

Asunto C-3/24

Petición de decisión prejudicial

Fecha de presentación:

4 de enero de 2024

Órgano jurisdiccional remitente:

Augstākā tiesa (Senāts) (Tribunal Supremo, Letonia)

Fecha de la resolución de remisión:

4 de enero de 2024

Parte demandante en primera instancia y recurrente en casación:

SIA MISTRAL TRANS

Parte demandada en primera instancia y otra parte en el procedimiento de casación:

Valsts ieņēmumu dienests (Administración Tributaria del Estado)

[omissis]

**Latvijas Republikas Senāts (Tribunal Supremo de la República de Letonia)
RESOLUCIÓN**

En Riga, a 4 de enero de 2024

El Senāts, [omissis] [composición del tribunal]

mediante procedimiento escrito, ha examinado el recurso de casación interpuesto por SIA MISTRAL TRANS contra la sentencia dictada el 29 de octubre de 2020 por la Administratīvā apgabaltiesa (Tribunal Regional de lo Contencioso-Administrativo, Letonia) en el litigio contencioso-administrativo iniciado mediante recurso de anulación presentado por SIA MISTRAL TRANS contra la resolución [omissis] dictada el 15 de agosto de 2019 por el Valsts ieņēmumu dienests (Administración Tributaria del Estado).

Antecedentes

Exposición de los hechos

- 1 El 8 de octubre de 2013, la demandante, SIA MISTRAL TRANS, notificó a la Administración Tributaria del Estado, a través del sistema de declaración electrónica, que, con fecha de 4 de octubre de 2013, había iniciado la prestación de servicios externalizados de contabilidad.

Mediante resolución de 12 de junio de 2019, la Nelegāli iegūtu līdzekļu legalizācijas novēršanas pārvalde (Oficina para la Prevención del Blanqueo de Capitales) de la Administración Tributaria del Estado impuso una multa de 5 000 euros a la demandante al considerar que esta había infringido los requisitos de la Noziedzīgi iegūtu līdzekļu legalizācijas un terorisma finansēšanas novēršanas likums (Ley de Prevención del Blanqueo de Capitales y de la Financiación del Terrorismo) [(omissis) en su nueva redacción, Noziedzīgi iegūtu līdzekļu legalizācijas un terorisma un proliferācijas finansēšanas novēršanas likums (Ley de Prevención del Blanqueo de Capitales y de la Financiación del Terrorismo y de la Proliferación); en lo sucesivo, «Ley de Prevención del Blanqueo»].

Tras examinar el recurso planteado por la demandante, la Administración Tributaria del Estado, mediante resolución de 15 de agosto de 2019, confirmó la resolución inicial.

En la resolución impugnada se indica que la demandante se había registrado ante la Administración Tributaria del Estado como entidad sujeta a la Ley de Prevención del Blanqueo, notificando que su tipo de actividad eran los servicios externalizados de contabilidad. El 10 de abril de 2018 se llevó a cabo una inspección para evaluar el cumplimiento por parte de la demandante de los requisitos de la Ley de Prevención del Blanqueo y se recomendaron medidas para subsanar las deficiencias, sobre lo cual se redactó la correspondiente acta de inspección. El 16 de mayo de 2019, la Administración Tributaria del Estado realizó una nueva inspección y encontró varias deficiencias en el sistema de control interno de la demandante: 1) la demandante no había efectuado ni documentado la evaluación de los riesgos de blanqueo de capitales y de financiación del terrorismo en función de su tipo de actividad con el fin de identificar, evaluar, comprender y gestionar estos riesgos inherentes a sus actividades y a sus clientes; 2) en la práctica, la demandante no documenta las actividades de diligencia debida e identificación con respecto a los clientes; 3) el sistema de control interno no incluye un procedimiento sobre el modo de actualizar la evaluación de riesgos y de mejorar el sistema de control interno; 4) el sistema de control interno no incluye una revisión periódica de las políticas y procedimientos, y 5) el sistema de control interno no incluye el procedimiento por el que son destruidos los documentos obtenidos en el curso de la identificación, la diligencia debida y el seguimiento de las transacciones de los clientes. En consecuencia, la Administración declaró que la demandante había incumplido los requisitos del artículo 6, apartados 1 y 1.², del artículo 7, apartado 1, punto 7, del

artículo 8, apartado 2, del artículo 11.¹, apartado 1, del artículo 37, apartado 2, y del artículo 37.². En la resolución se indica que, al imponerse la sanción, se tuvieron en cuenta el carácter, la naturaleza y la duración de la infracción, además de la situación financiera de la demandante. También se tuvo en cuenta que la demandante ni siquiera intentó seguir las recomendaciones incluidas en el acta de inspección de 10 de abril de 2018 y que estuvo más de un año sin cumplir con las obligaciones y tareas impuestas por la Ley de Prevención del Blanqueo.

