

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Primera)

de 5 de diciembre de 2024 (*)

« Procedimiento prejudicial — Prevención de la utilización del sistema financiero para el blanqueo de capitales o la financiación del terrorismo — Directiva (UE) 2015/849 — Ámbito de aplicación — Artículo 2, apartado 1, punto 3, letra a) — Entidad obligada — Concepto de “contables externos” — Servicios de contabilidad prestados con carácter accesorio a sociedades vinculadas con el prestador »

En el asunto C-3/24,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por la Augstākā tiesa (Senāts) (Tribunal Supremo, Letonia), mediante resolución de 4 de enero de 2024, recibida en el Tribunal de Justicia el 4 de enero de 2024, en el procedimiento entre

MISTRAL TRANS SIA

y

Valsts ieņēmumu dienests,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Primera),

integrado por el Sr. F. Biltgen, Presidente de Sala, el Sr. T. von Danwitz, Vicepresidente del Tribunal de Justicia, en funciones de Juez de la Sala Primera, y el Sr. A. Kumin (Ponente), la Sra. I. Ziemele y el Sr. S. Gervasoni, Jueces;

Abogado General: Sr. P. Pikamäe;

Secretario: Sr. A. Calot Escobar;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre del Gobierno letón, por el Sr. E. Bārdiņš y las Sras. J. Davidoviča y K. Pommere, en calidad de agentes;
- en nombre de la Comisión Europea, por la Sra. C. Auvret, el Sr. G. von Rintelen y la Sra. I. Rubene, en calidad de agentes;

vista la decisión adoptada por el Tribunal de Justicia, oído el Abogado General, de que el asunto sea juzgado sin conclusiones;

dicta la siguiente

Sentencia

1 La presente petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación de los artículos 2, apartado 1, punto 3, letra a), y 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 (DO 2015, L 141, p. 73).

2 Esta petición se ha presentado en el contexto de un litigio entre MISTRAL TRANS SIA (en lo sucesivo, «Mistral Trans») y la Valsts ieņēmumu dienests (Administración Tributaria del Estado, Letonia; en lo sucesivo, «VID») en relación con una multa impuesta a Mistral Trans por infracciones de las disposiciones nacionales en materia de prevención del blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo.

Marco jurídico

Derecho de la Unión

3 A tenor del considerando 1 de la Directiva 2015/849:

«Los flujos de dinero ilícito pueden dañar la integridad, la estabilidad y la reputación del sector financiero y poner en peligro el mercado interior de la Unión [Europea] y el desarrollo internacional. El blanqueo de dinero, la financiación del terrorismo y el crimen organizado siguen constituyendo problemas significativos que la Unión debe abordar. Aparte de continuar desarrollando el planteamiento penal a escala de la Unión, la prevención específica y proporcionada del uso del sistema financiero para el blanqueo de capitales y la financiación del terrorismo resulta indispensable y puede producir resultados complementarios.»

4 El artículo 1, apartados 1 y 2, de dicha Directiva establece:

«1. La presente Directiva tiene por objeto la prevención de la utilización del sistema financiero de la Unión para el blanqueo de capitales y para la financiación del terrorismo.

2. Los Estados miembros velarán por que el blanqueo de capitales y la financiación del terrorismo queden prohibidos.»

5 El artículo 2, apartado 1, de la citada Directiva, en su versión aplicable al litigio principal, dispone lo siguiente:

«La presente Directiva se aplicará a las siguientes entidades obligadas:

- 1) las entidades de crédito;
 - 2) las entidades financieras;
 - 3) las siguientes personas físicas o jurídicas, en el ejercicio de su actividad profesional:
 - a) los auditores, contables externos y asesores fiscales;
- [...]».

6 El artículo 58, apartado 1, de la Directiva 2015/849 establece:

«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

7 La 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), de 17 de julio de 2008 (*Latvijas Vēstnesis*, 2008, n.º 116), fue modificada, en particular, con el fin de transponer la Directiva 2015/849 al ordenamiento jurídico letón.

8 Dicha Ley, en su versión aplicable al litigio principal (en lo sucesivo, «Ley de Prevención»), dispone, en su artículo 3, apartado 1, punto 3, que dentro de las entidades sujetas se incluyen los contables externos.

9 El artículo 77, apartado 3, de la citada Ley establece lo siguiente:

«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 esté 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.»

Litigio principal y cuestiones prejudiciales

10 El 8 de octubre de 2013, Mistral Trans, empresa cuya actividad principal es el transporte de mercancías, notificó a la VID que había comenzado a prestar servicios externalizados de contabilidad.

11 El 10 de abril de 2018, la VID llevó a cabo una inspección para evaluar el cumplimiento, por Mistral Trans, de las disposiciones en materia de lucha contra el blanqueo de capitales y, de resultas de aquella, formuló una serie de recomendaciones para subsanar las deficiencias observadas.

