



Roj: **STS 646/2018** - ECLI: **ES:TS:2018:646**

Id Cendoj: **28079110012018100098**

Órgano: **Tribunal Supremo. Sala de lo Civil**

Sede: **Madrid**

Sección: **1**

Fecha: **28/02/2018**

Nº de Recurso: **1389/2015**

Nº de Resolución: **100/2018**

Procedimiento: **Civil**

Ponente: **RAFAEL SARAZA JIMENA**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **SAP S 124/2015,**  
**STS 646/2018,**  
**AATS 7299/2018**

## **TRIBUNAL SUPREMO**

### **Sala de lo Civil**

#### **Sentencia núm. 100/2018**

Fecha de sentencia: 28/02/2018

Tipo de procedimiento: CASACIÓN E INFRACCIÓN PROCESAL

Número del procedimiento: 1389/2015

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 08/02/2018

Ponente: Excmo. Sr. D. Rafael Saraza Jimena

Procedencia: Audiencia Provincial de Santander, Sección Cuarta

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. M<sup>a</sup> Teresa Rodríguez Valls

Transcrito por: ACS

Nota:

CASACIÓN E INFRACCIÓN PROCESAL núm.: 1389/2015

Ponente: Excmo. Sr. D. Rafael Saraza Jimena

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. M<sup>a</sup> Teresa Rodríguez Valls

## **TRIBUNAL SUPREMO**

### **Sala de lo Civil**

#### **Sentencia núm. 100/2018**

Excmos. Sres.

D. Francisco Javier Orduña Moreno

D. Rafael Saraza Jimena

D. Pedro Jose Vela Torres



En Madrid, a 28 de febrero de 2018.

Esta sala ha visto el recurso extraordinario por infracción procesal y el recurso de casación respecto de la sentencia 111/2015 de 16 de marzo, dictada en grado de apelación por la Sección Cuarta de la Audiencia Provincial de Santander, como consecuencia de autos de juicio ordinario núm. 76/2013 del Juzgado de lo Mercantil 1 de Santander, sobre impugnación de acuerdos sociales.

El recurso fue interpuesto por Funeraria La Montañesa S.L., representada por el procurador D. José Ignacio Noriega Arquer y bajo la dirección letrada de D. Alejandro Alvargonzález Tremols.

Es parte recurrida Servicios Fúnebres Nuestra Señora de Begoña S.L., representada por el procurador D. Fernando Gala Escribano y bajo la dirección letrada de D. Vicente González Saiz.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Rafael Saraza Jimena.

## ANTECEDENTES DE HECHO

### PRIMERO.- *Tramitación en primera instancia.*

1.- El procurador D. Dionisio Mantilla Rodríguez, en nombre y representación de Servicios Fúnebres S.L. Nuestra Señora de Begoña, interpuso demanda de juicio ordinario contra la sociedad Funeraria La Montañesa S.L., en la que solicitaba:

«[...] se declare la nulidad de los acuerdos adoptados por el 66,66 por ciento de la Junta General de socios de fecha 28 de diciembre de 2012, consistentes en nombrar como auditor de la sociedad a la sociedad auditora "Despacho de Auditores S.L." para los ejercicios 2012, 2013 y 2014, y aprobar una retribución sin especificación de cuantía alguna a percibir por los miembros del Consejo de Administración en concepto de dietas por asistencia a los consejos de administración, imponiéndoles las costas a la demandada si se opusiere a esta demanda».

2.- La demanda fue presentada el 5 de febrero de 2013 y, repartida al Juzgado de lo Mercantil 1 de Santander, fue registrada con el núm. 76/2013. Una vez fue admitida a trámite, se procedió al emplazamiento de la parte demandada.

3.- La procuradora D.<sup>a</sup> Esther Gómez Baldonado, en representación de Funeraria La Montañesa S.L., contestó a la demanda solicitando su desestimación y la expresa condena en costas a los demandantes.

4.- Tras seguirse los trámites correspondientes, la Magistrada-juez del Juzgado de lo Mercantil 1 de Santander dictó sentencia 32/2014, de 20 de febrero, que desestimó la demanda y condenó a la actora al pago de las costas causadas.

### SEGUNDO.- *Tramitación en segunda instancia.*

1.- La sentencia de primera instancia fue recurrida en apelación por la representación de Servicios Fúnebres S.L. Nuestra Señora de Begoña. La representación de Funeraria La Montañesa S.L. se opuso al recurso.

2.- La resolución de este recurso correspondió a la Sección Cuarta de la Audiencia Provincial de Santander, que lo tramitó con el número de rollo 257/2014 y tras seguir los correspondientes trámites dictó sentencia, cuya parte dispositiva dispone:

«FALLAMOS: Que debemos estimar y estimamos sustancialmente el recurso de apelación interpuesto por Servicios Fúnebres SL Nuestra Señora de Begoña contra la ya citada sentencia del Juzgado de lo Mercantil la que debemos revocar y revocamos. En su consecuencia, con estimación de la demanda declaramos nulos los acuerdos adoptados en Junta de 28.12.2012 consistentes en nombramiento de auditor para los años 2012, 2013 y 2014 y en la aprobación de unas dietas por importe indeterminado (ni consta en el orden del día ni en el acta de la Junta el importe cierto y determinado) como retribución de los administradores, con imposición a la demandada de las costas de la instancia y sin imposición de las costas de esta alzada».

### TERCERO.- *Interposición y tramitación del recurso extraordinario por infracción procesal y recurso de casación*

1.- La procuradora D.<sup>a</sup> Esther Gómez Baldonado, en representación de Funeraria La Montañesa S.L., interpuso recurso extraordinario por infracción procesal y recurso de casación.

Los motivos del recurso extraordinario por infracción procesal fueron:

«Primero.- Al amparo del art. 469.1.2 de la LEC por infracción del art. 218 en relación con el art. 209 reglas 2<sup>a</sup> y 3<sup>a</sup> de la LEC que imponen la obligación de que las sentencias sean claras, precisas y congruentes; infracción que ha generado una efectiva y real indefensión que vulnera el art. 24 de la Constitución ».



«Segundo.- Al amparo del art. 469.1.2º de la LEC por infracción del art. 218.2 en relación con el art. 209 reglas 2ª y 3ª de la LEC que imponen la necesidad de motivar las sentencias, expresando los razonamientos fácticos y jurídicos que conducen a la apreciación y valoración de las pruebas. Así como a la aplicación e interpretación del derecho».

«Tercero.- Al amparo del art. 469.1.4º de la LEC por vulneración del derecho fundamental a la tutela judicial efectiva consagrado en el artículo 24 de la Constitución, en relación con la doctrina jurisprudencial que permite con carácter excepcional impugnar las valoraciones probatorias de la sentencia cuando incurren en error patente o resulten arbitrarias, contrarias a la racionalidad o a las reglas de la común experiencia, de modo que no superan el canon de racionalidad exigible constitucionalmente, vulnerando con ello el citado art. 24 de la Constitución ».

«Cuarto.- Al amparo del art. 469.1.4º de la LEC por vulneración del derecho fundamental a la tutela judicial efectiva consagrado en el artículo 24 de la Constitución, en relación con la doctrina jurisprudencial que permite con carácter excepcional impugnar las valoraciones probatorias de la sentencia cuando incurren en error patente o resulten arbitrarias, contrarias a la racionalidad o a las reglas de la común experiencia, de modo que no superan el canon de racionalidad exigible constitucionalmente, vulnerando con ello el citado art. 24 de la Constitución ».

Los motivos del recurso de casación fueron:

«Primero.- Al amparo del art. 477.2 ordinal 3º de la LEC se formula recurso de casación por razón del interés casacional fundado en la aplicación de una norma que no lleva en vigor más de cinco años: el artículo 13 de la Ley de auditoría de cuentas en redacción dada por el Real Decreto Legislativo 1/2011, de 1 de julio, en vigor desde el 3 de julio de 2011».

«Segundo.- Al amparo del art. 477.2 ordinal 3º de la LEC se formula recurso de casación por razón del interés casacional fundado en la aplicación de una norma que no lleva en vigor más de cinco años: el artículo 217 de la Ley de Sociedades de Capital en redacción dada por la Ley 31/2014, de 3 de diciembre, en vigor desde el 24 de diciembre de 2015».

2.- Las actuaciones fueron remitidas por la Audiencia Provincial a esta Sala, y las partes fueron emplazadas para comparecer ante ella. Una vez recibidas las actuaciones en esta Sala y personadas ante la misma las partes por medio de los procuradores mencionados en el encabezamiento, se dictó auto de fecha 8 de noviembre de 2017, que admitió el recurso y acordó dar traslado a la parte recurrida personada para que formalizaran su oposición.

3.- Servicios Fúnebres Nuestra Señora de Begoña S.L. se opuso a los recursos extraordinario por infracción procesal y de casación.

4.- Al no solicitarse por todas las partes la celebración de vista pública, se señaló para votación y fallo el día 8 de febrero de 2018, en que ha tenido lugar.

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

### PRIMERO.- *Antecedentes del caso*

1.- El 28 de diciembre de 2012, la junta general de la sociedad Funeraria La Montañesa S.L. aprobó el acuerdo de nombrar auditor para los ejercicios 2012, 2013 y 2014 a la sociedad Despacho de Auditores S.L. También aprobó el acuerdo de mantener para el año 2013 el mismo importe percibido por cada consejero durante el 2012, 3.333,33 euros por reunión del consejo de administración.

