y segundo la notaria sustituida interpone en tiempo y forma recurso, alegando en su escrito lo siguiente:

1. En cuanto al fundamento de derecho primero, el registrador Mercantil para justificar que debe acreditarse en la escritura el N. I. E. del consejero reelegido, el cual es extranjero, se limita a citar los artículos. 38.1.6 del Reglamento del Registro Mercantil y 22 y siguientes el Real Decreto 1065/2007 de 27 de julio.

El artículo 38.1.6 del Reglamento del Registro Mercantil establece que «igualmente se consignará el número de identificación fiscal, cuando se trate de personas que dispongan del mismo con arreglo a la normativa tributaria». Ahora bien, ¿con arreglo a la normativa tributaria debe disponer de número de identificación fiscal todo consejero de una sociedad?

Los artículos 22 y siguientes del Real Decreto 1065/2007, a los que de forma genérica se remite el registrador Mercantil, concretamente los artículos 22 a 24, ambos inclusive, del Real Decreto citado, regulan la asignación del número de identificación fiscal a las personas jurídicas y entidades sin personalidad jurídica, así como la obligación de solicitarlo por todas aquellas personas jurídicas que vayan a ser titulares de relaciones de naturaleza o con trascendencia tributaria. Ahora bien, ninguno de estos preceptos se refiere a la necesidad de la obtención del N. I. F. por parte de los miembros de los órganos de representación de las personas jurídicas, por lo que la justificación aducida por el registrador Mercantil resulta no sólo vaga sino carente de fundamento.

No cita, sin embargo, el registrador el artículo 18 del Real Decreto 1065/2007, que es el que establece la obligación de tener un número de identificación fiscal a todas las personas físicas y jurídicas para sus relaciones de naturaleza o con trascendencia tributaria, aclarando el artículo 20 del mismo precepto reglamentario que para las personas que carezcan de nacionalidad española, como en el caso que nos ocupa, el número de identificación fiscal será el número de identidad de extranjero o N. I. E. La cuestión es por tanto dilucidar si un mero consejero de una sociedad mercantil puede considerarse que tiene «relaciones de naturaleza o con trascendencia tributaria».

Si atendemos al propio artículo 35 de la Ley General Tributaria, a que alude el propio precepto reglamentario citado, dentro del elenco de obligados tributarios no encontramos ninguna categoría que resulte de aplicación de los consejeros. Además, los mismos, *per se*, difícilmente pueden realizar actos con trascendencia tributaria ya que, de un lado, la representación de las sociedades se atribuye al órgano de administración y no a sus miembros con carácter individualizado y, de otro, cualquier actuación de los órganos sociales es imputable a la sociedad, que es la que reúne la condición de obligado tributario y quien tiene en el tráfico «relaciones de naturaleza o con trascendencia tributaria».

Distinto es, a nuestro juicio, el caso de los administradores únicos, solidarios o mancomunados o del consejero delegado porque en este caso aun cuando su actuación sea imputable a la sociedad, los mismos ostentan la representación de la sociedad y son quienes intervienen en el tráfico en nombre de la misma. Por ello, aun cuando no actúen en nombre propio, sí puede entenderse que tienen relaciones con trascendencia tributaria, lo que no ocurre con los meros consejeros.

De otro lado, si analizamos la normativa notarial, el artículo 23 de la Ley del Notariado, que fue modificado en este sentido por la Ley 36/2006, de medidas para la prevención del fraude fiscal, exige la constancia en las escrituras públicas del número de identificación fiscal de los «comparecientes» y de las «personas o entidades en cuya representación actúen» cuando se trate de escrituras «relativas a actos o contratos por los que se adquieran, declaren, constituyan, transmitan, graven, modifiquen o extingan el dominio y los demás derechos reales sobre bienes inmuebles, o a cualesquiera otros con trascendencia tributaria». Por lo tanto, tampoco conforme a la normativa notarial resulta exigible la constancia del N. I. F. de los consejeros de las sociedades salvo en el caso concreto de que sean «comparecientes» en las escrituras, en cuyo caso será con ocasión

de dicho otorgamiento y no antes cuando será exigible la acreditación del número de identificación fiscal.

A mayor abundamiento, no hay que olvidar que la obligación de constancia del N. I. F. en los documentos y registros públicos fue una novedad introducida por la citada Ley 36/2006, precisamente para prevenir el fraude fiscal, por lo que la exigencia de la obtención y constancia del número de identificación fiscal de los consejeros resulta no sólo injustificada, según lo expuesto, sino excesiva, ya que la finalidad perseguida por la norma que introdujo la obligatoria constancia del N. I. F. se consigue controlando a la sociedad y a sus representantes, que son quienes tienen posibilidades de actuación.