La demandante ha interpuesto, ante el Tribunal [Regional] de lo Contencioso-Administrativo, un recurso contra la resolución de la Administración Tributaria del Estado. En su recurso, la demandante ha subrayado, en particular, que los servicios externalizados de contabilidad se prestaron únicamente a las siguientes personas vinculadas con ella: 1) SIA Bolivar Serviss, 2) SIA Bolivar Logistic y 3) SIA Bolivar Transport. La demandante y las sociedades mercantiles vinculadas tienen idénticos miembros en sus consejos de administración, idénticos accionistas e idénticos beneficiarios efectivos: A y B, entre los cuales existe parentesco en grado [*grado*]. Se eligió este modo de llevar la contabilidad únicamente para ahorrar recursos y para evitar tener que comprar una licencia del programa informático de contabilidad para cada una de las sociedades mercantiles. Se ha celebrado un contrato con referencia a lo anterior y se ha establecido un pago para cubrir los costes. A raíz de la resolución inicial de la Administración Tributaria del Estado, la contabilidad se ha reorganizado de modo que, desde el 2 de julio de 2019, la contabilidad de todas las sociedades mercantiles vinculadas se lleva de modo autónomo. Además, la demandante ha comunicado a la Administración Tributaria del Estado que ya no presta servicios externalizados de contabilidad desde el 30 de junio de 2019.

2. Mediante sentencia de 29 de octubre de 2020, el Tribunal Regional de lo Contencioso-Administrativo, que ha conocido en apelación del asunto, desestimó el recurso de anulación de la resolución impugnada. La sentencia se basa en los siguientes fundamentos:

- 2.1. La demandante, en su condición de proveedora de servicios externalizados de contabilidad, está sujeta a la Ley de Prevención del Blanqueo. Carece de relevancia que la demandante lleve la contabilidad únicamente de tres clientes vinculados. De conformidad con el artículo 2, apartado 1, punto 3, letra a), de la Directiva (UE) 2015/849 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 20 de mayo de 2015, relativa a la prevención de la utilización del sistema financiero para el blanqueo de capitales o la financiación del terrorismo, y por la que se modifica el Reglamento (UE) n.º 648/2012 del Parlamento Europeo y del Consejo, y se derogan la Directiva 2005/60/CE del Parlamento Europeo y del Consejo y la Directiva 2006/70/CE de la Comisión (en lo sucesivo, «Directiva 2015/849»), esta Directiva es igualmente aplicable a los contables externos y no es decisivo a quién se presta el servicio externalizado de contabilidad. Tampoco en la Ley de Prevención del Blanqueo se establece ninguna disposición más beneficiosa para las personas vinculadas. Además, la demandante ya conocía la opinión de la Administración Tributaria del Estado sobre esta cuestión tras la primera

inspección de 10 de abril de 2018. Así pues, en caso de que la demandante hubiera tenido alguna duda, esta podría haberse resuelto con anterioridad a la siguiente inspección.

2.2 La Administración Tributaria del Estado declaró fundadamente que la demandante había incumplido los requisitos del artículo 6, apartados 1 y 1.², del artículo 7, apartado 1, punto 7, del artículo 8, apartado 2, del artículo 11.¹, apartado 1, del artículo 37, apartado 2, y del artículo 37.².

2.3 Al fijar la sanción, la Administración Tributaria del Estado tuvo en cuenta las circunstancias establecidas en el artículo 77, apartado 3, de la Ley de Prevención del Blanqueo, en particular, la gravedad y duración de la infracción, el grado de responsabilidad y la situación financiera de la persona, así como la cooperación con la autoridad de supervisión y control.