2.- Servicios Fúnebres Nuestra Señora de Begoña S.L., socia de Funeraria La Montañesa S.L., presentó una demanda en la que impugnó los acuerdos sociales aprobados en la junta general de 28 de diciembre de 2012.

El nombramiento de auditor fue impugnado por infracción del derecho de información, pues no se le remitió la información que había solicitado sobre este punto del orden del día, y porque Despacho de Auditores S.L. carecía de la necesaria independencia porque compartía domicilio social, correo electrónico, página web, teléfono y administrador con la sociedad Meng Consultores S.L., que prestaba servicios de asesoría fiscal a Funeraria La Montañesa S.L.

La fijación de retribución de los miembros del consejo de administración fue impugnada porque, al ignorarse cuántas reuniones celebraría el consejo, no resulta fijado el importe de las dietas. También se impugnó por no haberse alcanzado la mayoría necesaria para la aprobación del acuerdo. Por último, se alegó la total indefinición de la retribución aprobada, puesto que no se fijó su importe ni el plazo por el que iban a cobrarse, ni qué tipo de trabajo iban a desempeñar los consejeros que justificara el cobro de las dietas.



También alegó que se vulneró su derecho de información al denegársele la ampliación del orden del día en una serie de puntos en los que se solicitaba información sobre determinados aspectos de la sociedad.

### 3.- El Juzgado Mercantil desestimó la demanda.

Consideró, en primer lugar, que no se había vulnerado el derecho de información de la demandante y que la denegación de la ampliación del orden del día fue correcta.

Desestimó la impugnación del acuerdo de nombramiento de auditor porque el asesoramiento fiscal por parte de una sociedad vinculada a la nombrada auditora no es causa de incompatibilidad de esta.

Respecto del acuerdo que fijó el importe de las dietas de asistencia a las reuniones del consejo de administración, el juzgado consideró que el art. 18 de los estatutos sociales, en consonancia con el art. 217 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades de Capital (en lo sucesivo, TRLSC) no exige la fijación de una cantidad anual para las dietas. Y que el importe de las dietas estaba perfectamente cuantificado y determinado al haber sido fijado en 333,33 euros por reunión del consejo. Rechazó que pudiera enjuiciarse el carácter excesivo del importe de la dieta porque en la demanda no se había impugnado el acuerdo por esa razón.

### 4.- Servicios Fúnebres Nuestra Señora de Begoña S.L apeló la sentencia y la Audiencia Provincial estimó el recurso de apelación.

Consideró probada la vinculación entre la sociedad designada auditora de cuentas y la que prestaba asistencia fiscal a Funeraria La Montañesa S.L. Concluyó «que materialmente quien audita y quien asesora fiscalmente y desde luego quien participa en la confección de los estados contables es un grupo empresarial, en torno al Sr. Diego , que a través de personas físicas distintas confluyen para las funciones de contabilizar, asesorar fiscalmente y auditar». Que dentro del grupo empresarial se distribuyeran las funciones de los profesionales de contabilidad, asesoría fiscal y auditoría no evitaba la desconfianza en que el auditor fuera imparcial pues operaba sobre datos y asesorías aportados por su propia empresa o grupo de empresas que, naturalmente, tenderá a confirmar. La Audiencia Provincial rechazó que respetara la necesaria apariencia de imparcialidad el nombramiento como auditor de quien venía ingresando prestaciones económicas por otros conceptos, abonados por la misma empresa a la que va a auditar.

Respecto de la retribución de los consejeros, la Audiencia Provincial rechazó el argumento del juzgado de que el carácter excesivo del importe de la dieta no se hubiera alegado en la demanda, pues consideró suficiente que la demanda se refiriera expresamente a las dietas, a su fijación, a su contrariedad a la ley, los estatutos y los usos sociales.

Rechazó que los socios que ostentaban la condición de consejeros debieran haberse abstenido en la votación pues no se producía un conflicto de intereses tal como lo regula el art. 190 TRLSC. Consideró que el precepto estatutario que establecía una retribución a los administradores por asistencia a las reuniones del consejo de administración una dieta cuya cuantía determinaría la junta general de socios no había sido impugnado y que el acuerdo no vulneraba el art. 217 TRLSC.

Pero consideró que la redacción del art. 217 TRLSC por la Ley 31/2014, de 3 de diciembre , en tanto que recoge la jurisprudencia existente sobre la materia, debía servir como criterio interpretativo, por lo que era exigible la fijación de un límite máximo de la retribución anual del conjunto de los administradores que guardara una proporción razonable con la importancia de la sociedad, la situación económica que tuviera en cada momento y los estándares de mercado de empresas comprables. Por tal razón, el sistema de dieta por reunión sin límite anual alguno suponía que el importe de las dietas no quedaba determinado ni resultaba proporcionado y quedaba a merced de los propios administradores pues dependía de su exclusiva voluntad para convocar reuniones del consejo.

### 5.- La demandada ha interpuesto recurso extraordinario por infracción procesal basado en cuatro motivos y recurso de casación basado en dos motivos.

#### **Recurso extraordinario por infracción procesal**

#### **SEGUNDO.- Formulación del primer motivo del recurso extraordinario por infracción procesal**

1.- En el encabezamiento del primer motivo del recurso extraordinario por infracción procesal se alega la infracción del art. 218 en relación con el art. 209.2 .º y 3.º de la Ley de Enjuiciamiento Civil , que imponen la obligación de que las sentencias sean claras, precisas y congruentes, infracción que habría generado una efectiva y real indefensión que vulnera el art. 24 de la Constitución .

2.- En el desarrollo del motivo se basa la existencia de incongruencia en que una de las razones por las que la Audiencia Provincial ha anulado el acuerdo de fijación de retribución de los administradores, consistente en que el importe de las dietas fijado en el acuerdo no resulta proporcionado a la importancia de la sociedad



y a su situación económica, no fue alegado en la demanda, pues en ella se impugnó el acuerdo porque se adoptó sin respetar la exigencia de mayoría conforme a lo previsto en el art. 190.1 TRLSC y porque existía indefinición en las dietas a percibir por los consejeros. Por tanto, en el debate procesal no se incluyó el exceso o la desproporción de la cuantía de las dietas, por lo que la demandada no pudo proponer y practicar prueba sobre esos extremos.

### **TERCERO.-** *Decisión del tribunal. Existencia de incongruencia*

1.- La congruencia exige una correlación entre los pedimentos de las partes oportunamente deducidos y el fallo de la sentencia, teniendo en cuenta el *petitum* (la petición) y la *causa petendi* (causa de pedir) o hechos en que se fundamente la pretensión deducida. La incongruencia adquiere relevancia constitucional, pues infringe no solo los preceptos procesales ( artículo 218, apartado 1, de la Ley de Enjuiciamiento Civil ) sino también el artículo 24 de la Constitución , cuando afecta al principio de contradicción porque se modifiquen sustancialmente los términos del debate procesal, ya que de ello se deriva una indefensión a las partes, que al no tener conciencia del alcance de la controversia no pueden actuar adecuadamente en defensa de sus intereses.

La delimitación de la cuestión litigiosa viene determinada por la demanda y por las demás pretensiones deducidas oportunamente en el pleito. En conclusión, hay incongruencia cuando en el pronunciamiento judicial se altera el objeto del proceso y se varían los términos en que se planteó el debate procesal, en tanto se vulnera el principio de contradicción y con ello el derecho de defensa.

Ciertamente, la correlación debe darse entre las pretensiones y el fallo, no necesariamente respecto de los argumentos empleados en la sentencia, pues esta concordancia entre las peticiones de las partes y el fallo de la sentencia en que consiste la congruencia no puede ser interpretada como exigencia de un paralelismo servil del razonamiento de la sentencia con los argumentos de las partes, pues el respeto a la *causa petendi* de las pretensiones de las partes, esto es, el acaecimiento histórico o relación de hechos que sirven para delimitarlas, engarzado con el componente jurídico de la acción, es compatible con un análisis crítico de los argumentos de las partes e incluso con el cambio de punto de vista jurídico expresado con el tradicional aforismo *iura novit curia* [el juez conoce el derecho].

Pero tiene el límite infranqueable de la mutación del objeto del proceso que provoque indefensión porque sustraiga a las partes el verdadero debate contradictorio y produzca un fallo extraño a las respectivas pretensiones de las partes.

2.- En el presente caso, entendemos que ese límite infranqueable se ha traspasado. Que la demanda haya impugnado el acuerdo de fijación del importe de las dietas no significa que dicho acuerdo pueda ser anulado por cualquier motivo, haya sido o no alegado en la demanda.

En el presente caso, las razones de impugnación alegadas en la demanda (ausencia de un límite anual a la retribución, posibilidad de convocatoria de reuniones del consejo de administración sin causa justificada con la única finalidad de que los consejeros cobren las dietas, fijación del importe de la dieta sin exigir un trabajo efectivo a los consejeros) no hacían referencia a que dicho importe fuera desproporcionado a la importancia de la sociedad, su situación económica y los estándares del mercado para empresas comparables.

Por tal razón, la sentencia de la Audiencia Provincial, en tanto que también se basa en estas razones no alegadas en la demanda, ha de considerarse incongruente.

3.- Esta conclusión permite armonizar las conclusiones a las que llegó el mismo tribunal de apelación en una sentencia, la 89/2015, de 3 de marzo , dictada con pocos días de diferencia en el recurso sobre un litigio en que se impugnaban acuerdos de contenido muy similar y cuya base fáctica y jurídica coincidía sustancialmente con el que es objeto del presente recurso, puesto que se trata de la impugnación de los acuerdos sociales de fijación de importe de las dietas y de nombramiento de auditor, adoptados el mismo día por la junta general de una sociedad del mismo grupo y la demanda se formuló en términos que, en lo que aquí interesa, fueron coincidentes con la que ha dado origen al presente litigio.