Por lo tanto hay que concluir que el mero hecho de que los consejeros participen en la toma de decisiones sociales no significa que sea exigible la constancia registral de su número de identificación fiscal porque ni son obligados tributarios ni su actuación puede decirse que tenga trascendencia tributaria.

2. En cuanto al defecto relativo a la acreditación de la vigencia del N. I. E., el mismo carece de toda justificación dado que el N. I. E. no caduca ni varía en tanto no se produzca una alteración en la situación personal del afectado. Por ello, aun cuando el artículo 38.1.6 del Reglamento del Registro Mercantil dice: «Tratándose de extranjeros, se expresará el número de identificación de extranjeros, el de su pasaporte, el de su tarjeta de residencia o de cualquier otro documento legal de identificación, con declaración de estar vigentes», el último inciso debe entenderse referido a la vigencia del documento de identificación empleado en su caso y no del N. I. E. Además, tal y como resulta de la conjunción «o» empleada por la norma citada, la constancia del N. I. E. es suficiente para la inscripción registral, sin que sea necesario reflejar ninguno de los otros documentos de identificación previstos en la norma. Pues bien, en la escritura objeto de calificación consta no sólo el N. I. E. sino también el número de Pasaporte del consejero nombrado siendo la constancia de este último dato innecesaria, según lo expuesto, y por tanto irrelevante el no haberse hecho constar la vigencia del Pasaporte en cuestión.

V

Mediante escrito de fecha, 29 de octubre de 2011 la registradora Mercantil y de Bienes Muebles I de Málaga, aceptando la autoría de la nota de calificación, desiste del segundo de los defectos del acuerdo de calificación por haberse extendido por error informático, manteniendo su calificación en cuanto al primero y remitiendo informe a este Centro Directivo con toda la documentación necesaria para la resolución del recurso.

### Fundamentos de Derecho

Vistos los artículos 23 de la Ley del Notariado; 18 Código de Comercio; 322, 325, 326, 327 y 254.2 y 4 de la Ley Hipotecaria; 3 del Código Civil; 54 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común; la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal; 4.2 de la Ley Orgánica 4/2000, de 11 de enero, sobre derechos y libertades de los extranjeros en España y su integración social; 101 y 105 de su Reglamento, aprobado por Real Decreto 2393/2004, de 30 de diciembre; 38.1.6 y 80 del Reglamento del Registro Mercantil; 18.1 y 20.1 del Real Decreto 1065/2007 de 27 de julio; 35, 41, 42 y 43, letras a), b), g) y h) de la Ley 58/2003, General Tributaria; 213, 236, 237, 240, 241 y 242 y siguientes de la Ley de Sociedades de Capital; las Sentencias del Tribunal Supremo de 3 de octubre de 1988, 30 de diciembre de 1989, 2 de marzo de 1991 y 22 de mayo de 1999; y las Resoluciones de la Dirección General de los Registros y del Notariado de 17 de septiembre de 1993, 20 de abril de 1998, 14 de julio y 20 de octubre de 2000, 1 de febrero 4 de mayo y 28 de octubre de 2005, 25 de julio de 2006 y 31 de enero, 21 de marzo y 25 de octubre de 2007.

1. La cuestión que plantea el presente recurso se centra en determinar si, en caso de reelección de un consejero de nacionalidad extranjera, cuyos datos de identificación

se establecen por lo que ya consta en la hoja de la sociedad, es necesaria para su inscripción en la hoja de la sociedad la constancia de su N. I. E., dado que en la previa inscripción del mismo no constaba dicho número.

El registrador suspende la inscripción mediante una calificación en la que, en esencia, expresa como fundamento de Derecho el artículo 38.1.6 del Reglamento del Registro Mercantil y los artículos 22 y siguientes del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio.

2. El artículo 38 del Reglamento del Registro Mercantil regula lo que denomina «constancia de identidad», exigiendo determinados datos cuando haya de hacerse constar en la inscripción la identidad de una persona. Tratándose de extranjeros se exige que se haga constar el «número de identificación de extranjeros, el de su pasaporte, el de su tarjeta de residencia, o de cualquier otro documento legal de identificación, con declaración de estar vigentes». Añade el precepto que «se consignará el número de identificación fiscal, cuando se trate de personas que dispongan del mismo con arreglo a la normativa tributaria», norma que resulta aplicable tanto a nacionales como a extranjeros.

