



Roj: **STS 639/2018 - ECLI:ES:TS:2018:639**

Id Cendoj: **28079110012018100097**

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

Sede: **Madrid**

Sección: **1**

Fecha: **26/02/2018**

Nº de Recurso: **1390/2015**

Nº de Resolución: **99/2018**

Procedimiento: **Civil**

Ponente: **RAFAEL SARAZA JIMENA**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **SAP S 97/2015,**
STS 639/2018,
AATS 7300/2018

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Civil

Sentencia núm. 99/2018

Fecha de sentencia: 26/02/2018

Tipo de procedimiento: CASACIÓN E INFRACCIÓN PROCESAL

Número del procedimiento: 1390/2015

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 08/02/2018

Ponente: Excmo. Sr. D. Rafael Saraza Jimena

Procedencia: Audiencia Provincial de Santander, Sección Cuarta

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. Luis Ignacio Sánchez Guiu

Transcrito por: ACS

Nota:

CASACIÓN E INFRACCIÓN PROCESAL núm.: 1390/2015

Ponente: Excmo. Sr. D. Rafael Saraza Jimena

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. Luis Ignacio Sánchez Guiu

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Civil

Sentencia núm. 99/2018

Excmos. Sres.

D. Francisco Javier Orduña Moreno

D. Rafael Saraza Jimena

D. Pedro Jose Vela Torres

En Madrid, a 26 de febrero de 2018.

Esta sala ha visto los recursos extraordinario por infracción procesal y los recursos de casación respecto de la sentencia 89/2015 de 3 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. 77/2013 del Juzgado de lo Mercantil 1 de Santander, sobre impugnación de acuerdos sociales.

Los recursos fueron interpuestos por D. Jacinto, D.^a María Milagros y D. Lucio, representados por el procurador D. Fernando Gala Escribano y bajo la dirección letrada de D. Vicente González Saiz y, Tanatorio El Alisal S.L., representado por el procurador D. José Ignacio Noriega Arquer y bajo la dirección letrada de D. Alejandro Alvargonzález Tremols.

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 D. Jacinto, D.^a María Milagros y D. Lucio, interpuso demanda de juicio ordinario contra la sociedad Tanatorio El Alisal S.L., en la que solicitaba:

«[...] proceda declarar 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. 77/2013. Una vez fue admitida a trámite, se procedió al emplazamiento de la parte demandada.

3.- La procuradora D.^a Esther Gómez Baldonado, en representación de Tanatorio El Alisal 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 31/2014, de 20 de febrero, que desestimó la demanda y condenó a la actora al pago de las costas causadas.

Con fecha 28 de febrero de 2014, se dictó auto de aclaración, cuya parte dispositiva es del tenor literal siguiente:

«Rectificar el error material de la sentencia de 26 de febrero de 2014 de modo que en el fundamento de derecho cuarto, donde dice "3.333,33 euros" debe decir "2.000 euros".»

SEGUNDO.- *Tramitación en segunda instancia.*

1.- La sentencia de primera instancia fue recurrida en apelación por la representación de D. Jacinto, D.^a María Milagros y D. Lucio. La representación de Tanatorio El Alisal 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 231/2014 y tras seguir los correspondientes trámites dictó sentencia, cuya parte dispositiva dispone:

«FALLAMOS: Que estimando parcialmente el recurso de apelación interpuesto por la conjunta representación de don Jacinto, doña María Milagros y don Lucio contra la ya citada sentencia del Juzgado de lo Mercantil número 1 de Santander, debemos revocar y revocamos parcialmente dicha resolución en el sentido de (1) declarar nulo el acuerdo adoptado por la demandada, Tanatorio El Alisal, S.L., en Junta General de 28 de diciembre de 2012, relativo al nombramiento de auditor para los ejercicios 2012, 2013 y 2014, que recayó en la mercantil Despacho de Auditores, S.L.; (2) no imponer las costas de la primera instancia.