El artículo 78, apartado 1, punto 3, de la Ley de Prevención del Blanqueo permite imponer multas de hasta 1 000 000 de euros. La multa de 5 000 euros impuesta a la demandante es adecuada al carácter de la infracción y proporcionada a la situación financiera de la demandante en comparación con la amenaza causada a los intereses de la economía nacional. La demandante ha incumplido requisitos esenciales de la Ley de Prevención del Blanqueo y no ha respetado obligaciones legales fundamentales, dificultando de ese modo la consecución de los objetivos de la Ley.

- 3 La demandante interpuso un recurso de casación contra la sentencia del tribunal, alegando que la multa impuesta es desproporcionada.

Fundamentos

Normativa aplicable

Derecho de la Unión Europea

- 4 Directiva (UE) 2015/849 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 20 de mayo de 2015, relativa a la prevención de la utilización del sistema financiero para el blanqueo de capitales o la financiación del terrorismo, y por la que se modifica el Reglamento (UE) n.º 648/2012 del Parlamento Europeo y del Consejo, y se derogan la Directiva 2005/60/CE del Parlamento Europeo y del Consejo y la Directiva 2006/70/CE de la Comisión.

Artículo 2: 1. La presente Directiva se aplicará a las siguientes entidades obligadas:

[...]

- 3) las siguientes personas físicas o jurídicas, en el ejercicio de su actividad profesional:

- a) los auditores, contables externos y asesores fiscales [...].

Artículo 58: 1. Los Estados miembros velarán por que a las entidades obligadas pueda imputárseles responsabilidad cuando incumplan las disposiciones de Derecho nacional adoptadas en virtud de la presente Directiva de conformidad con el presente artículo y los artículos 59 a 61. Cualesquiera sanciones o medidas resultantes serán efectivas, proporcionadas y disuasorias.

Derecho letón

- 5 Ley de Prevención del Blanqueo de Capitales y de la Financiación del Terrorismo y de la Proliferación. Mediante esta Ley se traspuso la Directiva 2015/849.

Artículo 3 «Entidades sujetas a la Ley»: (1) Son entidades sujetas a efectos de la presente Ley las personas que desarrollan actividades económicas o profesionales de:

[...]

- 3) contables externos, censores jurados de cuentas, sociedades de censores jurados de cuentas y asesores fiscales, así como cualquier otra persona que se comprometa a prestar asistencia en cuestiones tributarias (como asesoramiento o asistencia material) o actúe como intermediario en la prestación de dicha asistencia, con independencia de la frecuencia con que se preste y de la existencia de remuneración [...].

Artículo 6 «Obligación de llevar cabo una evaluación de riesgos y de establecer un sistema de control interno»: (1) En función de su tipo de actividad, la entidad sujeta a esta Ley efectuará y documentará la evaluación de los riesgos del blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo y de la proliferación con el fin de identificar, evaluar, comprender y gestionar estos riesgos inherentes a sus actividades y a sus clientes y, sobre la base de dicha evaluación, establecerá un sistema de control interno de prevención del blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo y de la proliferación, incluidos el desarrollo y la documentación de las políticas y los procedimientos pertinentes aprobados por su consejo de administración, si este último ha sido designado, o, en su caso, por otro órgano superior de gestión de la entidad sujeta.

[...]

(1.²) Al evaluar los riesgos del blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo y de la proliferación y al elaborar el sistema de control interno, la entidad sujeta a esta Ley tendrá en cuenta al menos las siguientes circunstancias que incidan en los riesgos:

- 1) el riesgo del cliente inherente a su forma jurídica, a su estructura de propiedad [y] a las actividades económicas o personales del cliente o del beneficiario efectivo del cliente;

2) el riesgo del país y geográfico, es decir, el riesgo de que el cliente o el beneficiario efectivo del cliente estén ligados a un país o territorio cuyas circunstancias económicas, sociales, jurídicas o políticas puedan indicar un alto riesgo, inherente al país, de blanqueo de capitales o de financiación del terrorismo y de la proliferación;

3) el riesgo de los servicios y productos utilizados por el cliente, es decir, el riesgo de que el cliente pueda utilizar el servicio o producto en cuestión para el blanqueo de capitales o para la financiación del terrorismo y de la proliferación;

4) el riesgo del canal de distribución del servicio o producto asociado a la forma (o canal) a través de la cual el cliente obtiene y utiliza el servicio o producto.