Por tanto a los efectos de identificación de personas extranjeras que deban constar en la hoja abierta a la sociedad pueden ser utilizados diversos documentos de forma alternativa: bien su número de identificación de extranjeros, bien el de su pasaporte, o el de su tarjeta de residencia, o cualquier otro documento legal de identificación que puede ser incluso la tarjeta de identidad del país de que se trate. Sólo cuando lo exija la normativa tributaria será obligatorio el que conste un número de identificación fiscal, número que puede ir unido a un documento legal de identificación del interesado o que puede constar en otro documento que sólo sirva para acreditar dicho número sin que pueda ser utilizado para la identificación del extranjero en caso de que también sea compareciente.

Por todo ello corresponde examinar las normas tributarias de las que pueda derivar la necesidad de que un consejero de nacionalidad extranjera, cuya identidad deba hacerse constar en el Registro Mercantil, tenga que estar dotado de un número de identificación fiscal.

3. La norma que regula en la actualidad la obligatoriedad del número de identificación fiscal para personas físicas y jurídicas es el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, en cuyo artículo 18.1 se dispone que «las personas físicas y jurídicas, así como los obligados tributarios a que se refiere el artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, tendrán un número de identificación fiscal para sus relaciones de naturaleza o con trascendencia tributaria». Por su parte el artículo 20.1 del mismo Real Decreto, en lo que se refiere a los extranjeros, viene a establecer que «el número de identificación fiscal será el número de identidad de extranjero que se les asigne o se les facilite de acuerdo con la Ley Orgánica 4/2000, de 11 de enero, sobre derechos y libertades de los extranjeros en España y su integración social, y su normativa de desarrollo». Por ello el Reglamento de la Ley Orgánica 4/2000, de 11 de enero, sobre derechos y libertades de los extranjeros en España y su integración social, aprobado por el Real Decreto 2393/2004, de 30 de diciembre, en su artículo 101, se refiere al Número de Identidad de Extranjero, indicando que los extranjeros que, tanto en el caso de que obtengan un documento que les habilite para permanecer en España como para otros supuestos diversos, serán dotados a los efectos de identificación de un número personal, único y exclusivo, de carácter secuencial, que será el identificador del extranjero y deberá figurar en todos los documentos que se le expidan o tramiten, así como en las diligencias que se estampen en su pasaporte o documento análogo.

4. Este es el número de identificación del consejero, de nacionalidad no española, que el registrador exige en su calificación. Pero para que este número sea exigible será necesario que la persona física concernida tenga relaciones de naturaleza o trascendencia tributarias.

Es claro que un consejero en ningún caso será sujeto pasivo del impuesto de sociedades, pues no es siquiera representante de ese sujeto pasivo, sino que tan solo forma parte del órgano de representación del verdadero sujeto pasivo que será en todo

caso la propia sociedad domiciliada en España y de nacionalidad española. Tampoco entra en el concepto estricto de obligado tributario, pues de conformidad con el artículo 35 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria son obligados tributarios «las personas físicas o jurídicas y las entidades a las que la normativa tributaria impone el cumplimiento de obligaciones tributarias», y a un consejero de una sociedad que tributa en España no se le exige el cumplimiento de ninguna obligación tributaria por el mero y estricto hecho de ser consejero de esa sociedad. Es decir, el consejero, por el simple hecho de serlo, no es contribuyente –lo será la sociedad–, ni tampoco sustituto del contribuyente, ni está obligado a realizar pagos fraccionados, ni a efectuar retenciones, ni a practicar ingresos a cuenta, ni a repercutir, ni a soportar repercusiones, ni a soportar retenciones o ingresos en cuenta, ni es como tal sucesor del obligado tributario, ni beneficiario de supuestos de exención, devolución o bonificaciones tributarias.