4.- Que la razón principal de la anulación del acuerdo social no fuera esa, sino la indeterminación derivada de la falta de límite anual y la posibilidad de que los consejeros convocaran un número ilimitado de reuniones del consejo no obsta a que la sentencia sea incongruente en tanto que también basa la anulación en esas otras razones no alegadas en la demanda.

5.- No obstante, dado que la sentencia recurrida, para anular el acuerdo, también se basó en razones alegadas en la demanda tales como la indeterminación y la falta de límite anual por la posibilidad de convocar un número indeterminado de reuniones del consejo, no procede la anulación de la sentencia y la asunción de la instancia. La trascendencia de la estimación de este motivo del recurso extraordinario por infracción procesal





se concretará en que cuando en el recurso de casación se analice el motivo referido al acuerdo de fijación del importe de la dieta, solo podrán tomarse en consideración las razones de la sentencia que den respuesta a los motivos de impugnación alegados en la demanda.

**CUARTO.-** *Formulación del segundo motivo de recurso extraordinario por infracción procesal*

1.- En el encabezamiento del segundo motivo, la infracción denunciada es la ausencia de motivación de la sentencia, que infringiría el art. 209.2º y 3º de la Ley de Enjuiciamiento Civil .

2.- La infracción se habría cometido porque en el fallo se anula el acuerdo de aprobación de unas dietas «por importe indeterminado (ni consta en el orden del día ni en el acta de la Junta el importe cierto y determinado) como retribución de los administradores».

Sin embargo, el razonamiento de la sentencia solo hace mención a la ausencia de un límite máximo y a que no resulta proporcionado a la importancia de la sociedad y a su situación económica.

**QUINTO.-** *Decisión del tribunal. La imprecisión no constituye falta de motivación*

1.- El fallo de la sentencia incurre en imprecisión u obscuridad, puesto que parecería que el acuerdo se anuló porque se aprobó una dieta sin importe determinado.

Sin embargo, en la fundamentación jurídica de la sentencia se precisa que el importe aprobado fue de 3333,33 euros para cada consejero por cada reunión del consejo.

Por tanto, la parte ahora recurrente podría haber solicitado la aclaración de ese extremo oscuro de la sentencia, sin que lo haya hecho, lo que le veda la posibilidad de plantear esta cuestión en el recurso extraordinario por infracción procesal, por preverlo así el art. 469.2 de la Ley de Enjuiciamiento Civil .

2.- En todo caso, ha de entenderse que se trata de una simple imprecisión del fallo y que la indeterminación a que hace referencia derivaría de la falta de un límite máximo anual y de la posibilidad de convocatoria de un número ilimitado de reuniones con la única finalidad de cobrar la dieta.

**SEXTO.-** *Formulación del tercer motivo del recurso extraordinario por infracción procesal*

1.- En el encabezamiento de este tercer motivo se denuncia que la valoración de la prueba incurre en error patente o resulta arbitraria, contraria a la racionalidad o a las reglas de la experiencia común, por lo que se habría infringido el art. 24 de la Constitución .

2.- El primer argumento que se expone en el desarrollo del motivo consiste en que es irracional negar credibilidad a determinados testigos por el mero hecho de ser empleados de la sociedad que asesora fiscalmente a la demandada o de la propia demandada, máxime cuando sus declaraciones fueron expresas, claras y precisas.

El segundo argumento consiste en que la conclusión de falta de imparcialidad del auditor por su estrecha vinculación con la sociedad que asesora fiscalmente a la demandada resulta irracional, pues eso no significa necesariamente que incumpla las normas sobre incompatibilidad.

Por último, se alega que carece de la más mínima base probatoria que Meng Consultores S.L. haya asesorado a la demandada en materia contable y mucho menos que haya confeccionado o colaborado en la confección de los estados financieros, cuentas anuales, memoria ni ninguna otra documentación contable de la demandada. La Audiencia Provincial se habría limitado a revocar la sentencia del Juzgado Mercantil prescindiendo de toda prueba y llegando a conclusiones ilógicas y arbitrarias.

**SÉPTIMO.-** *Decisión del tribunal. Inexistencia de base probatoria en la fijación de hechos controvertidos*

1.- El primero de los argumentos debe desestimarse. Las normas de valoración de la prueba testifical no son idóneas para sustentar un motivo impugnación por ser de libre valoración, salvo supuestos de arbitrariedad o error patente ( sentencias 746/2009, de 13 de noviembre , 215/2013 bis, de 8 de abril , y 246/2016, de 13 de abril ), lo que no sucede en este caso, en que la Audiencia, dentro de sus facultades valorativas, decide no conceder credibilidad a la declaración de algunos testigos y explica motivadamente las razones de su decisión, entre las que está su relación de dependencia con alguna de las partes o de interés en el litigio, que son perfectamente lógicas y racionales. Que a la recurrente le hayan parecido creíbles tales declaraciones por su claridad, contundencia, etc., no convierte la decisión de la Audiencia Provincial en irracional o arbitraria.

2.- El segundo argumento del motivo versa sobre una cuestión sustantiva, el alcance de la independencia que debe caracterizar al auditor de cuentas, que no puede ser planteada en el recurso extraordinario por infracción procesal.



**3.-** En lo que se refiere al tercer motivo, debemos distinguir dos argumentos distintos que se emplean en la sentencia de la Audiencia Provincial con relación a la cuestión planteada.

El primero de ellos, coincidente con el empleado por la Audiencia Provincial en su sentencia 89/2015, de 3 de marzo, que resolvió una impugnación sustancialmente idéntica en lo fáctico y en lo jurídico a la que es objeto de este litigio, versa sobre la influencia que el asesoramiento fiscal tiene sobre la llevanza de la contabilidad de una empresa y en cómo afecta tal circunstancia a la independencia del auditor. Consideramos que se trata de una cuestión sustantiva, relativa a la amplitud de la incompatibilidad del auditor de cuentas, que debe tratarse en el recurso de casación.

El segundo argumento que se expresa en esta sentencia es que una sociedad del mismo grupo que la nombrada auditora llevó a cabo no solo el asesoramiento fiscal sino que «también participa en la confección de los estados contables».

La Audiencia Provincial no expresa cuál es la base probatoria de tal afirmación. Porque no otorgar credibilidad a los testigos que niegan esa circunstancia (que una sociedad del mismo grupo que la auditora llevara a cabo el asesoramiento fiscal de la auditada) no significa que exista prueba de lo negado por los testigos. En la sentencia recurrida no se hace referencia a ningún dato, ningún indicio siquiera, que sustente esa afirmación. Parece más bien que de una valoración (que la prestación de asesoramiento fiscal determina de algún modo la confección de la contabilidad por lo que existe riesgo de autorrevisión) pasa a afirmar un hecho (que la asesora fiscal participó en la elaboración de los estados contables) respecto del que no se encuentra referencia a base probatoria alguna. Pero ese «salto» en la fijación de los hechos, carente de cualquier explicación, tiene una trascendencia fundamental en la resolución del litigio porque la participación en la confección de los estados contables es, en todo caso, causa de incompatibilidad para ser designado auditor de cuentas, lo que no ocurre, como se verá, con el hecho de asesorar fiscalmente a la sociedad auditada.

Por tal razón, la afirmación de que una sociedad del mismo grupo que la auditora prestó asesoramiento contable e intervino en la elaboración de los estados contables de la auditada ha de considerarse arbitraria, lo que debe llevar a la estimación del motivo del recurso.

**4.-** De nuevo esta solución permite, además, armonizar las conclusiones a las que llegó el mismo tribunal de apelación en la sentencia 89/2015, de 3 de marzo, dictada con pocos días de diferencia en un asunto en el que se llevaron a cabo pruebas sustancialmente idénticas respecto de un supuesto prácticamente igual (las sociedades demandadas forman parte del mismo grupo societario, las juntas generales se celebraron el mismo día, los acuerdos impugnados designan auditor a la misma sociedad, la sociedad que presta asesoramiento fiscal en ambos casos es la misma). La diferencia entre la fijación de los hechos realizada en una y en otra sentencia carecía de fundamento lógico.

**5.-** No obstante, dado que esa afirmación no fue la única que basó la anulación del acuerdo de nombramiento de auditor, la consecuencia de la estimación de este motivo tampoco debe ser la anulación de la sentencia y la asunción de la instancia, sino que al resolver el recurso de casación no se tenga por integrada tal afirmación en la base fáctica sobre la que ha de resolverse el recurso.

#### **OCTAVO.-** *Formulación del cuarto motivo del recurso extraordinario por infracción procesal*

**1.-** En el encabezamiento del cuarto motivo se alega la infracción del art. 24 de la Constitución por incurrir la sentencia recurrida en una valoración probatoria arbitraria.

**2.-** La arbitrariedad vendría referida a la afirmación de que el importe de las dietas no resulta proporcionado a la situación económica de la sociedad.

#### **NOVENO.-** *Decisión del tribunal. Irrelevancia de la cuestión planteada*

Una vez que se ha declarado que la anulación del acuerdo de fijación del importe de las dietas, en tanto se basó en el carácter excesivo o desproporcionado del importe aprobado, era incongruente por no haber sido planteada tal cuestión en la demanda, la impugnación formulada en el motivo deviene irrelevante.