» En todo lo demás, se confirma la resolución recurrida. No se imponen las costas de esta alzada».

TERCERO.- *Interposición y tramitación de los recursos extraordinario por infracción procesal y recursos de casación*

1.- La procuradora D.^a Esther Gómez Baldonado, en representación de Tanatorio El Alisal 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. 469.1.4º 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 ».

«Segundo.- 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 ».

«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 ».

El motivo del recurso de casación fue:

«Único.- 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 12.1 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».

Y, el procurador D. Dionisio Mantilla Rodríguez, en representación de D. Jacinto, D.ª María Milagros y D. Lucio, interpuso recurso extraordinario por infracción procesal y recurso de casación.

El motivo del recurso extraordinario por infracción procesal fue:

«Único.- Infracción del artículo 218.1 LEC, por incongruencia omisiva de la sentencia de apelación».

Los motivos del recurso de casación fueron:

«Primero.- Al amparo del art. 477.2.3º de la LEC. Infracción del artículo 217.2 LSC y jurisprudencia del Tribunal Supremo».

«Segundo.- Al amparo del art. 477.2.3º de la LEC. Infracción del artículo 7.2 CC, en relación con el art. 204.1 LSC, y jurisprudencia del Tribunal Supremo».

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 las partes personadas para que formalizaran su oposición.

3.- Tanatorio El Alisal S.L. se opuso a los recursos extraordinario por infracción procesal y de casación interpuestos por la representación de D. Jacinto y otros.

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 Tanatorio El Alisal 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 los miembros del consejo de administración durante 2012 como dieta por asistencia a cada reunión del consejo la cantidad de 2.000 euros.

2.- D. Jacinto, D.ª María Milagros y D. Lucio, socios de Tanatorio El Alisal S. L., presentaron una demanda en la que impugnaron 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 les remitió la información que habían 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 alegaron que se vulneró su derecho de información al denegárseles 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 los demandantes 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 2000 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.- D. Jacinto , D.^a María Milagros y D. Lucio apelaron la sentencia y la Audiencia Provincial estimó en parte 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. pues comparten administrador, sede, teléfono, página web y dirección de correo electrónico. Por tal razón, consideró que existía riesgo de parcialidad o falta de independencia, puesto que al asesor fiscal se le supone una cierta influencia sobre las cuentas anuales, estados financieros y demás documentos contables.

Respecto de la retribución de los consejeros, la Audiencia Provincial confirmó el argumento del juzgado de que el carácter excesivo del importe de la dieta no se había alegado en la demanda, pues en esta solo se alegó como causa de la impugnación la indeterminación e indefinición del sistema de dietas, al ignorarse el número de reuniones que iba a celebrar el consejo de administración. Asimismo, resaltó que los demandantes no hubieran impugnado el acuerdo de fijación de las dietas en el ejercicio anterior, puesto que en el acuerdo que se impugnaba lo que se hizo fue mantener el importe de la dieta aprobado para ese ejercicio anterior.

5.- Los demandantes han interpuesto recurso extraordinario por infracción procesal basado en un motivo y recurso de casación basado en dos motivos. La demandada ha interpuesto recurso extraordinario por infracción procesal basado en tres motivos y recurso de casación basado en un solo motivo.

Tal como prevé la regla sexta del apartado primero de la disposición final decimosexta de la Ley de Enjuiciamiento Civil , se procederá en primer lugar a examinar los recursos extraordinarios por infracción procesal interpuestos por ambas partes.

Recurso extraordinario por infracción procesal interpuesto por los demandantes

SEGUNDO.- *Formulación del motivo*

1.- El único motivo del recurso extraordinario por infracción procesal interpuesto por los demandantes denuncia en su encabezamiento la infracción del art. 218.1 de la Ley de Enjuiciamiento Civil porque la sentencia recurrida incurre en incongruencia omisiva.

