

TRIBUNAL SUPREMO
Sala de lo Civil

Presidente Excmo. Sr. D. Francisco Marín Castán

SENTENCIA

Sentencia N°: 153/2016

Fecha Sentencia: 11/03/2016

CASACIÓN E INFRACCIÓN PROCESAL

Recurso N°: 2209/2013

Fallo/Acuerdo: Sentencia Estimando Parcialmente

Votación y Fallo: 18/02/2016

Ponente Excmo. Sr. D.: Ignacio Sancho Gargallo

Procedencia: AUD. PROV. DE MADRID

Secretaría de Sala: Ilma. Sra. Dña. M^a Teresa Rodríguez Valls

Escrito por: RSJ

Nota:

Responsabilidad civil contractual. Conforme al art. 1101 CC, el cumplimiento negligente de las obligaciones asumidas en un contrato de arrendamiento de servicios, en este caso de asesoría jurídica y fiscal, puede dar lugar a una reclamación de la indemnización de los daños y perjuicios causados. Pero lógicamente, debe existir una relación de causalidad entre el servicio prestado de forma negligente y el daño objeto de indemnización. Si era manifiesto, por haberse recogido en la propia sentencia, que alguno de los daños cuya indemnización se solicita son imputables a una causa distinta de la conducta negligente de la arrendadora de servicios, no procedía la condena a su indemnización.

CASACIÓN E INFRACCIÓN PROCESAL Num.: 2209/2013
Ponente Excmo. Sr. D.: Ignacio Sancho Gargallo
Votación y Fallo: 18/02/2016
Secretaría de Sala: Ilma. Sra. Dña. M^a Teresa Rodríguez Valls

TRIBUNAL SUPREMO
Sala de lo Civil

SENTENCIA N^o: 153/2016

Excmos. Sres.:

D. Ignacio Sancho Gargallo
D. Francisco Javier Orduña Moreno
D. Rafael Sarazá Jimena
D. Pedro José Vela Torres

En la Villa de Madrid, a once de Marzo de dos mil dieciséis.

La Sala Primera del Tribunal Supremo, integrada por los Magistrados al margen indicados, ha visto el recurso extraordinario por infracción procesal y el recurso de casación interpuesto respecto la sentencia dictada en grado de apelación por la sección 13^a de la Audiencia Provincial de Madrid, como consecuencia de autos de juicio ordinario seguidos ante el Juzgado de Primera Instancia núm. 67 de Madrid.

El recurso fue interpuesto por la entidad Landwell-Pricewaterhousecoopers Tax & Legal Services, S.L., representada por el procurador Manuel Lanchares Perlado.

Es parte recurrida Félix Santiago Melián y las entidades Félix Santiago Melián S.A. y Conagrigan S.L., representados por el procurador José Manuel Fernández Castro.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- *Tramitación en primera instancia*

1. El procurador José Manuel Fernández Castro, en nombre y representación de Félix Santiago Melián y las entidades Félix Santiago Melián S.L. y Conagrican S.L., interpuso demanda de juicio ordinario ante el Juzgado de Primera Instancia núm. 67 de Madrid, contra la entidad Pricewaterhousecoopers Jurídico y Fiscal, S.L., para que se dictase sentencia:

«en la que: A) Se declare la existencia de responsabilidad civil contractual de Pricewaterhousecoopers Jurídico y Fiscal, S.L. por negligencia en la ejecución del contrato con D. Félix Santiago Melián de fecha 29 de julio de 1997 y, consecuentemente, la obligación de la demandada de abonar a los demandantes los daños y perjuicios ocasionados; y

B) Se condene a la demandada al abono a los demandantes de las siguientes cantidades:

1. La cantidad de 230.796,00 euros, correspondientes a gastos de defensa jurídica frente a la AEAT, con sus intereses legales desde la fecha de presentación de esta demanda;

2. La cantidad de 335.415,68 euros, correspondientes a costes financieros del aval prestado en garantía del aplazamiento de los pagos a las AEAT, así como las cantidades a las que asciendan las prestaciones que los demandantes tengan que afrontar en el futuro en concepto de costes financieros de dicho aval;

3. La cantidad de 10.031.962,86 euros, a la que asciende la cuota tributaria correspondiente a la regularización efectuado por la AEAT del Impuestos de la Renta de las Personas Físicas de D. Félix Santiago Melián del ejercicio 1998;

4. Los intereses que corresponda abonar a la AEAT por dicha cuota, que hasta el 30 de julio de 2005 ascienden a 2.521.516,35 euros, cantidad a la que debe sumarse los devengados con posterioridad;

5. La cantidad de 3.755.233,20 euros, correspondiente a la sanción impuesta por la AEAT a D. Félix Santiago Melián

Subsidiariamente, para el caso de que por el juzgador se entienda que no corresponde en Derecho estimar las solicitudes de condena planteadas en los puntos 3, 4 y 5 del apartado B) del suplico, esta parte solicita que, junto con la declaración pretendida en el

punto A) y los pronunciamientos de condena pedidos en los puntos 1 y 2 del apartado B), se condene a la demandada al pago de las cantidades debidas a la AEAT por cualquiera de ellos por el incumplimiento de los requisitos para el mantenimiento de la RIC disfrutados por D. Félix Santiago Melián por la falta de mención específica de las cantidades dotadas para la RIC en la documentación contable, cuya liquidación se deja para un pleito posterior.

Y todo ello con imposición de costas a la demandada».

2. El procurador Manuel Lanchares Perlado, en representación de la entidad Pricewaterhousecoopers Jurídico y Fiscal, S.L., contestó a la demanda y pidió al Juzgado dictase sentencia:

«por la que se desestime íntegramente la demanda formulada contra Pricewaterhousecoopers Jurídico y Fiscal, S.L. -Landwell-, acordándose la condena en costas a la parte actora por su manifiesta temeridad una vez más y mala fe».

3. El Juzgado de Primera Instancia núm. 67 de Madrid dictó Sentencia con fecha 7 de marzo de 2011, con la siguiente parte dispositiva:

«Que desestimando la demanda presentada por D. Félix Santiago Melián, Félix Santiago Melián S.L. y Conagrican S.L. contra Pricewaterhousecoopers Jurídico y Fiscal, S.L., todos ellos con la representación y asistencia ya citadas;

1º.- Debo absolver y absuelvo a la demandada de las pretensiones deducidas en su contra.