#### **Recurso de casación**

##### **DÉCIMO.-** *Formulación del primer motivo del recurso de casación*

**1.-** En el encabezamiento de este motivo se alega la infracción del art. 13 del Texto Refundido de la Ley de Auditoría de cuentas aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2011, de 1 de julio.

**2.-** En el desarrollo del motivo se argumenta, resumidamente:

i) La independencia del auditor de cuentas solo está amenazada si existen relaciones de prestación de servicios entre la sociedad auditada y la auditora. En el presente caso, la relación de prestación de servicios

no tiene lugar entre la sociedad auditada y la sociedad de auditoría, sino entre aquella y una sociedad que le presta asesoría fiscal, por lo que es una tercera entidad, con independencia de los vínculos que pueda tener con la sociedad de auditoría.

ii) La asesoría fiscal que presta Meng Asesores S.L. no puede condicionar la actuación profesional de Despacho de Auditores S.L., cuya actuación se centra en la contabilidad de la auditada. Además, los auditores y sociedades de auditoría pueden prestar a las sociedades auditadas otro tipo de servicios, siempre que ello no alcance a la ejecución material de la contabilidad.

iii) No puede acordarse la nulidad del nombramiento del auditor por el simple hecho de que puedan surgir dudas sobre su imparcialidad e independencia. Es necesario que se haya producido una vulneración clara, concreta y determinada de la imparcialidad del auditor.

**UNDÉCIMO.-** *Decisión del tribunal. La independencia del auditor de cuentas. La prestación de servicios de asesoría fiscal por una sociedad integrada en la red de la sociedad de auditoría*

1.- En la fecha en que se adoptó el acuerdo de nombramiento de auditor de cuentas, la normativa aplicable a la auditoría de cuentas era la contenida en Real Decreto Legislativo 1/2011, de 1 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas (en lo sucesivo, TRLAC), cuyo capítulo tercero, sección primera, dedicaba los arts. 12 y siguientes a la independencia del auditor.

También por el Reglamento 1517/2011, de 31 de octubre, que desarrolla el TRLAC (reglamento al que en lo sucesivo denominaremos RAC) y dedica la sección segunda del capítulo tercero, arts. 43 y siguientes, a la independencia del auditor de cuentas o de la sociedad de auditoría.

El Texto Refundido de la Ley de Sociedades de Capital (en lo sucesivo, TRLSC) y el Código de Comercio, en la redacción vigente cuando se adoptó el acuerdo impugnado, contienen algunos preceptos referidos al auditor de cuentas y a la verificación de la contabilidad de la sociedad mercantil que son relevantes para la decisión de las cuestiones objeto del recurso.

2.- Esta regulación nacional de la independencia del auditor de cuentas o de la sociedad de auditoría traspuso a Derecho interno la Directiva 2006/43/CE del Parlamento Europeo y del Consejo de 17 de mayo de 2006, relativa a la auditoría legal de las cuentas anuales y de las cuentas consolidadas, en la redacción vigente antes de las reformas introducidas por la Directiva 2014/56/UE del Parlamento Europeo y del Consejo de 16 de abril de 2014. Las modificaciones introducidas por esta última directiva determinaron que se dictara una nueva Ley de Auditoría de Cuentas, la Ley 22/2015, de 20 de julio, que no es aplicable por razones temporales.

La Directiva 2006/43/CE toma como antecedente la Recomendación de la Comisión de 12 de mayo de 2002, sobre la independencia de los auditores de cuentas en la UE: principios fundamentales.

3.- En una fecha posterior a que se adoptara el acuerdo impugnado se dictó la Directiva 2014/56/UE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 16 de abril de 2014, por la que se modifica la Directiva 2006/43/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 17 de mayo de 2006, relativa a la auditoría legal de las cuentas anuales y de las cuentas consolidadas.

Las modificaciones introducidas por esta última directiva determinaron que se dictara una nueva Ley de Auditoría de Cuentas, la Ley 22/2015, de 20 de julio, que no es aplicable por razones temporales.

También de fecha posterior es el Reglamento (UE) n.º 537/2014, del Parlamento Europeo y del Consejo, de 16 de abril de 2014, sobre los requisitos específicos para la auditoría legal de las entidades de interés público y por el que se deroga la Decisión 2005/909/CE de la Comisión.

Se trata por tanto de normas posteriores, que no son aplicables al caso objeto de este recurso, por razones temporales, si bien algunas de sus previsiones pueden ayudar a entender el significado y alcance de la normativa anterior.

4.- El requisito de independencia del auditor respecto de la empresa auditada, junto al de cualificación profesional, es un elemento esencial del régimen de la auditoría de cuentas. El art. 12 TRLAC lleva por título «principio general de independencia y deber de adopción de medidas de salvaguarda», y dispone en su apartado primero:

«Los auditores de cuentas y las sociedades de auditoría deberán ser independientes, en el ejercicio de su función, de las entidades auditadas, debiendo abstenerse de actuar cuando su independencia en relación con la revisión y verificación de las cuentas anuales, los estados financieros u otros documentos contables pudiera verse comprometida»

La independencia del auditor es definida por el art. 43.2 RAC en los siguientes términos:





«Se entiende, en todo caso, por independencia la ausencia de intereses o influencias que puedan menoscabar la objetividad del auditor en la realización de su trabajo de auditoría».

**5.-** La exigencia de independencia del auditor de cuentas o de la sociedad de auditoría respecto de la sociedad auditada se refleja en varios aspectos de la normativa de auditoría y societaria, tales como la duración del nombramiento (y por tanto del contrato) del auditor de cuentas de la sociedad, concretado en la fijación de una duración mínima inicial, la interdicción de revocación *ad nutum*, la regulación de la retribución para todo el periodo del nombramiento, la prohibición de que el auditor de cuentas de la sociedad perciba ninguna otra remuneración o ventaja de la sociedad auditada por el ejercicio de su función, la información pública del importe desglosado por conceptos de los honorarios por auditoría de cuentas y otros servicios prestados por el auditor de cuentas, así como los correspondientes a las personas o entidades vinculadas al auditor de cuentas, información que debe proporcionarse tanto por la sociedad auditada, en la memoria de sus cuentas anuales, como por el auditor o la sociedad de auditoría, que debe comunicarlo al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC) y en caso de que haya auditado alguna entidad de interés público, en el informe de transparencia que debe publicar en su página web.

Y, de manera principal, la exigencia de independencia del auditor se desarrolla en la regulación tanto del principio general de independencia como de las específicas incompatibilidades del auditor, que buscan asegurar la ausencia de vínculos directos o indirectos con la empresa auditada que impliquen, real o potencialmente, la existencia de intereses o influencias que puedan menoscabar la objetividad del auditor.

**6.-** La regulación contenida en la normativa societaria y de auditoría sobre la independencia del auditor de cuentas de la sociedad configura un sistema mixto, que combina el principio general de independencia de los auditores y el deber de adopción de medidas de salvaguarda, contenido en el art. 12 TRLAC y desarrollado por los artículos 43, 44, 45 y 48.1 RAC, con la regulación de las causas de incompatibilidad contenida en el art. 13 TRLAC y desarrollada en otros preceptos del propio TRLAC y del RAC, causas de incompatibilidad en las que se establece que «en todo caso» el auditor no goza de independencia en el ejercicio de sus funciones respecto de la sociedad auditada.

**7.-** La falta de independencia del auditor de cuentas designado para auditar las cuentas de una sociedad no solo puede determinar la imposición al auditor de sanciones por parte del ICAC. El régimen relativo a la independencia de los auditores tampoco se circunscribe a la obligación que estos tienen de establecer las medidas de salvaguarda que permitan detectar las amenazas a su independencia, evaluarlas, reducirlas y, cuando proceda eliminarlas (art. 12.1.III TRLAC) o de decidir abstenerse de realizar la auditoría (art. 12.1.V TRLAC).

La falta de independencia también constituye una causa que permite fundar la impugnación del acuerdo de la junta en el que se nombre al auditor de cuentas o a la sociedad de auditoría, porque el nombramiento de un auditor que no es independiente de la sociedad auditada constituye un acuerdo contrario a la ley. La falta de independencia del auditor también ha justificado la estimación de la acción de impugnación de los acuerdos sociales de aprobación de las cuentas anuales, cuando tales cuentas han sido auditadas por un auditor que no era independiente respecto de la sociedad auditada, como se decidió en las sentencias de esta sala 869/2003, de 18 de septiembre, y 678/2005, de 4 de octubre. La sentencia 182/2005, de 22 de marzo, anuló los acuerdos aprobados en la junta por infracción del derecho de información de los socios, pues ante la solicitud de información formulada por estos, se les remitió al contenido del informe de auditoría, que había sido emitido por un auditor que no era independiente de la sociedad auditada.

Asimismo, la falta de independencia constituye «causa justa» para acordar su cese por la junta general (art. 264.3 TRLSC) o, lo que sucederá con más probabilidad, para solicitar (actualmente al letrado de la administración de justicia o al registrador mercantil) su cese y el nombramiento de otro, solicitud que puede formularse por aquellos a quien el art. 265 TRLSC atribuye legitimación para solicitar nombramiento de auditor (art. 266.1 TRLSC).