2.- En el desarrollo del motivo, se alega que la sentencia de la Audiencia Provincial ha dejado de resolver la impugnación del acuerdo que fijó el importe de la dieta de los miembros del consejo de administración, lo que sería una cuestión no susceptible de aclaración, complemento o rectificación.



3.- Se alega asimismo que aunque el carácter excesivo o desproporcionado de la retribución de los administradores no hubiera sido planteado en la demanda, la Audiencia Provincial debió entrar a examinarla de oficio por el carácter imperativo de las normas relativas a la retribución de los administradores.

TERCERO.- *Decisión del tribunal. Desestimación del motivo*

1.- Las omisiones de pronunciamiento son siempre susceptibles de subsanación, puesto que el art. 215.2 de la Ley de Enjuiciamiento Civil prevé expresamente el remedio para solicitar la subsanación de tales omisiones de pronunciamiento.

Por tanto, de ser cierta la omisión que se pronuncia, el motivo sería inadmisibles porque no se ha dado cumplimiento a lo previsto en el último inciso del art. 469.2 de la Ley de Enjuiciamiento Civil .

2.- A efectos de agotar el razonamiento, la infracción procesal denunciada no se ha producido, pues la Audiencia Provincial se ha pronunciado expresamente sobre la pretensión formulada, a la que dedica el fundamento cuarto de su sentencia. Asimismo, en el fallo desestima tal pretensión, pues solo revoca la sentencia del Juzgado Mercantil en lo relativo al otro pronunciamiento impugnado en el recurso de apelación, relativo al acuerdo de nombramiento de auditor.

De hecho, los demandantes dedican los motivos de su recurso de casación a combatir ese pronunciamiento que, según alegan, ha sido omitido.

Cuestión distinta es el mayor o menor acierto o la mayor o menor exhaustividad en los razonamientos, cuestiones todas ellas ajenas al vicio de incongruencia omisiva denunciado.

3.- La extensa transcripción de la demanda que se realiza por la demandante confirma lo que apreciaron el Juzgado Mercantil y la Audiencia Provincial: la impugnación del acuerdo que fijó el importe de la dieta de los consejeros se basó en la indeterminación de tal retribución, al no fijarse un máximo anual, por lo que quedaba en manos de los consejeros el número de reuniones a celebrar y por tanto el número de dietas a cobrar, no fijarse el plazo por el que se fijaban y tampoco el trabajo que debía desempeñarse por los consejeros al asistir a las reuniones del consejo.

Por tanto, llevan razón los órganos de instancia cuando afirman que el motivo por el que se impugnó el acuerdo que fijó del importe de las dietas no fue que tal importe fuera excesivo o desproporcionado.

4.- No puede admitirse el argumento de que el tribunal de apelación debió entrar, de oficio, a valorar el carácter excesivo de las retribuciones aprobadas.

Las sociedades mercantiles son instituciones creadas para desarrollar una actividad con ánimo de lucro. La búsqueda de ese lucro y la satisfacción del interés que el socio busca al integrarse en una sociedad, adquiriendo una parte del capital social, es una cuestión disponible por parte de los socios.

Si los demandantes no consideraron en su día que las retribuciones fijadas para los miembros del consejo de administración eran excesivas o desproporcionadas y no lo plantearon en su demanda de impugnación del acuerdo de la junta de socios, el tribunal no puede anular el acuerdo por esa razón. Si lo hiciera, incurriría en el vicio de incongruencia y causaría indefensión a la sociedad demandada, puesto que se habría anulado el acuerdo por una razón que no había sido oportunamente introducida en el debate procesal por quien impugnó el acuerdo, sin que se trate de una cuestión en la que los tribunales deban entrar de oficio.

Recurso extraordinario por infracción procesal interpuesto por la demandada

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

1.- En el encabezamiento de este primer motivo se denuncia que la valoración de la prueba realizada en la sentencia recurrida 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.- En el desarrollo del motivo, la recurrente alega que la conclusión de falta de imparcialidad del auditor por su estrecha vinculación con la sociedad que asesora fiscalmente a la demandada resulta arbitraria e irracional, pues no existe autorrevisión por el hecho de que una sociedad vinculada a la auditora preste servicios de asesoría fiscal a la sociedad demandada y porque la sentencia no se basa en hechos o actuaciones concretas sino en la mera existencia de riesgo.