5. Ahora bien, no obstante todo lo anterior, es lo cierto igualmente que el mismo artículo 35.5 de la Ley General Tributaria incluye también en el concepto legal amplio de obligado tributario a los que denomina responsables del tributo de conformidad con el artículo 41 de la misma Ley. Y este artículo 41 considera que son responsables tributarios los responsables solidarios o subsidiarios de la deuda tributaria, junto a los deudores principales, aclarando el artículo 41 (apartado 1, letras a y b) que son responsables subsidiarios del tributo «los administradores de hecho o de derecho de las personas jurídicas que, habiendo éstas cometido infracciones tributarias, no hubiesen realizado los actos necesarios que sean de su incumbencia para el cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios, hubiesen consentido el incumplimiento por quienes de ellos dependan o hubiesen adoptado acuerdos que posibilitasen las infracciones. Su responsabilidad también se extenderá a las sanciones», e igualmente son responsables subsidiarios «los administradores de hecho o de derecho de aquellas personas jurídicas que hayan cesado en sus actividades, por las obligaciones tributarias devengadas de éstas que se encuentren pendientes en el momento del cese, siempre que no hubieran hecho lo necesario para su pago o hubieran adoptado acuerdos o tomado medidas causantes del impago».

Desde este punto de vista es evidente que el Consejo de Administración como órgano de representación de la sociedad puede ser responsable subsidiario de obligaciones tributarias de la sociedad y conforme a ello debería estar obligado a contar con un número de identificación fiscal a los efectos del artículo 41 en relación al artículo 43 de la Ley General Tributaria. Lo que ocurre es que el consejo, como tal consejo, carece de personalidad jurídica y el artículo 18 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, sólo impone esa obligación a las personas físicas y jurídicas y a las entidades que, carentes de personalidad jurídica, constituyan una unidad económica o un patrimonio separado susceptible de imposición (v.gr. herencias yacentes, o comunidades de bienes). Por tanto, dada la consideración legal de los consejeros integrantes del Consejo de Administración como responsables tributarios por las decisiones de este órgano en las que participen, en los términos antes examinados, de tal consideración surge la obligación de dotar a todos ellos del correspondiente número de identificación fiscal a los efectos que, en su caso, sean procedentes.

6. La conclusión anterior se confirma a la vista de la regulación legal sobre la responsabilidad patrimonial de los administradores y de los miembros del Consejo de Administración. En efecto, de conformidad con el artículo 236.1 de la Ley de Sociedades de Capital, aprobada por Real Decreto-Legislativo 1/2010, de 2 de julio, los administradores de hecho o de derecho responden frente a los acreedores sociales del «daño que causen por actos u omisiones contrarios a la ley...o por los realizados incumpliendo los deberes inherentes al desempeño del cargo». Esta responsabilidad existe siempre sin que sea óbice a la exigencia de la misma, por parte de los acreedores el que «el acto o acuerdo lesivo haya sido adoptado, autorizado o ratificado por la Junta General» (cfr. artículo 236.2 de la Ley de Sociedades de Capital). La responsabilidad se concentrará en el administrador único, como órgano unipersonal de representación de la sociedad, en los administradores solidarios o mancomunados, o en el consejero delegado,

caso de que exista. Pero para el caso de no existencia del consejero delegado o incluso existiendo éste, si el consejo toma acuerdos como tal, la Ley de Sociedades de Capital impone una responsabilidad solidaria a todos los miembros del órgano de administración de la cual sólo pueden quedar excluidos aquellos que prueben que no han intervenido en la adopción del acuerdo y su ejecución y que, además, desconocían su existencia o que si la conocían «hicieron todo lo conveniente para evitar el daño o, al menos, se opusieron expresamente a aquél» (cfr. artículo 237 de la Ley de Sociedades de Capital).

7. Teniendo en cuenta las consideraciones anteriores, cabe concluir afirmando la necesidad de que los consejeros, incluidos los de nacionalidad no española, estén dotados del correspondiente número de identificación fiscal para el caso de tener que responder de forma subsidiaria, que no directa, por los actos antijurídicos del Consejo de Administración que causen un daño a la Hacienda Pública en los términos examinados. Procede por ello confirmar el criterio del registrador, no siendo posible la inscripción del consejero de nacionalidad extranjera si antes no obtiene su correspondiente identificación a efectos fiscales y tributarios.

Esta Dirección General ha acordado desestimar el recurso y confirmar la nota de calificación en los términos que resultan de los anteriores fundamentos de derecho.

Contra esta resolución los legalmente legitimados pueden recurrir mediante demanda ante el Juzgado de lo Mercantil de la provincia donde radica el Registro, en el plazo de dos meses desde su notificación, siendo de aplicación las normas del juicio verbal, conforme a lo establecido en la Disposición Adicional vigésima cuarta de la Ley 24/2001, 27 de diciembre, los artículos 325 y 328 de la Ley Hipotecaria.

Madrid, 18 de enero de 2012.—El Director General de los Registros y del Notariado, Joaquín José Rodríguez Hernández.