2º.- Debo imponer e impongo el pago de las costas del procedimiento a los demandantes».

SEGUNDO.- *Tramitación en segunda instancia*

La sentencia de primera instancia fue recurrida en apelación por la representación de Félix Santiago Melián y otros.

La resolución de este recurso correspondió a la sección 13ª de la Audiencia Provincial de Madrid, mediante Sentencia de 13 de marzo de 2013, cuya parte dispositiva es como sigue:

«Fallamos: Que debemos estimar, y estimamos, el recurso de apelación interpuesto por D. Félix Santiago Melián, "Félix Santiago Melián, S.L." (FSMSL) y Conagrican, S.L. contra la sentencia dictada el 7 de marzo de 2011 por el Sr. Juez Sustituto del Juzgado de Primera Instancia nº 67 de los de esta capital en los autos de juicio ordinario nº 1291/2009, seguidos su instancia contra Pricewaterhousecoopers Jurídico y Fiscal, S.L.,

en la actualidad LandWell-Pricewaterhousecoopers Tax & Legal Services, S.L.; resolución que revocamos y, estimando la petición deducida de modo subsidiario en la demanda:

A) Declaramos la existencia de responsabilidad civil contractual de Pricewaterhousecoopers por negligencia en la ejecución del contrato de fecha 29 de julio de 1997 y, consecuentemente, la obligación de la demandada de abonar a las demandantes los daños y perjuicios ocasionados.

B) Se condene a la demandada a abonar a los demandantes las siguientes cantidades:

1. La cantidad de 230.796 € correspondientes a los gastos de defensa jurídica frente a la AEAT, con sus intereses legales desde la fecha de presentación de la demanda.

2. La cantidad de 335.415,68 € correspondiente a los costes financieros del aval prestado en garantía de aplazamiento de los pagos a la AEAT, así como las cantidades a las que asciendan las prestaciones que los demandantes tengan que afrontar en el futuro en concepto de costes financieros de dicho aval.

Todo ello por incumplimiento de los requisitos para el mantenimiento de la RIC disfrutados por D. Félix Santiago Melián por la falta de mención específica de las cantidades dotadas para la RIC en la documentación contable, cuya liquidación se deja para un pleito posterior.

C) Se condena a la demandada al pago de las costas procesales causadas por el procedimiento en la primera instancia.

D) No hacemos imposición de las costas procesales generadas por el recurso».

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

1. El procurador Manuel Lanchares Perlado, en representación de la entidad Landwell-Pricewaterhousecoopers Tax & Legal Services, S.L., interpuso recurso extraordinario por infracción procesal y recurso de casación ante la Audiencia Provincial de Madrid, sección 13ª.

Los motivos del recurso extraordinario por infracción procesal fueron:

«1º) Infracción del art. 24.1 de la Constitución Española en relación con el art. 218.2 de la LEC.

2º) Infracción del art. 24.1 de la Constitución Española en relación con el art. 319 de la LEC.

3º) Infracción del art. 24.1 de la Constitución Española en relación con el art. 218.1 de la LEC.

4º) Infracción del art. 22 de la LEC».

Los motivos del recurso de casación fueron:

«1º) Infracción del art. 1101 del Código Civil en relación con el art. 27.3 de la Ley 19/1994 de 6 de julio, de modificación del régimen económico y fiscal de Canarias y jurisprudencia del Tribunal Supremo sobre responsabilidad civil contractual.

2º) Infracción del art. 1101 del Código Civil y jurisprudencia del Tribunal Supremo sobre responsabilidad civil contractual».

2. Por diligencia de ordenación de 30 de septiembre de 2013, la Audiencia Provincial de Madrid, sección 13ª, tuvo por interpuestos el recurso extraordinario por infracción procesal y recurso de casación mencionados, y acordó remitir las actuaciones a la Sala Primera del Tribunal Supremo con emplazamiento de las partes para comparecer por término de treinta días.

3. Recibidas las actuaciones en esta Sala, comparecen como parte recurrente la entidad Landwell-Pricewaterhousecoopers Tax & Legal Services, S.L., representada por el procurador Manuel Lanchares Perlado; y como parte recurrida Félix Santiago Melián y las entidades Félix Santiago Melián S.A. y Conagrigan S.L., representados por el procurador José Manuel Fernández Castro.

4. Esta Sala dictó Auto de fecha 3 de junio de 2014, cuya parte dispositiva es como sigue:

«Admitir los recursos extraordinario por infracción procesal y de casación interpuestos por la representación procesal interpuestos por la representación procesal de Landwell-Pricewaterhousecoopers Tax & Legal Services, S.L. contra la sentencia dictada, en fecha 13 de marzo de 2013, por la Audiencia Provincial de Madrid (Sección 13ª), en el rollo de apelación nº 529/2012 dimanante del juicio ordinario nº 1291/2009 del Juzgado de Primera Instancia nº 67 de Madrid».

5. Dado traslado, la representación procesal de Félix Santiago Melián y las entidades Félix Santiago Melián S.A. y Conagrigan S.L., presentó escrito de oposición a los recursos formulados de contrario.

6. Al no solicitarse por todas las partes la celebración de vista pública, se señaló para votación y fallo el día 18 de febrero de 2016, en que ha tenido lugar.

Ha sido Ponente el Magistrado Excmo. Sr. D. **IGNACIO SANCHO GARGALLO**,

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- *Resumen de antecedentes*

1. Para la resolución del presente recurso debemos partir de la relación de hechos relevantes acreditados en la instancia.

Félix Santiago Melián en el año 1997 tenía un patrimonio empresarial derivado de la actividad que como empresario individual había desarrollado hasta entonces. Durante los ejercicios económicos 1994 a 1997 había disfrutado de deducciones en el IRPF derivadas de la dotación de los beneficios obtenidos durante esos ejercicios para una Reserva de Inversiones en Canarias (RIC).