QUINTO.- *Decisión del tribunal. Desestimación del motivo*

1.- Las cuestiones que se plantean en el desarrollo del motivo no afectan a la determinación de hechos sino a las conclusiones resultantes de valoraciones jurídicas.



2.- La valoración de la prueba sirve para fijar hechos controvertidos. Dado que lo que se ataca es en realidad la valoración jurídica de los hechos, y no la propia fijación de los hechos, la cuestión planteada es de naturaleza sustantiva y no concierne a la valoración de la prueba.

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

1.- En el encabezamiento de este segundo motivo se denuncia de nuevo 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.- En este caso, la arbitrariedad en la valoración de la prueba se habría producido al estimar la impugnación del acuerdo por el simple riesgo de incompatibilidad, no basada en hechos concretos. La Ley de Auditoría de Cuentas, alega la recurrente, no incluye el asesoramiento fiscal entre las actividades incompatibles con la auditoría, y ni siquiera se valora como elemento de juicio la importancia relativa que supuestamente pudiera haber tenido el asesoramiento fiscal en los estados contables auditados.

Además, se añade, también en el ámbito de la jurisdicción civil debe seguir rigiendo el principio de presunción de inocencia, que se vulneraría al imputar a la auditora una actuación profesionalmente incorrecta y potencialmente sancionable.

SÉPTIMO.- *Decisión del tribunal. Desestimación del motivo*

1.- Como ocurrió en el anterior motivo, las cuestiones que se plantean no afectan a la determinación de hechos sino a las conclusiones resultantes de valoraciones jurídicas, y versan sobre cuestiones sustantivas.

2.- En cuanto a la presunción de inocencia, es reiterada la jurisprudencia, tanto del Tribunal Constitucional como de esta misma sala, que declara que en el ámbito del Derecho privado, con contadas excepciones en materia de familia y estado civil que no son relevantes en este caso, no rige el principio de presunción de inocencia, propio del Derecho sancionador.

Para declarar la nulidad del acuerdo de nulidad de auditores por razones atinentes a la independencia del auditor no es necesario practicar una prueba de cargo que acredite la base fáctica en que se base la decisión más allá de toda duda, como sí sería exigible en un proceso penal o administrativo sancionador.

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

1.- En el encabezamiento de este tercer motivo se vuelve a denunciar 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.- En este caso, la arbitrariedad en la valoración de la prueba se habría producido al estimar la impugnación del acuerdo por el simple riesgo de incompatibilidad y no por la comprobación absoluta y fehaciente de la amenaza, y por la vinculación existente entre la sociedad auditora y la que presta asesoría fiscal, cuando «la práctica habitual del mercado es que las empresas auditoras también actúan en el tráfico a través de empresas de asesoría».

NOVENO.- *Decisión del tribunal. Desestimación del motivo*

Como ocurrió en los dos motivos anteriores, las cuestiones que se plantean no afectan a la determinación de hechos sino a las conclusiones resultantes de valoraciones jurídicas, y versan sobre cuestiones sustantivas. Nos remitimos a lo expuesto al resolver esos motivos.

Recurso de casación de los demandantes

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

1.- En el encabezamiento del primer motivo del recurso de casación los demandantes denuncian la infracción del art. 217.2 TRLSC y de la jurisprudencia que lo desarrolla.

2.- En el desarrollo del motivo alegan que la sentencia de la Audiencia Provincial ha infringido la jurisprudencia que declara que el sistema de retribuciones tiene la finalidad de proteger a los accionistas de la posibilidad de que los administradores cambien la retribución por su propia decisión, lo que se vería confirmado por la actual redacción del art. 217.3 TRLSC, que prevé que la junta fije el importe máximo de la remuneración anual del conjunto de los administradores en su condición de tal. Al no haber establecido ese importe máximo, la junta ha dispuesto una retribución absolutamente indeterminada e incompleta que deja en manos de los administradores el alcance real y total de su retribución.