**8.-** La sentencia recurrida aprecia la falta de independencia de la sociedad de auditoría nombrada por la junta general para realizar la auditoría de cuentas anuales de la sociedad por aplicación del principio general, no de alguna causa concreta de incompatibilidad, y por razones generales que serían aplicables a toda sociedad de auditoría que prestara servicios de asesoría fiscal a la sociedad auditada o, como en este caso, que estuviera vinculada estrechamente a la sociedad que presta esos servicios de asesoría fiscal a la sociedad auditada.

En la sentencia recurrida no se hacen apreciaciones más precisas sobre extremos concretos de esa asesoría fiscal que hayan tenido alguna repercusión específica sobre algún aspecto importante de las cuentas anuales. Tampoco se contiene consideración alguna sobre el volumen de honorarios que supone una actividad respecto de la otra, o sobre la proporción que suponen las retribuciones abonadas por la sociedad auditada, por



cualquier concepto, a las sociedades integradas en la red de la sociedad de auditoría respecto del volumen total de ingresos de tales sociedades.

La Audiencia Provincial considera que la asesoría fiscal determina la confección de la contabilidad por lo que al realizar la auditoría tendría que operar sobre datos y asesorías aportadas por su propia empresa o grupo de empresas. Y también razona que no puede considerarse independiente al auditor que percibe otra remuneración de la sociedad auditada, lo que hace extensible al supuesto de que esa remuneración por la prestación de otros servicios la perciba una sociedad íntimamente relacionada con la sociedad de auditoría.

**9.-** Un primer argumento impugnatorio expuesto en el recurso consiste en que la independencia del auditor de cuentas solo está amenazada si existen relaciones de prestación de servicios entre la sociedad auditada y la sociedad de auditoría.

Afirma la recurrente que en el caso objeto del recurso, la relación de prestación de servicios no tiene lugar entre la sociedad auditada, la demandada, y la sociedad de auditoría designada por la junta general (Despacho de Auditores S.L.), sino entre aquella y una sociedad que le presta asesoría fiscal (Meng Consultores S.L.). Por tal razón, afirma el recurso, la asesoría fiscal es prestada por una tercera entidad, distinta de la sociedad de auditoría, sin perjuicio de los vínculos que pudieran existir entre una y otra, por lo que no puede afirmarse que la sociedad de auditoría designada para auditar las cuentas de la demandada carezca de independencia respecto de esta.

**10.-** Este argumento impugnatorio no puede ser aceptado. Tanto el TRLAC como el RAC, en desarrollo de lo previsto en la Directiva 2006/43/CE, establecen que las incompatibilidades para ejercer la función de auditor de cuentas pueden derivarse no solo de las circunstancias que concurren en el propio auditor de cuentas o sociedad de auditoría. Pueden derivarse también de las circunstancias que concurren en otras personas o entidades de la red a la que pertenecen el auditor o la sociedad de auditoría. Así se prevé en el art. 18 TRLAC y 51 RAC, que regulan la denominada «red» del auditor de cuentas o de la sociedad de auditoría.

El art. 18.1 TRLAC establece que se considerará que el auditor de cuentas o la sociedad de auditoría no goza de la suficiente independencia en el ejercicio de sus funciones respecto a una entidad auditada, cuando las causas de incompatibilidad concurren en las personas o entidades con las que el auditor o la sociedad de auditoría formen una misma red.

El art. 43.4 RAC prevé que las menciones que se realizan al auditor de cuentas en la sección del RAC que regula la independencia del auditor se entenderán realizadas a las personas y entidades integradas en su red.

**11.-** Como conclusión de lo expuesto, que la situación o circunstancia determinante de la falta de independencia se produzca entre la sociedad auditada y una sociedad distinta de la sociedad de auditoría pero integrada en la red a la que esta pertenece produce los mismos efectos que si se produjera directamente entre la sociedad auditada y la sociedad de auditoría.

**12.-** En el presente supuesto, las circunstancias concurrentes muestran con claridad que Despacho de Auditores S.L. y Meng Consultores S. L. se hallan integradas en una red de las previstas en el art. 18 TRLAC, puesto que su administrador único es la misma persona y comparten también domicilio social, web, teléfono, dirección de correo electrónico, etc. Se trata de una estructura que comparte beneficios y costes y que se encuentran bajo una misma unidad de decisión, al tener el mismo administrador único.

Por tanto, el argumento impugnatorio no es correcto.

**13.-** Otro argumento impugnatorio expresado en el motivo para sustentar la infracción legal denunciada consiste en que no puede acordarse la nulidad del nombramiento del auditor por el simple hecho de que puedan surgir dudas sobre su imparcialidad e independencia. Según la recurrente, es necesario que se haya producido una vulneración clara, concreta y determinada de la imparcialidad del auditor.

**14.-** No puede aceptarse, de un modo general y sin realizar precisión alguna, la tesis de la recurrente de que la vulneración del principio de independencia del auditor respecto de la sociedad auditada ha de ser real y efectiva y no simplemente potencial.

El art. 12.1 TRLAC prevé:

«Los auditores de cuentas y las sociedades de auditoría deberán ser independientes, en el ejercicio de su función, de las entidades auditadas, debiendo abstenerse de actuar cuando su independencia en relación con la revisión y verificación de las cuentas anuales, los estados financieros u otros documentos contables pudiera verse comprometida».

El precepto utiliza la expresión «pudiera verse comprometida», indicativa de una situación potencial, denotativa de un riesgo de cierta entidad para la independencia. Asimismo, en el listado de incompatibilidades, esto es,



de situaciones que «en todo caso» conllevan la falta de independencia del auditor y la consiguiente prohibición de que audite las cuentas de la sociedad respecto de la que se produce esa situación, no se exige que se haya producido una actuación concreta que suponga «una vulneración clara, concreta y determinada de la imparcialidad del auditor», como pretende la recurrente. Basta con que se produzcan las situaciones previstas en el art. 13 TRLAC que, por sus características, determinan un riesgo claro de que tal actuación carente de imparcialidad u objetividad se produzca, en la que es difícil que el auditor mantenga la «actitud de escepticismo profesional» que debe caracterizar su actuación.

La concurrencia de esa situación de riesgo prevista en la ley (bien por encuadrarse en alguno de los supuestos concretos de incompatibilidad previstos en el art. 13 TRLAC, bien por deducirse de la aplicación del principio general del art. 12 TRLAC) ha de ser real y efectivamente producida, pero eso no significa que sea además necesaria la prueba de que el auditor haya realizado alguna actuación con falta de objetividad e imparcialidad.

Por tanto, este argumento impugnatorio tampoco puede ser estimado.

**15.-** Distinta suerte debe correr el otro argumento en que la demandada funda su recurso, relativo a la compatibilidad entre la asesoría fiscal y la práctica de la auditoría de cuentas.

Como se ha expuesto, la Audiencia Provincial anuló el acuerdo de nombramiento de auditor porque consideró incompatible que una sociedad vinculada percibiera una remuneración de la sociedad auditada por la prestación del servicio de asesoría fiscal.

**16.-** La compatibilidad entre ambas actividades, asesoría fiscal y auditoría de cuentas, y la trascendencia que esta concurrencia de actividades puede tener en la independencia del auditor es una cuestión muy debatida en la doctrina, y cuya regulación no es uniforme en los Estados miembros de la Unión Europea. La Directiva 2006/43/CE establece una «armonización mínima» pues «los Estados miembros que exijan una auditoría legal podrán imponer unos requisitos más estrictos, salvo que se disponga lo contrario en la presente Directiva» (art. 52).

En todo caso, los litigios en que se suscite la cuestión de la independencia del auditor deben resolverse con base en lo dispuesto en la normativa nacional que desarrolló dicha directiva y que es aplicable al caso objeto del recurso por razones temporales, que es el TRLAC, el RAC y el TRLSC, sin perjuicio de que la doctrina pueda proponer soluciones diferentes *de lege ferenda*, esto es, con vistas a una futura reforma de la ley.

Esa «imposición de requisitos más estrictos» que prevé la Directiva 2006/43/CE puede realizarse por el titular de la potestad legislativa al desarrollar dicha directiva y por el titular de la potestad reglamentaria al desarrollar dicha legislación, dentro de los límites que le impone el principio de jerarquía normativa, pero no por los tribunales de justicia, que no pueden desvincularse del sistema de fuentes para resolver los litigios en los que se suscite la cuestión de la independencia del auditor, sin perjuicio de que la interpretación de las normas reguladoras de la independencia del auditor deba realizarse a la luz de la letra y de la finalidad de la directiva para alcanzar el resultado que la directiva persigue (por todas, sentencia del TJUE de 24 de enero de 2018, asuntos acumulados C-616/16 y C-617/16, y las que en ella se citan).

**17.-** Como hemos dicho anteriormente, el sistema configurado por la Directiva de 2006, el TRLAC y el RAC respecto de la independencia del auditor es un sistema mixto, en el que junto con un principio general de exigencia de independencia del auditor de cuentas respecto de la empresa auditada, existen una serie de incompatibilidades, consistentes en situaciones o circunstancias que determinan, «en todo caso», la falta de independencia del auditor.

**18.-** Este listado de incompatibilidades no es exhaustivo, esto es, no cierra las posibilidades de que el auditor pueda incurrir en una falta de independencia respecto de la empresa auditada pese a que su conducta o la situación en que se encuentra no pueda encuadrarse propiamente en una de las incompatibilidades listada en el art. 13 TRLAC y desarrollada en el art. 46 RAC.