Artículo 7 «Sistema de control interno»: (1) Al establecer el sistema de control interno, la entidad sujeta a esta Ley deberá prever al menos:

[...]

7) el procedimiento de conservación y de destrucción de la información y de los documentos obtenidos al efectuar la diligencia debida con respecto al cliente y al hacer el seguimiento de las transacciones de este.

Artículo 8 «Actualización de la evaluación de riesgos y mejora del sistema de control interno»: (2) Periódicamente, pero al menos una vez cada 18 meses, la entidad sujeta a esta Ley evaluará documentalmente la eficacia del sistema de control interno, en particular mediante la revisión y actualización de la evaluación del riesgo del blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo y de la proliferación vinculado con un cliente, con su residencia (o lugar de establecimiento), con la actividad económica y personal del cliente, con los servicios y productos utilizados y los canales de distribución de estos, así como con las transacciones realizadas, y, de ser necesario, adoptará medidas para la mejora de la eficacia del sistema de control interno, entre ellas, medidas de revisión y esclarecimiento de las políticas y procedimientos de prevención del blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo y de la proliferación.

Artículo 11.¹ «Medidas de diligencia debida con respecto al cliente y factores de riesgo»: (1) Las medidas de diligencia debida con respecto al cliente son un conjunto de actividades basadas en la evaluación del riesgo, en cuyo contexto toda entidad sujeta a esta Ley:

1) identificará al cliente y verificará los datos de identificación obtenidos;

2) determinará el beneficiario efectivo y, sobre la base de la evaluación de riesgos, se asegurará de que la persona física en cuestión es el beneficiario efectivo del cliente. En el caso de una construcción jurídica y de una persona jurídica, la entidad sujeta a la presente Ley comprobará asimismo la estructura de

los miembros de dicha persona y la forma en que el beneficiario efectivo ejerce su control sobre esa construcción jurídica o persona jurídica;

3) obtendrá información sobre la finalidad y la naturaleza prevista de la relación comercial y de las transacciones ocasionales;

4) una vez que se haya iniciado la relación comercial, llevará a cabo su seguimiento, incluyendo comprobaciones para confirmar que las transacciones realizadas en el curso de tal relación se están realizando de acuerdo con la información de que la entidad sujeta a la presente Ley dispone con respecto al cliente, su actividad económica, perfil de riesgo y origen de los fondos;

5) garantizará que los documentos, los datos personales y la información obtenidos en el curso de la diligencia debida con respecto al cliente se conservan, se evalúan periódicamente y se actualizan de acuerdo con los riesgos inherentes, con una frecuencia no inferior a cinco años.

Artículo 37 «Conservación, actualización y destrucción de documentos procedentes de la diligencia debida con respecto al cliente»: (2) Toda entidad sujeta a la presente Ley, durante los cinco años posteriores a la finalización de la relación comercial o a la realización de una transacción ocasional, conservará:

1) toda la información obtenida en el curso de la diligencia debida con respecto al cliente, incluyendo la información sobre las transacciones nacionales e internacionales del cliente, las transacciones ocasionales nacionales e internacionales y los registros contables de estas, copias de los documentos que prueben los datos de identificación del cliente, resultados de la diligencia debida con respecto al cliente, así como la información disponible obtenida mediante el uso de medios electrónicos de identificación, de servicios de certificación, en el sentido del artículo 1, apartado 10, de la Elektronisko dokumentu likums (Ley de Documentos Electrónicos), de conformidad con el Reglamento (UE) n.º 910/2014 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 23 de julio de 2014, relativo a la identificación electrónica y los servicios de confianza para las transacciones electrónicas en el mercado interior y por la que se deroga la Directiva 1999/93/CE, o de otras soluciones tecnológicas en la medida y con el alcance establecido por el Consejo de Ministros;

2) la información sobre todos los pagos efectuados por el cliente;

3) la correspondencia con el cliente, incluida la correspondencia electrónica.