UNDÉCIMO.- *Decisión del tribunal. La fijación del concepto retributivo consistente en dietas de asistencia a las reuniones del consejo*



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, 2000 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 pretenden los recurrentes.

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 debe ser desestimado.

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

1.- En el encabezamiento del segundo motivo del recurso de los demandantes se denuncia la infracción del art. 7.2 del Código Civil en relación con el art. 204.1 TRLSC y la jurisprudencia de esta sala.

2.- Los demandantes alegan que se ha infringido la jurisprudencia sobre retribuciones tóxicas pues no se han fijado unas retribuciones proporcionales, dado que el importe de la dieta se aumentó pese a que las tareas del consejo no se han ampliado. El importe de la dieta aprobado en la junta sería manifiestamente desproporcionado, abusivo, tóxico y contrario al interés social.

DECIMOTERCERO.- *Decisión del tribunal. Desestimación del motivo*

Una vez que, al resolver el recurso extraordinario por infracción procesal, hemos declarado que el tribunal de apelación actuó correctamente al no tomar en consideración, para resolver la impugnación del acuerdo sobre la fijación de la retribución consistente en dietas de asistencia a las reuniones del consejo de administración, el carácter excesivo del importe fijado porque la demanda no basó en tal extremo su impugnación, el motivo del recurso de casación carece de sustento.

Recurso de casación de la demandada

DECIMOCUARTO.- *Formulación del primer motivo del recurso de casación*

1.- En el encabezamiento de este motivo se alega la infracción del art. 12.1 del Texto Refundido de la Ley de Auditoría de cuentas aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2011, de 1 de julio.

2.- Los argumentos que se expresan en el desarrollo del motivo pueden sintetizarse de la siguiente forma:

i) La sentencia recurrida impugna el acuerdo de nombramiento de auditor porque considera que la sociedad auditora que ha sido designada puede llegar a incurrir en el riesgo de autorrevisión, pero del tenor del art. 12.1 TRLAC solo cabe concluir que la independencia del auditor de cuentas solo se encuentra amenazada si ya se han producido actos concretos de autorrevisión y estos tienen la suficiente relevancia para comprometer dicha independencia. La incompatibilidad de la sociedad auditora designada para auditar las cuentas de la demandada no puede basarse en un riesgo potencial, sin que se haya acreditado actuación concreta alguna en que se fundamente la incompatibilidad.

ii) La actuación de la sociedad auditora designada nunca puede verse condicionada por los trabajos realizados por la sociedad que presta asesoría fiscal a la demandada, pues la asesoría fiscal no puede tener ninguna incidencia en los trabajos de auditoría, que se centran en la contabilidad.



iii) Las sociedades de auditoría de cuentas pueden prestar otro tipo de servicios siempre que no supongan la ejecución material de la contabilidad. Como no están acotados los servicios o trabajos que, fuera de lo expuesto, pueden provocar una falta de independencia, no es posible determinarlos a priori y solo cuando se produzca esa afectación a su independencia, el auditor deberá renunciar al trabajo de auditoría o a ese otro servicio que afecte a su independencia.

DECIMOQUINTO.- *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 influye en 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 e incurriría en autorrevisión.



9.- Un primer argumento impugnatorio expuesto en el recurso consiste en que la independencia del auditor de cuentas solo se encuentra amenazada si ya se han producido actos concretos de autorrevisión y estos tienen la suficiente relevancia para comprometer dicha independencia, no puede basarse en un riesgo potencial, sin que se haya acreditado actuación concreta alguna en que se fundamente la incompatibilidad.