En el año 1997, para reorganizar dicho patrimonio acudió a Price Waterhouse Coopers (en adelante PWC). Esta entidad, el 9 de julio de 1997, elaboró un borrador de informe jurídico, que describe las operaciones proyectadas:

- i) La división del patrimonio empresarial de Félix Santiago Melián en dos partes: la actividad agrícola se aportaría a una sociedad de responsabilidad limitada ya existente o que se constituyera con motivo de la aportación (Conagrigan, S.L.); y la actividad de construcción y los inmuebles no incluidos en las explotaciones agrícolas se aportarían a una sociedad de responsabilidad limitada ya existente o que se constituyera con motivo de la aportación (Actividades de Construcción, S.L.).
- ii) La escisión total de la sociedad de construcción con división de su patrimonio en dos partes: la relativa a la actividad de construcción se transmitiría a una sociedad de responsabilidad limitada (Santiago Melián,

S.L.); mientras que el resto de los inmuebles se aportarían a una sociedad de responsabilidad limitada que se dedicaría a su arrendamiento (Arrendamientos y Terrenos, S.L.).

iii) La constitución de una sociedad holding a la que se aportarían las participaciones sociales de las siguientes sociedades: la sociedad dedicada a la actividad de construcción, la dedicada a la actividad agrícola y la dedicada al arrendamiento de inmuebles.

Más adelante, el 16 de julio de 1997, PWC emitió un denominado «Informe sobre la reestructuración patrimonial del Grupo Santiago Melián», en el que, en relación con el régimen fiscal, se afirma:

«(L)os beneficios derivados de la Reserva para Inversiones en Canarias dotada por Félix Santiago Melián serán asumidos y podrán ser aprovechados por las sociedades adquirentes de su patrimonio empresarial. Sobre este extremo la contestación de la Dirección General de Tributos a una consulta formulada en fecha 12 de diciembre de 1995 corrobora la opinión expresada».

Y el mismo informe deja constancia de la contestación de la Dirección General de Tributos:

«Por tanto, y considerando lo expuesto en los apartados anteriores, cabe señalar lo siguiente: a) El sujeto pasivo persona física podrá disfrutar del beneficio de la reserva para inversiones en Canarias. B) Asimismo, tendrá derecho al disfrute de los beneficios fiscales incluidos en la Ley 29/1991 relativos a la constitución de la sociedad por la aportación de unidades económicas autónomas, como parece ser el caso, siempre y cuando se lleve contabilidad con arreglo a lo dispuesto en el Código de Comercio en la actividad de la persona física. c) La sociedad constituida asumirá el cumplimiento de los requisitos necesarios para continuar en el goce de beneficios fiscales o consolidar los disfrutados. d) Será precisa la comunicación previa al Ministerio de Economía y Hacienda de la realización de la operación, es decir, de la aportación de la unidad económica para constitución de la sociedad, sin que pueda tener tal consideración el escrito de consulta. e) En caso de incumplimiento de los requisitos establecidos para el disfrute de la reserva para inversiones en Canarias, la sociedad integrará en su base imponible las cantidades que en su día dieron lugar a la reducción de la base en la declaración-liquidación de persona física, en el ejercicio en que se produzca el incumplimiento de los requisitos.»

Los honorarios pactados por los servicios de asesoramiento, en todas sus fases, fueron 38.000.000 Ptas., que fueron pagados entre los meses de septiembre y noviembre de 1998.

El 27 de noviembre de 1997, se otorgó la escritura de ampliación de capital de Conagrican, S.L., mediante una aportación de Félix Santiago Melián, verificada en la misma fecha.

El 9 de febrero de 1998, se realizó la ampliación de capital de Félix Santiago Melián, S.L., mediante la correspondiente aportación de Félix Santiago Melián.

En el asiento de apertura de la contabilidad de Félix Santiago Melián el 1 de enero de 1998, no se contabilizó la RIC, pese a que continuaba como empresario individual, pues todavía no se había transmitido la rama de actividad correspondiente a construcción, inmobiliaria y de cantera a Félix Santiago Melián, S.L.

En las cuentas anuales de las sociedades demandantes Conagrican, S.L. y Félix Santiago Melián, S.L., correspondientes al ejercicio 1998, la RIC tampoco consta contabilizada conforme a los requisitos del artículo 27 de la Ley 19/1994.

Las cuentas anuales de este ejercicio 1998 de Félix Santiago Melián, como empresario individual, y de las sociedades Conagrican, S.L. y Félix Santiago Melián, S.L. no fueron elaboradas ni auditadas por la demandada PWC.

2. Regularización tributaria y recursos administrativos y contencioso-administrativos. El 13 de junio de 2005, la delegación en Canarias de la Agencia Tributaria (AEAT) elaboró un acta de disconformidad relativa al Impuesto Sobre la Renta de las Personas Físicas del año 1998 del Félix Santiago Melián, en el que se afirma:

«En el ejercicio 1998 el sujeto pasivo hizo desaparecer de su contabilidad las cuentas de Reserva para Inversiones en Canarias correspondientes a los ejercicios citados [1994 a 1997], incumpliendo así el mandato del artículo 27.3 de la Ley 19/1994. Debido a tal incumplimiento debemos acudir a lo dispuesto en el apartado 8 del mencionado artículo. En el presente expediente se ha incumplido el requisito de mantenimiento de

las cuentas de reserva y ello ha acontecido en el ejercicio 1998 por lo que debemos regularizar en dicho periodo.»

Lo anterior dio lugar a sendos acuerdos de 12 de diciembre de 2005, uno de liquidación, por un importe de 10.031.962,86 euros, y otro que imponía a Félix Santiago Melián una sanción de 3.755.233,20 euros.

Estos dos acuerdos fueron recurridos ante el Tribunal Económico Administrativo Central (TEAC), quien desestimó el recurso. Para el asesoramiento durante el citado procedimiento económico-administrativo, Félix Santiago Melián contrató los servicios jurídicos de PWC, mediante la aceptación de la propuesta de fecha 5 de julio de 2005, y pagó unos honorarios profesionales de 30.000 euros.