Artículo 37.² «Entrega de documentos y de información procedentes de la diligencia debida con respecto al cliente al Finanšu izlūkošanas dienests (Servicio de Inteligencia Financiera) y a las autoridades de supervisión y control»: Toda entidad sujeta a esta Ley documentará las medidas de diligencia debida con respecto al cliente, así como la información sobre todos los pagos realizados por el cliente y recibidos por el cliente, y, a petición de las autoridades de supervisión y control o del Servicio de Inteligencia Financiera y en el plazo señalado, presentará

estos documentos a la autoridad de supervisión y control de la entidad sujeta a la presente Ley o remitirá copias de dichos documentos al Servicio de Inteligencia Financiera.

Artículo 77 «Competencia para imponer sanciones y para aplicar medidas de supervisión»:

[...]

(3) La autoridad de supervisión y control, al establecer las sanciones y el tipo y alcance de las medidas de supervisión de conformidad con el apartado 1 del presente artículo, tendrá en cuenta todas las circunstancias pertinentes, entre ellas:

- 1) la gravedad, la duración y el carácter sistemático de la infracción;
- 2) el grado de responsabilidad de la persona física o jurídica;
- 3) la situación financiera de la persona física o jurídica (volumen de ingresos anuales de la persona física responsable o volumen de negocio anual total de la persona jurídica responsable y otros factores que incidan en la situación financiera);
- 4) el beneficio obtenido por la persona física o jurídica a consecuencia de la infracción, en la medida en que pueda calcularse;
- 5) las pérdidas ocasionadas a terceros a consecuencia de la infracción, en la medida en que puedan determinarse;
- 6) el nivel en el que la persona física o jurídica a la que se considere responsable está cooperando con la autoridad de supervisión y control;
- 7) las infracciones que anteriormente hubiera cometido la persona física o jurídica en materia de prevención del blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo y de la proliferación y en materia de sanciones internacionales o nacionales.

Artículo 78 «Incumplimiento de los requisitos establecidos en materia de prevención del blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo y de la proliferación»: (1) A las entidades sujetas a la presente Ley se les podrán imponer, a consecuencia de la infracción de las disposiciones normativas en materia de prevención del blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo y de la proliferación —en particular, las que se refieren a la diligencia debida con respecto al cliente, a la supervisión de las relaciones comerciales y de las transacciones, a la notificación de transacciones inusuales y sospechosas, a la entrega de información a la autoridad de supervisión y control o al Servicio de Inteligencia Financiera, a la abstención de llevar a cabo una transacción, a la congelación de fondos, al sistema de control interno, a la conservación y

destrucción de información, así como a la infracción del Reglamento [2015/847]—, las siguientes sanciones:

[...]

3) imposición de una multa de hasta 1 000 000 de euros a la persona (física o jurídica) responsable de la infracción [...].

Razones por las que existen dudas acerca de la interpretación del Derecho de la Unión Europea

6 Una de las cuestiones que deben dilucidarse en el presente asunto es si el artículo 2, apartado 1, punto 3, letra a), de la Directiva 2015/849, que establece que dicha Directiva se aplica a los contables externos, se aplica también en aquellos supuestos en los que los servicios de contabilidad se prestan únicamente a sociedades mercantiles vinculadas con el contable externo.

La demandante, en el curso del procedimiento seguido en relación con este asunto, tanto ante las autoridades administrativas como posteriormente ante los órganos jurisdiccionales, ha negado sistemáticamente estar sujeta a las obligaciones establecidas en la Ley de Prevención del Blanqueo. Teniendo en cuenta lo anterior y también que, antes de examinar la proporcionalidad de la multa impuesta, es imprescindible determinar si en efecto ha existido infracción, este Tribunal debe valorar si la demandante está obligada a cumplir las obligaciones aplicables a los contables externos.

7 Según el considerando 3 de la Directiva 2015/849, esta es la cuarta Directiva destinada a responder a la amenaza del blanqueo de capitales. La Directiva 2001/97/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 4 de diciembre de 2001, por la que se modifica la Directiva 91/308/CEE del Consejo relativa a la prevención de la utilización del sistema financiero para el blanqueo de capitales (en lo sucesivo, «Directiva 2001/97»), amplió el ámbito de aplicación de la Directiva 91/308/CEE, tanto desde el punto de vista de los delitos cubiertos como de las profesiones y actividades reguladas. El considerando 15 de la Directiva 2001/97 señala que las obligaciones contempladas en la Directiva en lo que respecta a la identificación de los clientes, la conservación de registros y la notificación de transacciones sospechosas deberían hacerse extensivas a un número limitado de actividades y profesiones que se hayan revelado susceptibles de ser utilizadas para el blanqueo de capitales. Esto significa que, al considerar a qué personas debe aplicarse la Directiva 2001/97 y, con posterioridad, la Directiva 2015/849, es decisivo si la actividad o profesión de la persona correspondiente está expuesta a un mayor riesgo de blanqueo de capitales.