10.- 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, pues debe derivarse de que se hayan producido actos concretos de autorrevisión, y no puede deducirse de la simple existencia de un riesgo.

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.

11.- Distinta suerte deben correr otros argumentos del recurso, en los que se plantea la compatibilidad de los servicios de auditoría de cuentas con los de asesoría fiscal, de modo que solo cuando se produzca la afectación a su independencia, el auditor deberá renunciar al trabajo de auditoría o a ese otro servicio que afecte a su independencia.

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

12.- 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).

13.- 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.

14.- 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».

15.- 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.

16.- 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.

17.- 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.

18.- 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).

19.- 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.

20.- 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 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.

21.- 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.

22.- 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».

23.- Respecto de la dependencia económica, la principal causa de incompatibilidad 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».

24.- 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.

25.- 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.

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, porque no se aborda el tema de los honorarios del auditor y del asesor fiscal, como tampoco se hacía en la demanda.

26.- 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 determina por sí solo 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.

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.

27.- 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.

28.- 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.

29.- 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».

30.- 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).

31.- 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.

32.- 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.



33.- 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.

DECIMOSEXTO.- *Costas y depósitos*

1.- De acuerdo con lo previsto en el artículo 398.1 en relación con el 394.1, ambos de la Ley de Enjuiciamiento Civil, procede condenar a cada parte recurrente al pago de las costas de su respectivo recurso extraordinario por infracción procesal, pues ambos han sido desestimados.

Procede condenar también a D. Jacinto, D.^a María Milagros y D. Lucio al pago de las costas de su recurso de casación, que ha sido también desestimado.

No procede hacer expresa imposición de las costas del recurso de casación interpuesto por Tanatorio El Alisal S.L. que ha sido estimado.

Respecto de las costas del recurso de apelación, dado que la estimación del recurso de casación interpuesto por Tanatorio El Alisal S.L. supone la íntegra desestimación del recurso de apelación, procede condenar a los apelantes al pago de tales costas.

Todo ello de conformidad con los artículos 394 y 398, ambos de la Ley de Enjuiciamiento Civil.

2.- Procédase a la devolución del depósito constituido para la interposición del recurso de casación de Tanatorio El Alisal S.L. y se acuerda la pérdida de los depósitos constituidos para la interposición del resto de los recursos, de conformidad con la disposición adicional 15.^a, apartados 8 y 9, 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- Desestimar los recursos extraordinario por infracción procesal y de casación interpuestos por D. Jacinto, D.^a María Milagros y D. Lucio y el recurso extraordinario por infracción procesal interpuesto por Tanatorio El Alisal S.L., y estimar el recurso de casación interpuesto por Tanatorio El Alisal S.L. contra la sentencia núm. 89/2015 de 3 de marzo, dictada por la Sección Cuarta de la Audiencia Provincial de Santander, en el recurso de apelación núm. 231/2014.

2.º- Casar la expresada sentencia, que declaramos sin valor ni efecto alguno en lo relativo a la estimación parcial del recurso de apelación, en lo relativo a la impugnación del acuerdo de nombramiento de auditor de cuentas y, en su lugar, acordar la plena desestimación del recurso de apelación interpuesto por D. Jacinto, D.^a María Milagros y D. Lucio contra la sentencia 31/2014, de 20 de febrero, del Juzgado Mercantil núm. 1 de Santander, que confirmamos, y condenamos a los apelantes al pago de las costas del recurso de apelación.

3.º- No imponer las costas del recurso de casación interpuesto por Tanatorio El Alisal S.L. Condenar a D. Jacinto, D.^a María Milagros y D. Lucio al pago de las costas de los recursos extraordinario por infracción procesal y de casación que han sido desestimados, y a Tanatorio El Alisal S.L. al pago del recurso extraordinario por infracción procesal que también ha sido desestimado.

4.º- Devolver a Tanatorio El Alisal S.L. el depósito constituido para interponer el recurso de casación y acordar la pérdida del resto de los depósitos constituidos.

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.