La resolución del TEAC fue recurrida ante la Sala de lo contencioso administrativo de la Audiencia Nacional. La Audiencia Nacional resolvió mediante sentencia de 9 de diciembre de 2009 en la que: i) confirma la liquidación respecto del importe de las deducciones indebidas, como consecuencia de haber incumplido Félix Santiago Melián el deber contable de mantener en el ejercicio 1998 las cuentas RIC, previamente generadas y dotadas por él, en los dos meses anteriores al cese definitivo como empresario individual (enero y febrero de 1998); y ii) estima en parte el recurso porque declara contrario a derecho el cálculo de intereses, reconoce a Félix Santiago Melián el derecho a ser resarcido de los gastos derivados del aval constituido en la parte referida al devengo de intereses anulado, y reduce la multa de 3.755.233,20 euros a 3.000 euros.

Esta sentencia fue recurrida en casación y la Sala 3ª del Tribunal Supremo, mediante sentencia de 19 de febrero de 2013 anula la extensión de la regularización tributaria a 1997 y confirma la procedencia de la regularización del IRPF de 1998.

La Agencia Tributaria, el 8 de mayo de 2013, ha dictado un acuerdo de liquidación referida al ejercicio 1998, por el cual reclama a Félix Santiago Melián el pago de una cuota de 1.200.283 euros y unos intereses de demora de 718.570,16 euros.

3. Demanda civil de reclamación de indemnización de daños y perjuicios frente a PWC. Félix Santiago Melián, Conagrican, S.L. y Félix Santiago Melián, S.L. presentaron la demanda que inició el presente procedimiento, en la que ejercitaban frente a PWC una acción de indemnización de los daños y perjuicios ocasionados por cumplimiento negligente del contrato de 29 de julio de 1997.

La indemnización debía alcanzar a las siguientes partidas:

i) 230.796,00 euros, por los gastos de defensa jurídica frente a la AEAT, con sus intereses legales desde la fecha de presentación de esta demanda;

ii) 335.415,68 euros, por los costes financieros del aval prestado en garantía del aplazamiento de los pagos a la AEAT, así como las cantidades a las que asciendan las prestaciones que los demandantes tuvieran que afrontar en el futuro en concepto de costes financieros de dicho aval;

iii) 10.031.962,86 euros, a la que asciende la cuota tributaria correspondiente a la regularización efectuado por la AEAT del Impuesto de la Renta de las personas Físicas de Félix Santiago Meilan, del ejercicio 1998;

iv) los intereses que corresponda abonar a la AEAT por dicha cuota, que hasta el 30 de julio de 2005 ascienden a 2.521.516, 35 euros, cantidad a la que deben sumarse los devengados con posterioridad;

y v) 3.755.233,20 euros, por la sanción impuesta por la AEAT a Félix Santiago Melián.

Subsidiariamente, para el caso de que fueran desestimadas las peticiones de condena iii), iv) y v), los demandantes pedían que se condenara a PWC al pago de las cantidades debidas a la AEAT por cualquiera de los demandantes por el incumplimiento de los requisitos para el mantenimiento de los beneficios de la RIC disfrutados por Félix Santiago Melián por la falta de mención específica de las cantidades dotadas para la RIC en su documentación contable, cuya liquidación se dejaba para un pleito posterior.

4. El juzgado de primera instancia, tras valorar la prueba practicada, concluyó que los informes de PWC contenían la instrucción del tratamiento que debía darse a las RIC y que su ejecución material no requería la intervención de un experto especialmente cualificado, sino los razonables conocimientos contables. Por ello desestimó la demanda.

5. La Audiencia Provincial ha estimado en parte el recurso de apelación. Aprecia un incumplimiento de las obligaciones asumidas por PWC, del que nace la responsabilidad de indemnizar el daño ocasionado al arrendatario de los servicios contratados, en virtud del art. 1101 CC:

«(L)a demandada omitió prestar un asesoramiento específico y esencial para seguir manteniendo los beneficios fiscales obtenidos por D. Félix Santiago a través de la RIC en las sociedades a las que transmitió su patrimonio, ni informó a aquél del deber que tenía de mantener el día 1 de enero de 1998 su contabilidad como comerciante individual hasta que el 9 de septiembre de 1998 consumó la operación de reestructuración patrimonial iniciada con el asesoramiento de PWC, cuyo calendario se extendía hasta el 18 de enero de 1998 y la prestación de los servicios tenía que continuar hasta que las actuaciones de la fase tercera (ejecución) del proceso de reestructuración se encontraran finalizadas (folio 759), lo cual no podía entenderse producido hasta que la RIC no quedara debidamente contabilizada a través de una reserva indisponible y separada a consecuencia de una reducción del capital social. Obligación de la que no puede quedar exenta por la mera suposición de unos razonables conocimientos contables en los empleados de las demandantes, pues ni se ha probado y ni siquiera intentado probar que los tuvieran, pero es que además los conocimientos precisos no eran meramente contables sino también de derecho societario y fiscal.»

La sentencia de apelación, después de declarar la responsabilidad por cumplimiento contractual negligente de PWC, condena a la demandada a pagar 230.796,00 euros, por los gastos de defensa jurídica frente a la AEAT, y 335.415,68 euros, por los costes financieros del aval prestado en garantía del aplazamiento de los pagos a la AEAT, así como las cantidades a las que asciendan las prestaciones que los demandantes tuvieran que afrontar en el futuro en concepto de costes financieros de dicho aval. También condena al pago de las cantidades debidas a la AEAT por cualquiera de los demandantes por el incumplimiento de los requisitos para el mantenimiento de los beneficios de la RIC disfrutados

por Félix Santiago Melián, por la falta de mención específica de las cantidades dotadas para la RIC en su documentación contable, cuya liquidación se dejaba para un pleito posterior.

6. Frente a la sentencia de apelación, PWC formula recurso extraordinario por infracción procesal y recurso de casación. El recurso de casación se plantea por el cauce del art. 477.2.2º LEC, por razón de la cuantía.

SEGUNDO.- *Impugnación de la admisión de los recursos*

1. La parte recurrida (Félix Santiago Melián, Conagrican, S.L. y Félix Santiago Melián, S.L.) se opone a la admisión de ambos recursos, porque la sentencia objeto de apelación fija la condena en una suma inferior al límite legal establecido para recurrir por razón de la cuantía, y respecto del resto se deja la cuantificación de la suma objeto de indemnización para un pleito posterior.