La sentencia de la Sala Tercera, de lo Contencioso-Administrativo, del Tribunal Supremo de 30 de abril de 2013, que desestimó el recurso interpuesto por el Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España, por el Consejo General de Colegios de Economistas de España, y por el Consejo Superior de Colegios Oficiales de Titulares Mercantiles de España contra algunos preceptos de dicho reglamento, alguno de ellos relativos a la regulación de la independencia del auditor, declaró:

«el artículo 12 [TRLAC] tiene un contenido normativo propio al margen de su remisión al artículo 13 [TRLAC] como, por otro lado, que este precepto tiene una naturaleza enumerativa, no excluyente de otros supuestos de incompatibilidad de los auditores».

**19.-** Lo anterior supone que una determinada conducta o situación en que se encuentre el auditor de cuentas respecto de la sociedad auditada, incluso en el caso de que no sea ninguna de las previstas en el art. 13 TRLAC



y 46 RAC, puede suponer que el auditor no sea independiente de la empresa auditada, porque así resulte de la aplicación del principio general del art. 12 TRLAC, que es una norma con un contenido normativo propio.

**20.-** Ahora bien, la aplicación de este principio general no puede determinar una contradicción del sistema, esto es, que una conducta que en principio queda excluida de las incompatibilidades previstas en el art. 13 TRLAC resulte calificada como de falta de independencia con base en criterios que han sido utilizados en el propio art. 13 TRLAC para calificar unas conductas como incompatibles y, correlativamente, para no calificar otras conductas como incompatibles, si no concurre alguna circunstancia excepcional que justifique la aplicación del principio general.

**21.-** En el caso de la asesoría fiscal, las razones que podrían justificar su consideración como actividad incompatible con la auditoría de cuentas, se referirían, en primer lugar, a la posibilidad de autorrevisión o autoevaluación, esto es, que se produzca «la necesidad de llevar a cabo en la realización del trabajo de auditoría procedimientos que supongan revisiones o evaluaciones de resultados, juicios o criterios emitidos anteriormente por el auditor en relación con datos o información que la entidad auditada consideró al tomar decisiones con efecto en la información financiera contenida en las cuentas, documentos o estados auditados» (art. 44.2.b RAC).

Una segunda razón de esta incompatibilidad sería la dependencia económica respecto de la sociedad auditada (que podría englobarse en la más genérica de «interés propio» a que hace referencia la normativa), porque el montante de honorarios que el auditor o la sociedad de auditoría reciba por la asesoría fiscal, considerada aisladamente o conjuntamente con los demás honorarios que perciba de la empresa auditada por los trabajos de auditoría de cuentas y otros trabajos distintos de la auditoría, determinen una dependencia excesiva de la empresa auditada.

También podría plantearse hasta qué punto una remuneración desproporcionada de la asesoría fiscal pudiera interpretarse como una retribución contingente de la auditoría de cuentas que busque influir indebidamente en el «escepticismo profesional» del auditor en la realización de la auditoría.

**22.-** Respecto de la posibilidad de autorrevisión, se observa que en las incompatibilidades previstas en el art. 13 TRLSC se contemplan otras actividades de asesoría (entendida en un sentido amplio) en las que la causa de la incompatibilidad está relacionada con este riesgo. Entre estas causas de incompatibilidad del auditor de cuentas que responden a la existencia de un riesgo de autorrevisión o autoevaluación (en ocasiones, junto con otras razones que justifican la incompatibilidad) podemos destacar las siguientes:

i) La condición de cargo directivo o de administración, el desempeño de puestos de empleo o de supervisión interna en la entidad auditada, o el otorgamiento a su favor de apoderamientos con mandato general por la entidad auditada (art. 13.a TRLSC).

ii) La llevanza material o preparación de los estados financieros u otros documentos contables de la entidad auditada (art. 13.d TRLSC).

iii) La prestación a la entidad auditada de servicios de valoración que conduzcan a la evaluación de cantidades significativas, medidas en términos de importancia relativa, en los estados financieros u otros documentos contables de dicha entidad correspondientes al período o ejercicio auditado, siempre que el trabajo de valoración conlleve un grado significativo de subjetividad (art. 13.e TRLSC).

iv) La prestación de servicios de auditoría interna a la entidad auditada, salvo que el órgano de gestión de la entidad auditada sea responsable del sistema global de control interno, de la determinación del alcance, riesgo y frecuencia de los procedimientos de auditoría interna, de la consideración y ejecución de los resultados y recomendaciones proporcionados por la auditoría interna (art. 13.f TRLSC).

v) La prestación de servicios de abogacía simultáneamente para la entidad auditada, salvo que dichos servicios se presten por personas jurídicas distintas y con consejos de administración diferentes, y sin que puedan referirse a la resolución de litigios sobre cuestiones que puedan tener una incidencia significativa, medida en términos de importancia relativa, en los estados financieros correspondientes al período o ejercicio auditado (art. 13.g TRLSC).

vi) La prestación a la entidad auditada de servicios de diseño y puesta en práctica de sistemas de tecnología de la información financiera, utilizados para generar los datos integrantes de los estados financieros de la entidad auditada, salvo que ésta asuma la responsabilidad del sistema global de control interno o el servicio se preste siguiendo las especificaciones establecidas por dicha entidad, la cual debe asumir también la responsabilidad del diseño, ejecución, evaluación y funcionamiento del sistema (art. 13.i TRLSC).

**23.-** Es también significativo que alguna de estas situaciones no constituyen causas absolutas de incompatibilidad.





i) La prestación a la entidad auditada de servicios de valoración exige, para constituirse en causa de incompatibilidad, que conduzcan a la evaluación de cantidades significativas, medidas en términos de importancia relativa, en los estados financieros u otros documentos contables de dicha entidad correspondientes al período o ejercicio auditado y, cumulativamente, que el trabajo de valoración conlleve un grado significativo de subjetividad. Además, la valoración no conlleva un grado significativo de subjetividad cuando los elementos utilizados en la valoración están predeterminados por disposiciones normativas, siempre que éstas no permitan la opción de distintas alternativas, hipótesis o metodologías que puedan conducir a resultados sustancialmente diferentes (art. 46.5 RAC).

ii) La prestación de servicios de auditoría interna a la entidad auditada no constituirá causa de incompatibilidad con la realización de la auditoría de cuentas cuando el órgano de gestión de la entidad auditada sea responsable del sistema global de control interno, de la determinación del alcance, riesgo y frecuencia de los procedimientos de auditoría interna, de la consideración y ejecución de los resultados y recomendaciones proporcionados por la auditoría interna.

iii) Pese a la extensión genérica de la incompatibilidad cuando las circunstancias que la determinan concurren en una sociedad de la misma red en la que está integrada la sociedad de auditoría, y no en esta, la prestación por la sociedad de auditoría de servicios de abogacía simultáneamente para la entidad auditada no constituye causa de incompatibilidad cuando dichos servicios se presten por personas jurídicas distintas y con consejos de administración diferentes, salvo que se refieran a la resolución de litigios sobre cuestiones que puedan tener una incidencia significativa, medida en términos de importancia relativa, en los estados financieros correspondientes al período o ejercicio auditado.

iv) Y, por último, la prestación a la entidad auditada de servicios de diseño y puesta en práctica de sistemas de tecnología de la información financiera, utilizados para generar los datos integrantes de los estados financieros de la entidad auditada, por parte de la sociedad de auditoría no constituye causa de incompatibilidad si la sociedad auditada asume la responsabilidad del sistema global de control interno o el servicio se preste siguiendo las especificaciones establecidas por dicha entidad, la cual debe asumir también la responsabilidad del diseño, ejecución, evaluación y funcionamiento del sistema.

**24.-** Entre las actividades o servicios prestados a la sociedad auditada que determinan la incompatibilidad para ser su auditor de cuentas (o su sociedad de auditoría) la ley no ha incluido la prestación de servicios de asesoría fiscal. Por tanto, no parece razonable considerar incompatible la prestación de servicios de auditoría con el asesoramiento fiscal, de modo general y sin que concurra ninguna circunstancia relevante añadida a la mera prestación de servicios de asesoría fiscal.

Tanto más cuando la propia Directiva 2006/43/CE, en su art. 40.1.i, respecto de los auditores o sociedades de auditoría que realicen la auditoría legal de las entidades de interés público, prevé como una de las menciones del informe anual de transparencia que deben publicar en su web, la «información financiera que muestre la importancia de la sociedad de auditoría, como el volumen de negocios total desglosado en honorarios de la auditoría legal de las cuentas anuales y consolidadas y honorarios cobrados por otros servicios de verificación, servicios de asesoramiento fiscal y otros servicios distintos a los de auditoría».

El art. 49 de dicha directiva añade un apartado 15 al art. 43.1 de la Directiva 78/660/CEE, que regula el contenido de la memoria de las cuentas anuales de las sociedades de capital, y un apartado 16 al art. 34 de la Directiva 83/349/CEE, que regula el «apéndice» de las cuentas consolidadas, del siguiente tenor:

«Separadamente, el total de los honorarios correspondientes al ejercicio económico cargados por el auditor legal o la empresa de auditoría por la auditoría legal de las cuentas anuales, el total de los honorarios cargados por otros servicios de verificación, el total de los honorarios cargados por servicios de asesoramiento fiscal y el total de los honorarios cargados por otros servicios distintos a los de auditoría».

De estas previsiones se desprende que los servicios de asesoramiento fiscal no son intrínsecamente incompatibles con la auditoría de cuentas.