Por lo que respecta al sector de los contables externos, en el *Nacionālais noziedzīgi iegūtu līdzekļu legalizācijas un terorisma un proliferācijas finansēšanas risku novērtēšanas ziņojums par 2017. – 2019. gadu* (Informe nacional de evaluación del riesgo del blanqueo de capitales y de la financiación

del terrorismo y de la proliferación correspondiente a los años 2017-2019) fue identificado el riesgo de que los miembros del sector no solo se vean implicados involuntariamente en el blanqueo de capitales, sino que también realicen con pleno conocimiento actividades que ayuden a sus clientes a blanquear capitales asesorando sobre evasión fiscal y estructuración de activos, elaborando documentación de transacciones ficticias y prestando servicios de registro contable y creando entidades jurídicas complejas y sociedades *offshore*. Asimismo, las autoridades policiales señalan que los contables externos tienden también a ofrecer estas actividades como un servicio profesional de blanqueo de capitales. Existe el riesgo de que los contables externos no den deliberadamente información, en interés del cliente, sobre transacciones sospechosas [*omissis*].

Por lo tanto, habitualmente, los contables externos han de considerarse como personas cuyas actividades están expuestas a un riesgo bastante elevado de blanqueo de capitales.

- 8 En el momento en que la Administración Tributaria del Estado detectó las infracciones en la operativa de la demandante, estaba en vigor la likums «Par grāmatvedību» (Ley de Contabilidad). Según el artículo 3, párrafo segundo, punto 2, de dicha Ley, un contable externo es una persona que, sobre la base de un contrato escrito con una empresa (salvo mediante un contrato de trabajo) se compromete a prestar o presta servicios de contabilidad a un cliente. Por otra parte, de conformidad con el artículo 3.¹, párrafo primero, de dicha Ley, el contable externo está obligado a asegurar su responsabilidad civil por las pérdidas ocasionadas a consecuencia de sus actividades u omisiones profesionales. Así, en su condición de operador económico independiente, el contable externo ofrece sus servicios a otra empresa y además es responsable de las pérdidas ocasionadas por sus actividades u omisiones profesionales.

Lo anterior es igualmente coherente con el significado del concepto de «contable externo» que figura en el artículo 2, apartado 1, punto 3, letra a), de la Directiva 2015/849. En letón, «ārštata» [«externo», en español] se refiere a quien trabaja para una empresa, pero que no es empleado de esta. Si nos fijamos en la versión inglesa, cabe observar que en ella se utiliza el concepto de «external accountant». Así pues, también según el concepto utilizado en inglés, la Directiva es aplicable, no ya a cualquier contable, sino únicamente a aquel cuya actividad profesional se organiza fuera de la empresa a la que se prestan servicios de contabilidad.

- 9 Como se ha mencionado anteriormente, la demandante ha subrayado a lo largo del procedimiento que únicamente había prestado servicios de contabilidad a las personas vinculadas con ella. La demandante ha aclarado que su actividad principal nunca había estado relacionada con la prestación de servicios de contabilidad, puesto que su actividad principal es el transporte de mercancías. Este modelo concreto de llevar la contabilidad entre personas vinculadas se diseñó con el objetivo de ahorrar recursos. Ni las autoridades administrativas ni los órganos jurisdiccionales han rebatido la anterior afirmación, señalando que esta

circunstancia carece de relevancia para resolver el presente asunto. Este Tribunal duda de que dicha postura sea válida.