2. Debemos desestimar la oposición a la admisión del recurso, porque la cuantía del presente procedimiento, a la vista de la liquidación practicada por la Agencia Tributaria el 8 de mayo de 2013, consecuencia de la sentencia de la Sala 3ª de este Tribunal Supremo de 19 de febrero de 2013, debe entenderse manifiestamente superior al límite de 600.000 euros.

TERCERO.- *Recurso extraordinario por infracción procesal*

1. *Formulación del motivo primero.* El motivo se formula al amparo del ordinal 4º del art. 469.1 LEC, por infracción del art. 24 CE, en relación con el art. 218.2 LEC, al haber incurrido la sentencia de instancia en motivación irrazonable, por cuanto condena a PWC por responsabilidad civil sobre la base de unas premisas fácticas (existencia del daño, virtualidad de la actuación de PWC para generar el daño y relación de causalidad) que, en la propia sentencia impugnada, se reconocen

inciertas por depender de lo que resuelva la jurisdicción contencioso-administrativa.

Procede desestimar el motivo por las razones que exponemos a continuación.

2. Desestimación del motivo primero. Conviene advertir que bajo este motivo no procede revisar si es acertada o no la valoración realizada por la Audiencia, sobre la procedencia de la acción de responsabilidad civil contractual ejercitada y estimada, en concreto, sobre la existencia del daño y la conducta negligente en la prestación de los servicios de asesoría fiscal y jurídica. Dicho de otro modo, no se trata de examinar la procedencia de las razones dadas por la Audiencia para estimar el recurso de apelación y con ello la petición subsidiaria contenida en el suplico de la demanda, sino simplemente constatar si la decisión fue razonada.

Para lo cual hemos de tener en cuenta que, como hemos advertido en otras ocasiones, «deben considerarse suficientemente motivadas aquellas resoluciones que vengan apoyadas en razones que permitan invocar cuáles han sido los criterios jurídicos esenciales fundadores de la decisión, es decir, la *ratio decidendi* que ha determinado aquélla» (sentencias 294/2012, de 18 de mayo; 95/2014, de 11 de marzo; y 467/2015, de 21 de julio).

Cuando las explicaciones vertidas en la fundamentación jurídica de la sentencia no permitan conocer las razones de la decisión, en ese caso la apariencia de motivación equivale a su inexistencia. Fuera de estos casos, no cabe impugnar una sentencia por la vía del recurso extraordinario por infracción procesal porque se considere erróneo el razonamiento seguido por el tribunal para fallar, y por ello se califique la motivación de irrazonable, que es lo que pretende el recurrente con este motivo.

En nuestro caso, al margen de que se comparta o no el razonamiento, no puede negarse que la Audiencia haya explicado por qué PWC incurrió en responsabilidad civil contractual por negligencia en la prestación de los

servicios contratados el 29 de julio de 1997, y el alcance de esta responsabilidad a la indemnización del daño causado. En sus fundamentos jurídicos tercero a sexto, la sentencia de apelación realiza un análisis exhaustivo de las pruebas practicadas y razona el cumplimiento de los presupuestos legales de la responsabilidad reclamada en la demanda.

Con ello, la sentencia recurrida colma la exigencia constitucional de motivación que, como hemos recordado en otras ocasiones, «no impone ni una argumentación extensa ni una respuesta pormenorizada, punto por punto, a cada una de las alegaciones de las partes, sino únicamente que la respuesta judicial esté argumentada en derecho y que se vincule a los extremos sometidos por las partes a debate, al margen de que pueda ser escueta y concisa, de manera que sólo una motivación que, por arbitraria, deviniese inexistente o extremadamente formal, quebrantaría el artículo 24 de la Constitución» (sentencias 297/2012, de 30 abril, y 523/2012, de 26 de julio). Esto es, «el recurrente no puede pretender que bajo la denuncia de motivación errónea y arbitraria, revisemos, como si fuéramos un tribunal de instancia, la corrección de las conclusiones alcanzadas por la sentencia tras su razonamiento» (sentencia 21/2016, de 3 de febrero).

3. *Formulación del motivo segundo.* El motivo se formula al amparo del ordinal 4º del art. 469.1 LEC, por infracción del art. 24.1 CE, en relación con el art. 319 LEC, por ilógica o arbitraria valoración de la prueba, al considerar la sentencia recurrida que existe una relación causal entre la supuesta omisión de asesoramiento de PWC respecto de la contabilización de la RIC en el ejercicio 1998 y la regularización tributaria derivada de la omisión de la RIC a partir de marzo de 1997 (antes de la contratación de PWC).

Procede desestimar el motivo por las razones que exponemos a continuación.

4. *Desestimación del motivo segundo.* Conviene recordar, como hemos hechos en innumerables ocasiones, que «en nuestro sistema el procedimiento civil sigue el modelo de la doble instancia, razón por la que ninguno de los motivos que *numerus clausus* [relación cerrada] enumera

el artículo 469 de la Ley de Enjuiciamiento Civil se refiere a la valoración de la prueba. La admisión del recurso extraordinario por infracción procesal no da paso a una tercera instancia en la que fuera de los supuestos excepcionales se pueda replantear la completa revisión de la valoración de la prueba, ya que esta es función de las instancias y las mismas se agotan en la apelación» (por ejemplo, en la sentencia 535/2015, de 15 de octubre).

Aunque la jurisprudencia de esta Sala ha admitido que pueda justificarse un recurso por infracción procesal, al amparo del apartado 4º del art. 469.1 LEC, en la existencia de un error patente o arbitrariedad en la valoración realizada por la sentencia recurrida que comporte una infracción del derecho a la tutela judicial efectiva (entre otras, sentencias 326/2012, de 30 de mayo; y 58/2015, de 23 de febrero), se refiere exclusivamente a la valoración realizada en orden a la determinación o fijación de los hechos y no a las valoraciones jurídicas extraídas de los hechos considerados probados.