**25.-** También consideramos significativo que el Reglamento (UE) núm. 537/2014 del Parlamento Europeo y del Consejo de 16 de abril de 2014, sobre los requisitos específicos para la auditoría legal de las entidades de interés público y por el que se deroga la Decisión 2005/909/CE de la Comisión, que no es aplicable al caso enjuiciado tanto por razones temporales como porque no consta que la sociedad auditada sea una entidad de interés público, sí prevé específicamente, en su art. 5, la prohibición de que el auditor o la sociedad de auditoría que realice la auditoría legal preste a la entidad de interés público auditada asesoramiento fiscal. Esta prohibición expresa no se contiene respecto de entidades que no sean de interés público, ni se contenía en la normativa anterior para ninguna sociedad o entidad.





Se trata por tanto de una innovación que contiene una prohibición que no puede ser aplicada de modo indiscriminado, a sociedades que no tengan la consideración de entidades de interés público, ni de modo retroactivo.

**26.-** En conclusión, el sistema que regula la independencia de los auditores de cuentas en la Directiva 2006/43/CE, antes de su reforma por la Directiva 2014/56/UE, y la normativa nacional que la traspone (TRLAC y RAC) no contiene una prohibición absoluta e inmatizada de la prestación de servicios de asesoría fiscal por parte del auditor a la empresa auditada, pese a que contenía un listado de actividades de asesoría que, con ciertas matizaciones, resultaban incompatibles con la realización de la auditoría de cuentas debido al riesgo de autorrevisión.

De modo concordante con este sistema, el apartado 1.3.6 de las Normas Técnicas de Carácter General, dentro de las Normas Técnicas de Auditoría aprobadas por Resolución de 19 de enero de 1991, prevé que «el resto de los servicios que el auditor puede prestar a su cliente, como consultoría y asesoramiento fiscal, no provocan, en principio, incompatibilidad en este sentido».

**27.-** Respecto de la dependencia económica, la principal causa de incompatibilidad, en lo que a este litigio interesa, vendría constituida por la percepción de honorarios derivados de la prestación de servicios de auditoría y distintos del de auditoría a la entidad auditada, siempre que éstos constituyan un porcentaje significativo del total de los ingresos anuales del auditor de cuentas o sociedad de auditoría, considerando la media de los últimos tres años (art. 13.h TRLSC).

El art. 46.8 RAC precisa sobre esta causa de incompatibilidad:

«A este respecto, se entenderá que existe un porcentaje significativo del total de los ingresos anuales del auditor de cuentas o sociedad de auditoría, cuando los honorarios percibidos de la entidad auditada y de las entidades a que se refiere el artículo 48 de este Reglamento, tomando la media de los últimos tres años, supongan más del 15 por 100 del total de ingresos anuales. Este porcentaje será del 20 por 100 para los auditores de cuentas personas físicas y para las sociedades de auditoría que tengan menos de seis socios, siempre y cuando no hayan auditado en ninguno de los tres citados años a entidades de interés público.

»En el caso de sociedades de auditoría o auditores de cuentas que inicien su actividad, mediante su inscripción en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas en situación de ejerciente, en los tres primeros años del ejercicio de la actividad se entenderá que el porcentaje es significativo cuando los honorarios percibidos de la entidad auditada y de las entidades a que se refiere el artículo 48 de este Reglamento, tomando la media de los tres primeros años, supongan más del 40 por 100 del total de ingresos anuales».

**28.-** El riesgo que intenta evitarse con esta causa de incompatibilidad es que el auditor o la sociedad de auditoría se encuentre en una situación de dependencia respecto de un cliente, porque reciba de él una parte significativa de sus ingresos, y esa situación le impida gozar de la necesaria independencia para prestarle servicios de auditoría.

Pero esos ingresos han de constituir un «porcentaje significativo del total de los ingresos anuales del auditor de cuentas o sociedad de auditoría», de lo que se desprende que el mero hecho de percibir alguna remuneración de la sociedad de auditoría por la prestación de otros servicios, si no constituye un «porcentaje significativo», no supone la falta de independencia del auditor.

**29.-** La Audiencia Provincial considera contrario a la ley que la sociedad de auditoría nombrada por la junta general de la sociedad demandada para auditar sus cuentas pertenezca a la misma red que la sociedad que le asesora fiscalmente, y lo hace por aplicación del principio general que consagra la independencia del auditor de cuentas, pues no llega a encuadrar la situación en ninguna de las incompatibilidades previstas en el art. 13 TRLAC y, como se ha visto al resolver la infracción procesal, la mención a la participación de Meng Asesores S.L. en la confección de los estados contables fue arbitraria, por infundada, y ha de tenerse por no puesta.

Asimismo, tampoco se afirma que los honorarios que perciben las sociedades integradas en la misma red de la auditora, por cualesquiera servicios, constituyan un porcentaje significativo del total de los ingresos anuales del auditor de cuentas o sociedad de auditoría, considerando la media de los últimos tres años, porque el importe de tales honorarios ni siquiera ha sido tomado en consideración. La sentencia recurrida considera incompatible *per se* a la sociedad de auditoría que percibe (o lo hace una sociedad de su red) otra remuneración de la sociedad auditada.

**30.-** Teniendo en cuenta lo expresado, consideramos que la aplicación del principio general de independencia por parte de la Audiencia Provincial para considerar ilícita la designación de la sociedad auditora contradice el sistema diseñado por la Directiva 2006/43/CE, por cuanto que sin apreciar circunstancias distintas de la mera prestación de asesoramiento fiscal a la demandada por una sociedad integrada en la misma red



que la sociedad nombrada para auditar las cuentas de la demandada, considera que la prestación de ese asesoramiento fiscal, y la correlativa percepción de remuneración, determinan por sí solos que la sociedad auditora no sea independiente y que, por tanto, no pueda auditar las cuentas de la demandada.

Esta contradicción con el sistema se produce porque cuando el TRLAC ha determinado las incompatibilidades por razón del riesgo de autorrevisión o autoevaluación, no ha incluido entre las mismas la prestación de asesoramiento fiscal, pese a que el criterio de desvalor que determinaría la incompatibilidad sería en este caso el del riesgo de autorrevisión, el mismo que justifica otras incompatibilidades expresamente previstas. Y, como se ha expresado, la propia Directiva 2006/43/CE contempla la posibilidad de que el auditor o la sociedad de auditoría (u otra persona o sociedad integrada en su red) preste asesoramiento fiscal a la empresa auditada, al exigir que en la información que se publique sobre los honorarios abonados al auditor por todos los servicios se desglosen los prestados por asesoramiento fiscal.

Además, esta decisión de la Audiencia Provincial no ha venido determinada porque los honorarios pagados por la sociedad auditada a la sociedad de auditoría y a otras sociedades integradas en la misma red que esta, como es el caso de la que le presta asesoramiento fiscal, constituyan un porcentaje significativo del total de los ingresos anuales sino por el simple hecho de percibir alguna otra remuneración de la sociedad auditada, lo que también constituyen una contradicción con los criterios que en el sistema de las normas de auditoría de cuentas y societarias determinan la prohibición de prestar servicios de auditoría de cuentas. Estas normas, al regular la transparencia de la retribución del auditor, prevén que se informe, tanto por la sociedad auditada en su memoria como por el auditor en una comunicación al ICAC, no solo sobre las remuneraciones que el auditor perciba de la sociedad auditada por la prestación del servicio de auditoría, sino también de los que perciba por la prestación de otros servicios distintos.

Por tanto, la resolución de la Audiencia Provincial lleva a resultados antitéticos con la regulación de las incompatibilidades y con las demás normas reguladoras de la independencia, puesto que considera prohibida una conducta que, por el contrario, resulta admitida en principio por la normativa reguladora de la auditoría de cuentas.

**31.-** Dicho lo anterior, también hay que afirmar que la prestación de servicios de asesoría fiscal no es irrelevante para la apreciación de la independencia del auditor, y que en ciertas circunstancias puede apreciarse su falta de independencia respecto de la sociedad auditada. Cuando tal situación se produzca, puede servir como causa para impugnar el acuerdo de nombramiento del auditor de cuentas o como justa causa para revocar el nombramiento del auditor por la junta o para solicitar al letrado de la administración de justicia o al registrador mercantil, por las personas legitimadas, el cese del auditor carente de independencia y el nombramiento de otro.

La razón de lo anterior es que la asesoría fiscal puede incidir en aspectos significativos, medidos en términos de importancia relativa, de la contabilidad de la empresa auditada, lo que tiene trascendencia si se producen ciertas situaciones.

**32.-** El art. 22.2 de la Directiva 2006/43/CE, al desarrollar lo dispuesto en el apartado 11 de su preámbulo, establece:

«Los Estados miembros se asegurarán de que un auditor legal o una sociedad de auditoría no realice una auditoría legal si existe alguna relación financiera, comercial, laboral o de otro tipo, ya sea directa o indirecta -incluida la prestación de servicios adicionales no relacionados con la auditoría- entre el auditor legal, la sociedad de auditoría o la red y la entidad auditada, sobre la base de la cual una tercera parte objetiva, razonable e informada pueda llegar a la conclusión de que la independencia del auditor legal o de la sociedad de auditoría está comprometida».

El art. 43.2.II RAC prevé:

«Los auditores de cuentas y las sociedades de auditoría deberán abstenerse de realizar una auditoría de cuentas si existe alguna relación financiera, económica, laboral, familiar, o de otra índole, incluidos servicios distintos del de auditoría proporcionados a la entidad auditada, entre el auditor o la sociedad de auditoría y la entidad auditada, de modo que se pudiera concluir que compromete su independencia».