- 10 Según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, en Derecho de la competencia, el concepto de empresa comprende cualquier entidad que ejerza una actividad económica, con independencia de la naturaleza jurídica de dicha entidad y de su modo de financiación. El Tribunal de Justicia ha precisado asimismo que el concepto de empresa designa una unidad económica aunque, desde el punto de vista jurídico, esta unidad económica esté constituida por varias personas físicas o jurídicas (*sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 20 de enero de 2011, General Química y otros/Comisión, C-90/09 P, ECLI:EU:C:2011:21, apartados 34 y 35 y jurisprudencia citada*). Este mismo enfoque es habitual en las cuestiones relacionadas con el Derecho en materia de ayudas de Estado. Por ejemplo, en el considerando 4 del Reglamento (UE) n.º 1407/2013 de la Comisión, de 18 de diciembre de 2013, relativo a la aplicación de los artículos 107 y 108 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea a las ayudas *de minimis*, se indica que el Tribunal de Justicia de la Unión Europea ha reconocido que todas las entidades que estén controladas (de hecho o de Derecho) por una misma entidad deben considerarse una única empresa. De lo anterior se deduce que, tanto en el Derecho de la competencia como en el Derecho en materia de ayudas de Estado, las empresas vinculadas pueden ser consideradas como una única empresa. Por otro lado, si las empresas vinculadas deben considerarse como una única empresa, este Tribunal tiene dudas sobre si la prestación de servicios de contabilidad en el seno de dichas empresas (incluso si está formalmente organizada como un servicio externalizado) está expuesta a un mayor riesgo de blanqueo de capitales que la contabilidad que se organiza internamente (*in house*) en la empresa, incorporando a los contables como miembros del personal de la empresa sobre la base de un contrato de trabajo.

Además, de las circunstancias expuestas por la demandante se deduce que la elección del método para llevar la contabilidad fue determinada no por criterios objetivos derivados de la legislación o criterios basados en la realidad económica (por ejemplo, no cabe esperar que un contable externo, profesional autónomo, celebre contratos de trabajo con sus clientes convirtiéndose en empleado de la empresa en cuestión), sino por consideraciones de eficiencia, realizadas en el seno de un grupo de empresas vinculadas, referidas al modelo de organización contable más conveniente y rentable.

- 11 Del mismo modo, las consideraciones relativas a la eficacia de la Directiva 2015/849 también generan dudas sobre la aplicabilidad de la Directiva a esta situación. Como ya se ha indicado, tanto la demandante como las sociedades a las que presta servicios de contabilidad están todas ellas bajo el control de las mismas personas (que también son, al mismo tiempo, sus beneficiarios efectivos). Esto conduce a que se vean con escepticismo tanto la posibilidad de que un prestador de servicios contables cumpla de manera independiente y plena las obligaciones que, de conformidad con la Directiva, le impone la Ley letona como, en todo caso, la posibilidad consiguiente de alcanzar los objetivos de la Directiva, a saber, la

prevención del blanqueo de capitales. A título ilustrativo, puede señalarse que la Administración Tributaria del Estado impuso asimismo una sanción por el incumplimiento de una determinada obligación cuya utilidad en esta situación concreta es dudosa (la falta de determinación del procedimiento por el que son destruidos los documentos obtenidos en el curso de la identificación, la diligencia debida y el seguimiento de las transacciones de los clientes, que afectaría a documentos relativos a la identificación de una misma entidad económica y con los mismos beneficiarios efectivos).

Estas consideraciones plantean dudas sobre si, en esta situación, es proporcionado exigir a una sociedad el cumplimiento de todas las obligaciones impuestas por la Directiva y por la Ley, cuando lo que se conseguiría podría consistir más bien en el cumplimiento formal de los requisitos.

- 12 En tales circunstancias, es preciso dilucidar si el artículo 2, apartado 1, punto 3, letra a), de la Directiva 2015/849 también es aplicable a aquellos supuestos en los que los servicios de contabilidad se prestan únicamente a las personas vinculadas con la entidad que los presta.
- 13 En caso de respuesta afirmativa a la pregunta anterior, a continuación, debería dilucidarse si el hecho de que el servicio de contabilidad se preste únicamente a las personas vinculadas con el prestador ha de tenerse en cuenta al imponer una sanción por infracciones en materia de prevención del blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo y de la proliferación. Según el artículo 58, apartado 1, de la Directiva 2015/849, los Estados miembros deben velar por que a las entidades obligadas pueda imputárseles responsabilidad cuando incumplan las disposiciones de Derecho nacional adoptadas en virtud de dicha Directiva. Al mismo tiempo, esta disposición establece que cualesquiera sanciones o medidas resultantes deben ser efectivas, proporcionadas y disuasorias. La proporcionalidad de las sanciones por infracciones de las normas jurídicas que entren en el ámbito de aplicación de esta Directiva también se menciona en su considerando 59.