En nuestro caso, el motivo pretende la revisión de una valoración jurídica de la sentencia, la que aprecia la relación de causalidad entre la actuación negligente de PWC en la prestación de los servicios contratados y lo que motivó la regularización tributaria por la omisión de la RIC en la contabilidad de Félix Santiago Melián. No se cuestiona la valoración de la prueba respecto de la determinación de un hecho, sino la mencionada valoración jurídica, que es ajena a la causa o motivo invocado.

5. *Formulación del motivo tercero.* El motivo, que se ampara en el ordinal 4º del art. 469.1 LEC, denuncia la infracción del art. 24.1 CE, en relación con el art. 218.1 LEC, por no contener la sentencia impugnada la debida claridad al resolver todos los puntos sometidos a su conocimiento.

En concreto, se denuncia que en el fallo de la sentencia, después de los dos primeros pronunciamientos de condena, se añade en un párrafo a parte:

«Todo ello por incumplimiento de los requisitos para el mantenimiento de la RIC disfrutados por D. Félix Santiago Melián por la falta de mención específica de las cantidades dotadas para la RIC en la documentación contable, cuya liquidación se deja para un pleito posterior».

Denuncia la falta absoluta de lógica de esta condena, si pretende cubrir la petición subsidiaria de la demanda, a la vista de la Sentencia de la Sala 3ª del Tribunal Supremo de 19 de febrero de 2013, en la medida en que anuló los conceptos indemnizatorios a los que se refería la petición subsidiaria de condena de la demanda.

Procede desestimar el motivo por las razones que exponemos a continuación.

6. Desestimación del motivo tercero. Aunque la Audiencia no atendió a la aclaración solicitada al respecto, en su Auto de 9 de mayo de 2013, de la propia fundamentación jurídica de la sentencia se desprende con claridad que la sentencia de apelación estimaba la petición de condena que de forma subsidiaria se solicitaba en la demanda: los demandantes pedían que se condenara a PWC al pago de las cantidades debidas a la AEAT por cualquiera de los demandantes por el incumplimiento de los requisitos para el mantenimiento de los beneficios de la RIC disfrutada por Félix Santiago Melián por la falta de una mención específica de las cantidades dotadas para la RIC en su documentación contable, cuya liquidación se dejaba para un pleito posterior.

En realidad, el recurrente pretende ahora combatir este pronunciamiento, por el razonamiento de que la estimación de esta petición habría quedado sin sentido, una vez que la Sentencia de la Sala 3ª del Tribunal Supremo de 19 de febrero de 2013 estimó el recurso de Félix Santiago Melián y anuló los conceptos indemnizatorios objeto de la petición de condena subsidiaria.

Al margen de que el presente no es el cauce para revisar la procedencia de esta objeción, ésta carece de sentido, por no ser cierto que se hubieran anulado los conceptos indemnizatorios de la petición de condena subsidiaria. Como muy bien advierte la parte recurrida, la reseñada sentencia de la Sala 3ª del Tribunal Supremo que puso término

a la contienda contencioso-administrativa, si bien anuló la extensión de la regularización tributaria a 1997, confirmó la procedencia de la regularidad del IRPF de 1998, y, en consecuencia, la Agencia Tributaria, el 8 de mayo de 2013, ha dictado un acuerdo de liquidación referido al ejercicio 1998, por el cual reclama a Félix Santiago Melián el pago de una cuota de 1.200.283 euros y unos intereses de demora de 718.570,16 euros.

7. Formulación del motivo cuarto. El motivo se formula al amparo del ordinal 3º del art. 469.1 LEC, y denuncia la infracción del art. 22 LEC, al no haberse declarado la terminación del procedimiento por carencia sobrevenida de objeto, como consecuencia de la Sentencia de la Sala 3ª del Tribunal Supremo de 19 de febrero de 2013.

En el desarrollo del motivo se argumenta que la reseñada sentencia, además de provocar la desaparición del daño generado por la regularización tributaria y de la sanción, pone de manifiesto que el ilícito perseguido por la Agencia Tributaria era la omisión de la contabilización de las RIC antes de la contratación de PWC.

Procede desestimar el motivo por las razones que exponemos a continuación.

8. Desestimación del motivo cuarto. Como muy bien razona el auto de la Audiencia Provincial que desestima el recurso de reposición y la petición de rectificación de errores y aclaración, no se llegó a plantear la terminación del procedimiento por carencia sobrevenida de objeto, como consecuencia de la Sentencia de la Sala 3ª del Tribunal Supremo de 19 de febrero de 2013. Si no se suscita, a instancia de parte y por el trámite procesal correspondiente, la terminación del procedimiento por carencia sobrevenida, no cabe juzgar sobre la infracción del art. 22 LEC.

En cualquier caso, conviene advertir que aquella sentencia que pone fin al procedimiento contencioso administrativo confirma la procedencia de la regularización del IRPF de 1998, lo que se ha traducido en una posterior liquidación de la Agencia Tributaria que reclama a Félix Santiago Melián el pago de una cuota de 1.200.283 euros y unos intereses de demora de 718.570,16 euros.

Y, por supuesto, este motivo no puede ser una excusa para revisar el enjuiciamiento que llevó a la Audiencia a atribuir el daño sufrido por los demandantes a la negligente prestación de servicios de PWC.

CUARTO.- *Recurso de casación.*

1. Formulación del motivo primero. El motivo se funda en la infracción del art. 1101 CC, en relación con el art. 27.3 de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del régimen económico y fiscal de Canarias, y la jurisprudencia sobre responsabilidad civil contractual, que exige certeza en la contravención contractual y daño cierto para condenar por una reclamación de daños.

En el desarrollo del motivo razona que no era posible una condena por responsabilidad civil contractual, al amparo del art. 1101 CC, cuando:

«i) no existe certeza sobre en qué consistió la infracción tributaria que ha conducido a la regularización tributaria cuyas consecuencias económicas se reclaman como daño a Landwell (PWC), ni cuándo se produjo; ii) tampoco existe certeza sobre la existencia del daño ni de su configuración (entiéndase de las consecuencias económicas derivadas de la regularización tributaria, como la cuota tributaria, los intereses, la sanción, los gastos de defensa frente a la administración tributaria y los costes del aval prestado por D. Félix); iii) Y, por último, tampoco existe certeza ni de si la Agencia Tributaria debía restituir a D. Félix por ser responsable de los perjuicios que le hubiera ocasionado (gastos de defensa y costes del aval) en caso de que se declarara por la jurisdicción contencioso-administrativa que la regularización tributaria fue contraria a Derecho».