Por consiguiente, el sistema también prevé que además de aquellos casos expresamente previstos como supuestos de incompatibilidad, la prestación de servicios adicionales a la sociedad auditada, si concurren determinadas circunstancias, puede llevar a concluir que compromete la independencia del auditor.

**33.-** Son circunstancias que pueden comprometer la independencia del auditor que preste asesoría fiscal a la empresa auditada (o lo haga una persona o sociedad con la que integre una red), aquellas en las que se produzca un supuesto significativo de autorrevisión.



Tal es el caso en que concurra la eventualidad de formular un informe de auditoría con salvedades derivadas de incertidumbres de naturaleza fiscal o tributaria (por ejemplo, por la existencia de una inspección fiscal o un recurso administrativo o contencioso-administrativo), cuando el objeto de esa incertidumbre fiscal sea una actuación en materia fiscal de la sociedad auditada (por ejemplo, haber realizado una autoliquidación o una declaración favorable a la sociedad pero con encaje discutible en las normas fiscales) adoptada con base en el asesoramiento fiscal del auditor o de una persona o sociedad integrada en su red.

Sería aplicable lo previsto en el art. 43.1.II y III RAC, que prevé:

«Los auditores de cuentas y las sociedades de auditoría deberán abstenerse de participar en el proceso de toma de decisiones de la entidad auditada en los términos previstos en el artículo 13 del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas .

»En todo caso, se entenderá que el auditor de cuentas o sociedad de auditoría han participado en el proceso de toma de decisiones de la entidad auditada cuando hayan colaborado o formado parte del órgano decisor de dicha entidad o cuando la decisión se haya basado en informes, trabajos o recomendaciones emitidas por el auditor de cuentas o sociedad de auditoría».

**34.-** Otro tanto ocurre cuando en su informe tenga que pronunciarse sobre las eventuales infracciones de las normas legales que se hubiesen puesto de manifiesto durante la realización de los trabajos de auditoría y que puedan tener relevancia en la imagen fiel que deben presentar las cuentas anuales, si ese posible incumplimiento se refiere a la normativa fiscal en una cuestión que ha sido objeto de asesoramiento por el auditor o la persona o sociedad integrada en su red.

También concurre esta incompatibilidad cuando la posibilidad de autorrevisión tenga relación con las cuestiones que deben ser objeto de las menciones de la memoria exigidas por el art. 260.1.8 TRLSC en su actual redacción.

Y si además del asesoramiento, el auditor o la persona o sociedad de su red actúa como abogado de la sociedad auditada en el litigio fiscal que pueda suscitarse, son de aplicación las incompatibilidades aplicables al ejercicio de la abogacía (arts. 13.g TRLSC y 46.7 RAC).

**35.-** Respecto del riesgo de dependencia económica, se producirá la situación de falta de independencia no solamente cuando la cuantía de los honorarios recibidos de la sociedad auditada (bien directamente por el auditor, bien por las personas o entidades de su red) supere los límites previstos en el art. 46.8 RAC, sino también cuando la estructura de tales honorarios (apartado 11 del preámbulo de la Directiva 2006/43/CE ) pueda comprometer su independencia, de modo que constituya un modo de eludir las prohibiciones al establecimiento de retribuciones contingentes para los servicios de auditoría y hacerlas modulables según la permisividad que muestre el auditor respecto de los deseos de la empresa auditada.

También puede constituir un supuesto de falta de independencia que los honorarios por los servicios distintos de los de auditoría presenten una desproporción tal con la entidad de los servicios prestados que puedan ser valorados como una dádiva por el ejercicio complaciente de la auditoría.

**36.-** De ahí la importancia que la normativa sobre auditoría y también la normativa societaria dan a la fijación de los honorarios de auditoría antes de que el auditor comience el desempeño de sus funciones, sin que puedan basarse en ningún tipo de contingencia ( art. 21.1 TRLAC y 25 de la Directiva 2006/43/CE ); a la información que la sociedad auditada debe facilitar en su memoria sobre «el importe desglosado por conceptos de los honorarios por auditoría de cuentas y otros servicios prestados por el auditor de cuentas, así como los correspondientes a las personas o entidades vinculadas al auditor de cuentas» ( art. 260.1.13 actual, anterior 260.1.11 TRLSC y, en similar sentido, respecto de la memoria consolidada del grupo de sociedades , art. 48 del Código de Comercio ); y a la información que el propio auditor ha de facilitar al ICAC (art. 21.2 TRLAC) y, si realizan auditoría de entidades de interés público, en el informe anual de transparencia que debe dar a conocer en su página web (art. 26.1.h TRLAC).

Esta información debe ser facilitada con el desglose exigido por la Directiva 2006/43/CE y las normas que lo desarrollan, para que permitan realizar el control adecuado de la independencia del auditor en materia de honorarios en proporción significativa.

**37.-** Lo expuesto conlleva que deba estimarse este motivo del recurso y revocarse el pronunciamiento de la sentencia de la Audiencia Provincial que estimó la acción de impugnación del acuerdo de nombramiento de auditor de cuentas.

**DUODÉCIMO.-** *Formulación del segundo motivo del recurso de casación*



- 1.- El encabezamiento del segundo motivo del recurso denuncia la infracción consistente en la aplicación indebida del art. 217 TRLSC en la redacción dada por la Ley 31/2014, de 3 de diciembre .
- 2.- En el desarrollo del motivo se alega que se ha aplicado retroactivamente el citado precepto legal, puesto que se ha exigido la fijación de un límite anual, que no era exigido por la normativa vigente cuando se adoptó el acuerdo. La Audiencia Provincial hace referencia a una jurisprudencia interpretadora del anterior art. 217 TRSLC que no cita cuál puede ser.

**DECIMOTERCERO.-** *Decisión del tribunal. Fijación del concepto retributivo consistente en las dietas de asistencia a la reunión del consejo de administración*

- 1.- El art. 18 de los estatutos sociales de la sociedad demandada establecía:

«Los consejeros de la sociedad tendrán derecho a percibir como retribución por la asistencia a los consejos, las dietas que determine la junta general de socios».

- 2.- El acuerdo impugnado mantuvo para el año 2013 el mismo importe percibido por cada consejero durante el 2012, 3.333,33 euros por reunión del consejo de administración.

- 3.- El acuerdo de fijación de la cuantía de la dieta es acorde con la previsión estatutaria y no puede considerarse que no sea suficientemente determinado. El concepto retributivo (dietas de asistencia) se corresponde lógicamente con la fijación de un importe determinado por la asistencia a cada una de las reuniones del consejo, y eso es lo que hace el acuerdo impugnado.

- 4.- Si se hace un uso abusivo de las convocatorias de reuniones del consejo de administración, sin otra justificación que el devengo de la dieta, o si los consejeros acuden sin cumplir el deber de diligencia que regula el art. 225 TRLSC y causan un daño a la sociedad, se les podrá exigir la responsabilidad por el daño causado. Pero no puede tacharse de indeterminado un acuerdo social que fija una concreta cuantía para la dieta por asistencia a la reunión del consejo.

- 5.- La exigencia de un acuerdo de la junta que establezca el importe máximo de la remuneración anual del conjunto de los administradores por el desempeño de su cargo («en su condición de tales») fue introducida en la reforma llevada a cabo por la Ley 31/2014, de 3 de diciembre. No se contenía en la normativa anterior ni en la jurisprudencia que la interpretó, por lo que no puede aplicarse retroactivamente a un acuerdo adoptado en una fecha anterior a la entrada en vigor de la reforma, como ha hecho la sentencia recurrida.

Además, ese importe máximo anual no sería predicable de un concreto concepto retributivo, como son las dietas de asistencia a las reuniones del consejo de administración, sino de la remuneración del conjunto de los administradores.

- 6.- Por estas razones, este motivo también debe ser estimado y, en consecuencia, la sentencia de la Audiencia Provincial debe ser revocada en su integridad.

**DECIMOCUARTO.-** *Costas y depósitos*

- 1.- No procede hacer expresa imposición de las costas del recurso de casación ni del recurso extraordinario por infracción procesal que han sido estimados, de conformidad con los artículos 394 y 398, ambos de la Ley de Enjuiciamiento Civil .

La estimación del recurso de casación supone la desestimación del recurso de apelación, por lo que procede condenar a la apelante al pago de las costas de tal recurso.

- 2.- Procédase a la devolución de los depósitos constituidos de conformidad con la disposición adicional 15.ª, apartado 8, de la Ley Orgánica del Poder Judicial .

## FALLO

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta sala ha decidido

- 1.º- Estimar los recursos extraordinario por infracción procesal y de casación interpuestos por Funeraria La Montañesa S.L., contra la sentencia 111/2015, de 16 de marzo, dictada por la Sección Cuarta de la Audiencia Provincial de Santander, en el recurso de apelación núm. 257/2014 .

- 2.º- Casar la expresada sentencia, que declaramos sin valor ni efecto alguno, y en su lugar, desestimar el recurso de apelación interpuesto por Servicios Fúnebres Nuestra Señora de Begoña S.L. contra la sentencia 32/2014, de 20 de febrero, del Juzgado Mercantil núm. 1 de Santander , que confirmamos, y condenar a la apelante al pago de las costas del recurso de apelación.



3.º- No imponer las costas de los recursos extraordinario por infracción procesal y de casación.

4.º- Devolver a la recurrente los depósitos constituidos para interponer los recursos.

Líbrese a la mencionada Audiencia la certificación correspondiente con devolución de los autos y rollo de apelación remitidos.

Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.

FONDO DOCUMENTAL CENDOJ