Si el hecho indicado anteriormente por este Tribunal, referido a que la demandante presta servicios de contabilidad únicamente a empresas vinculadas, no fuese motivo para excluir a la demandante de la aplicación de la Directiva, se plantearía, sin embargo, la cuestión de si este hecho debería tenerse en cuenta para la determinación de la sanción. Es decir, la cuestión de si tal hecho no lleva a considerar que la infracción de la demandante puede merecer que se le imponga una sanción inferior en comparación con la que correspondería a aquellos prestadores de servicios externalizados de contabilidad que prestan servicios a empresas independientes.

Por ejemplo, en el artículo 7, apartado 1, punto 7, de la Ley de Prevención del Blanqueo se establece que en el sistema de control interno debe preverse el procedimiento de conservación y de destrucción de la información y de los documentos obtenidos al efectuar la diligencia debida con respecto al cliente y al hacer el seguimiento de las transacciones de este. Este requisito es coherente con

el artículo 40, apartado 1, párrafo segundo, de la Directiva 2015/849, que establece, entre otras cosas, que los Estados miembros deben garantizar que las entidades obligadas eliminen los datos personales. Tal requisito está claramente dirigido a proteger los datos personales. No obstante, como ya se ha mencionado antes, en el caso de las empresas vinculadas, puede darse la situación de que el alcance de los datos personales en poder del contable externo, cuando este efectúa la diligencia debida con respecto al cliente y el seguimiento de sus transacciones, sea idéntico al de los datos personales del propio contable externo. Es decir, al cumplir con sus obligaciones como contable externo, la persona en cuestión no obtiene datos adicionales.

- 14 En definitiva, este Tribunal alberga dudas acerca de la interpretación del Derecho de la Unión. Y por ello, es preciso plantear ciertas cuestiones prejudiciales al Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

[omissis] [consideraciones procesales]

Parte dispositiva

Con arreglo al artículo 267 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, [omissis] la Augstākā tiesa (Senāts) (Tribunal Supremo, Letonia):

acuerda

plantear al Tribunal de Justicia de la Unión Europea las cuestiones prejudiciales siguientes:

1. ¿El concepto de «contable externo» que figura en el artículo 2, apartado 1, punto 3, letra a), de la Directiva (UE) 2015/849 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 20 de mayo de 2015, relativa a la prevención de la utilización del sistema financiero para el blanqueo de capitales o la financiación del terrorismo, y por la que se modifica el Reglamento (UE) n.º 648/2012 del Parlamento Europeo y del Consejo, y se derogan la Directiva 2005/60/CE del Parlamento Europeo y del Consejo y la Directiva 2006/70/CE de la Comisión, debe interpretarse en el sentido de que también es aplicable a aquellos supuestos en los que los servicios de contabilidad se prestan únicamente a las personas vinculadas con el contable externo?

2. En caso de respuesta afirmativa a la primera cuestión, ¿el artículo 58, apartado 1, de la Directiva (UE) 2015/849 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 20 de mayo de 2015, relativa a la prevención de la utilización del sistema financiero para el blanqueo de capitales o la financiación del terrorismo, y por la que se modifica el Reglamento (UE) n.º 648/2012 del Parlamento Europeo y del Consejo, y se derogan la Directiva 2005/60/CE del Parlamento Europeo y del Consejo y la Directiva 2006/70/CE de la Comisión, debe interpretarse en el sentido de que, en el contexto de la proporcionalidad de la sanción impuesta, es pertinente el hecho de que: 1) el servicio de contabilidad se preste únicamente a las personas vinculadas con quien los presta; 2) la elección de llevar la

contabilidad mediante la incorporación de un contable externo dependa de consideraciones de eficiencia, realizadas en el seno de un grupo de empresas vinculadas, y no sea determinada por criterios derivados de la legislación o criterios basados en la realidad económica?

Se suspende el procedimiento hasta que el Tribunal de Justicia de la Unión Europea dicte resolución.

[*omissis*][firmas]

DOCUMENTO DE TRABAJO