Procede desestimar el motivo por las razones que exponemos a continuación.

2. Desestimación del motivo primero. En el momento en el que se interpone el recuso de casación, el motivo parte de una premisa errónea, la inexistencia de certeza sobre la contravención y el daño.

Es cierto que, de forma paralela al presente procedimiento en el que se ejercitaba frente a PWC una acción de indemnización de daños y perjuicios ocasionados por un cumplimiento negligente del contrato que ligaba PWC con Félix Santiago Melián, al no haber asesorado al cliente sobre la debida contabilización de la RIC en el asiento de apertura de su

contabilidad, a 1 de enero de 1998, se recurrieron ante el TEAC, primero, y luego por vía contencioso-administrativa, las liquidaciones prácticas por la Agencia Tributaria, consecuencia de la correspondiente regularización tributaria, y las sanciones impuestas. En cierto modo, lo que se llegara a resolver en vía contencioso-administrativa podía incidir en la apreciación de la contravención de la norma tributaria que justificaba la regularización tributaria y sus consecuencias, relacionadas con el daño. Existía una suerte de prejudicialidad contencioso-administrativa.

Pero desde el momento en que la reclamación contencioso-administrativa ha sido resuelta de forma firme, por la Sentencia de la Sala 3ª del Tribunal Supremo de 19 de febrero de 2013, que confirma la regularización tributaria que respecto del ejercicio 1998 acordó la Agencia Tributaria, y que da lugar a una liquidación por la que le reclaman a Félix Santiago Melián el pago de una cuota de 1.200.283 euros y unos intereses de demora de 718.570,16 euros, existe certeza de la infracción tributaria y de que se ha ocasionado un daño, objeto de indemnización.

La infracción tributaria, que consiste en la omisión de la contabilización de la RIC en el asiento de apertura de 1 de enero de 1998, ahora es cierta y no cabe cuestionarla. A los efectos de la acción de responsabilidad civil contractual ex art. 1101 CC, la sentencia recurrida entiende que esta infracción tributaria, de la que derivan los perjuicios objeto de indemnización, es imputable a la negligente prestación de los servicios de asesoramiento fiscal contratados, sin que nos corresponda ahora en casación revisar este enjuiciamiento realizado en la instancia.

El daño objeto de condena indemnizatoria, conforme a la petición subsidiaria de la demanda, finalmente estimada por la sentencia de apelación, incluye unos gastos ciertos (de defensa, 230.796 euros, y de costes financieros por el aval para garantizar el aplazamiento de pago a la AEAT, 335.415,68 euros), y otros eventuales (cuota tributaria liquidada, intereses derivados de dicha cuota y sanciones) que, por estar afectada su existencia y cuantía por la pendencia de la reclamación contencioso-administrativa, se dejaba su liquidación a un pleito posterior.

Por consiguiente, existiendo certeza sobre el daño y el hecho causante del mismo, procede desestimar el motivo primero.

3. *Formulación del motivo segundo.* El motivo se basa en la infracción del art. 1101 CC y la jurisprudencia sobre la responsabilidad civil contractual, porque la sentencia recurrida prescinde del requisito del nexo de causalidad entre el daño reclamado en concepto de costes de aval y la contravención contractual imputada a Landwell (PWC), en la medida en que la Agencia Tributaria había sido condenada a pagar parte de estos costes de aval, como consecuencia de la liquidación incorrecta de los intereses.

La sentencia recurrida, como parte del daño objeto de indemnización, incluye la condena a pagar, tal y como había sido solicitado, «335.415,68 euros, por los costes financieros del aval prestado en garantía del aplazamiento de los pagos a la AEAT, así como las cantidades a las que asciendan las prestaciones que los demandantes tuvieran que afrontar en el futuro en concepto de costes financieros de dicho aval». La Audiencia Provincial no tuvo en cuenta que la sentencia de la Audiencia Nacional de 9 de diciembre de 2009 ya había declarado que existía un exceso en la liquidación de intereses llevada a cabo por la Agencia Tributaria, y, consecuentemente, condenaba a la propia Agencia Tributaria a restituir a Félix Santiago Melián el coste del aval correspondiente a ese exceso de intereses.

De tal forma, razona el recurso, que ese exceso de coste del aval se debe imputar única y exclusivamente a la incorrecta liquidación de intereses de la Agencia Tributaria, que incurrió en un cálculo excesivo de los mismos por anatocismo, y no a PWC.

Procede estimar el motivo por las razones que exponemos a continuación.

4. *Estimación del motivo segundo.* Conforme al art. 1101 CC, el cumplimiento negligente de las obligaciones asumidas en un contrato de arrendamiento de servicios, en este caso de asesoría jurídica y fiscal, puede dar lugar a una reclamación de la indemnización de los daños y

perjuicios causados. Pero lógicamente, debe existir una relación de causalidad entre el servicio prestado de forma negligente y el daño objeto de indemnización. Si era manifiesto, por haberse recogido en la propia sentencia, que alguno de los daños cuya indemnización se solicita son imputables a una causa distinta de la conducta negligente de la arrendadora de servicios, no procedía la condena a su indemnización.

La propia sentencia recurrida deja constancia, en su fundamento jurídico segundo, del contenido de la Sentencia de la Audiencia Nacional de 9 de diciembre de 2009, en relación con los gastos del aval prestado por los intereses improcedentes:

«D. Félix Santiago Melián interpuso recurso jurisdiccional contra la resolución de 10 de octubre de 2007 del Tribunal Económico Administrativo Central, que confirmó la liquidación practicada el 12 de diciembre de 2005 y la sanción impuesta el 9 de marzo de 2006, cuyo conocimiento correspondió a la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, recurso 22/2008, que dictó sentencia el 9 de diciembre de 2009, cuya firmeza no consta al pender de la resolución del recurso de casación interpuesto contra ella por Félix Santiago Melián y la Administración del Estado, en la que se argumenta: "El presente litigio surge porque el actor incumplió sus deberes contables respecto del mantenimiento de la RIC pues, como acaba de decirse, el artículo 27.3 Ley 19/94 exige que las cuentas RIC figuren en los balances con absoluta separación y título apropiado. En concreto se le regularizó el ejercicio 1998 porque en su contabilidad no mantuvo en el balance las cuentas RIC, previamente generadas y dotadas por él, en los dos meses anteriores al cese definitivo como empresario individual (enero y febrero de 1998)" -fundamento de derecho quinto-. "Lo ilícito es que en 1998 no reflejó debidamente en su contabilidad las cuentas RIC, pero sin que tal irregularidad contable haya sido el medio para lucrarse indebidamente del beneficio fiscal. Confirma lo dicho la insistencia del Informe de la Inspección en la falta de diligencia en la contabilidad que, como ordenado empresario, manda el Código de Comercio, deber intensificado por el artículo 27.3 Ley 19/94; es más, aparte de que no aprecia ánimo de ocultación, la imputación que se le hace es título no de dolo sino de culpa o negligencia en la llevanza de la contabilidad" - fundamento de derecho vigésimo noveno-. Dicha resolución finaliza declarando que es conforme a Derecho la liquidación practicada el 12 de diciembre de 2005 por la Delegación Especial de la Inspección de Canarias (Las Palmas) respecto del importe de las deducciones indebidas, y que es contrario a Derecho el cálculo de intereses de demora, debiendo practicarse una nueva liquidación, así como la sanción impuesta el 9 de marzo de 2006, que se sustituye por una multa de 3.000 €, reconociendo, finalmente, el derecho a ser resarcido por los

gastos derivados del aval constituido en la parte referida al devengo de intereses en el aspecto anulado, lo que deberá calcularse en ejecución de la misma -folios 169 a 183-.»

Una vez que la sentencia dictada por el tribunal contencioso-administrativo acuerda reducir el importe de los intereses, y expresamente reconoce a Félix Santiago Melián el «derecho a ser resarcido por los gastos derivados del aval constituido en la parte referida al devengo de intereses en el aspecto anulado», esos gastos -referidos exclusivamente a los intereses declarados improcedentes-, que debían calcularse en ejecución de sentencia, ya no podían traer causa de la falta de contabilización de la RIC en el asiento de apertura de 1 de enero de 1998, sino de la incorrecta liquidación de intereses por parte de la Agencia Tributaria. Era, pues, manifiesta la falta de nexo de causalidad respecto de estas cuantías, razón por la cual la sentencia debía haberlo tenido en cuenta para mitigar en esa medida la condena a la restitución de los gastos correspondientes al aval prestado.

En consecuencia, procede estimar el recurso y modificar el fallo en el sentido de reducir del importe objeto de condena correspondiente a los costes financieros del aval prestado en garantía del aplazamiento de los pagos a la AEAT, las cantidades en que se cifren, en la ejecución de lo acordado por la Sentencia de la Sala de lo contencioso-administrativo de la Audiencia Nacional (sección 4ª) de 9 de diciembre de 2009 (recurso 22/2008), los gastos derivados del aval constituido por la parte referida a los intereses indebidamente liquidados.

QUINTO.- Costas

Desestimado el recurso extraordinario por infracción procesal, procede imponer a la parte recurrente las costas ocasionadas con su recurso (art. 398.1 LEC).

Estimado en parte el recurso de casación, no procede hacer expresa condena en costas (art. 398.2 LEC).

Aunque ha resultado ligeramente modificada la sentencia de apelación, cabe apreciar una estimación sustancial de la demanda, razón por la cual

se confirma la imposición de las costas de la primera instancia a la parte demandada (art. 394 LEC).

Por lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad conferida por el pueblo español.

F A L L A M O S

1º Desestimar el recurso extraordinario por infracción procesal interpuesto por la representación de Landwell-Price Waterhouse Coopers Tax & Legal Services, S.L. contra la sentencia de la Audiencia Provincial de Madrid (sección 13ª) de 13 de marzo de 2013 (rollo núm. 529/2012).

2º Estimar en parte el recurso de casación interpuesto por la representación de Landwell-Price Waterhouse Coopers Tax & Legal Services, S.L. contra la reseñada sentencia de la Audiencia Provincial de Madrid (sección 13ª) de 13 de marzo de 2013 (rollo núm. 529/2012), que modificamos en el sentido de reducir del importe objeto de condena correspondiente a los costes financieros del aval prestado en garantía del aplazamiento de los pagos a la AEAT, las cantidades en que se cifren, en la ejecución de lo acordado por la Sentencia de la Sala de lo contencioso-administrativo de la Audiencia Nacional (sección 4ª) de 9 de diciembre de 2009 (recurso 22/2008), los gastos derivados del aval constituido por la parte referida a los intereses indebidamente liquidados que deben ser resarcidos por la Agencia Tributaria.

3º Imponer las costas del recurso extraordinario por infracción procesal a la parte recurrente.

4º No hacer expresa condena respecto de las costas generadas por el recurso de casación.

5º Confirmar la imposición de las costas de primera instancia a la parte demandada, y la no imposición de costas del recurso de apelación.

Publíquese esta resolución conforme a derecho y devuélvanse a la Audiencia los autos originales y rollo de apelación remitidos con testimonio de esta resolución a los efectos procedentes.

Así por esta nuestra sentencia, que se insertará en la COLECCIÓN LEGISLATIVA pasándose al efecto las copias necesarias, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.- Ignacio Sancho Gargallo.- Francisco Javier Orduña Moreno.- Rafael Sarazá Jimena.- Pedro José Vela Torres.- Firmado y Rubricado. PUBLICACIÓN.- Leída y publicada fue la anterior sentencia por el EXCMO. SR. D. **Ignacio Sancho Gargallo**, Ponente que ha sido en el trámite de los presentes autos, estando celebrando Audiencia Pública la Sala Primera del Tribunal Supremo, en el día de hoy; de lo que como Letrado/a de la Administración de Justicia de la misma, certifico.