12 El 16 de mayo de 2019, la VID realizó una nueva inspección y encontró varias carencias en el sistema de control interno de Mistral Trans referidas, entre otros aspectos, a la evaluación de los riesgos, a las medidas de vigilancia con respecto a los clientes, a la inexistencia de revisión periódica de las políticas y de los procedimientos y a la inexistencia de procedimientos de destrucción de documentos.

13 En consecuencia, mediante resolución de 12 de junio de 2019, confirmada mediante resolución de 15 de agosto de 2019, la VID impuso a Mistral Trans una multa de 5 000 euros, teniendo en cuenta el carácter, el objeto y la duración de las infracciones observadas, la situación financiera de la sociedad y el hecho de que Mistral Trans no hubiera intentado dar cumplimiento a las recomendaciones formuladas por la VID tras la inspección que esta llevó a cabo el 10 de abril de 2018.

14 Mistral Trans interpuso, ante la Administratīvā apgabaltiesa (Tribunal Regional de lo Contencioso-Administrativo, Letonia), un recurso contra la resolución de la VID de 15 de agosto de 2019. En su recurso, alegó, en particular, que los servicios externalizados de contabilidad se habían prestado únicamente a tres sociedades mercantiles vinculadas y especificó que Mistral Trans y esas sociedades vinculadas tenían idénticos miembros de sus consejos de administración, accionistas y beneficiarios efectivos. Según Mistral Trans, la fórmula de llevanza de la contabilidad se eligió con el único propósito de ahorrar recursos y para evitar tener que comprar licencias del programa informático de contabilidad distintas para cada sociedad. Además, a raíz de la resolución de la VID de 12 de junio de

2019, Mistral Trans afirma que la contabilidad se había reorganizado, de modo que, desde el 2 de julio de 2019, todas las sociedades vinculadas se sometían a una contabilidad independiente.

- 15 Mediante sentencia de 29 de octubre de 2020, la Administratīvā apgabaltiesa (Tribunal Regional de lo Contencioso-Administrativo) desestimó el recurso interpuesto por Mistral Trans. En este sentido, estimó que, en virtud del artículo 2, apartado 1, punto 3, letra a), de la Directiva 2015/849, esta se aplica a los contables externos, sin que sea pertinente la cuestión de quiénes son los destinatarios del servicio externalizado de contabilidad. A su entender, el Derecho letón en materia de lucha contra el blanqueo de capitales tampoco contempla una atenuación para las partes vinculadas. De este modo, según el referido órgano jurisdiccional, la VID declaró acertadamente que Mistral Trans había infringido las disposiciones sobre blanqueo de capitales.
- 16 Por otro lado, en lo que atañe a la determinación de la sanción, la Administratīvā apgabaltiesa (Tribunal Regional de lo Contencioso-Administrativo) declaró que la VID había tenido en cuenta las circunstancias que figuran en el artículo 77, apartado 3, de la Ley de Prevención, en particular, la gravedad de la infracción y su duración, el grado de responsabilidad y la situación financiera de Mistral Trans y la colaboración con la autoridad de supervisión y control. Así pues, a su entender, la multa de 5 000 euros impuesta a Mistral Trans se adecuó a la naturaleza de las infracciones cometidas y fue proporcionada a la situación financiera de dicha sociedad y al perjuicio ocasionado a los intereses económicos nacionales.
- 17 Mistral Trans recurrió en casación contra esta sentencia ante la Augstākā tiesa (Senāts) (Tribunal Supremo, Letonia), que es el órgano jurisdiccional remitente, alegando que la multa impuesta era desproporcionada.
- 18 El órgano jurisdiccional remitente señala, en primer término, que ha de dilucidarse si el artículo 2, apartado 1, punto 3, letra a), de la Directiva 2015/849 es igualmente aplicable a aquellos supuestos en los que los servicios de contabilidad se prestan únicamente a sociedades vinculadas con su prestador.
- 19 A este respecto, este órgano jurisdiccional estima que, con carácter general, los contables externos han de considerarse como personas cuyas actividades están expuestas a un riesgo relativamente elevado de blanqueo de capitales. Asimismo, de una interpretación literal de término «contable externo» que figura en el artículo 2, apartado 1, punto 3, letra a), de la Directiva 2015/849, infiere que este no es de aplicación a cualquier contable, sino únicamente a aquellos cuyas actividades profesionales se organizan fuera de la empresa a la que se prestan los servicios de contabilidad.
- 20 En el presente asunto, según el órgano jurisdiccional remitente, la VID consideró que carecía de pertinencia la circunstancia de que la actividad principal de Mistral Trans nunca hubiera estado ligada a la prestación de servicios de contabilidad o que la concreta fórmula de llevanza de la contabilidad entre partes vinculadas se hubiera ideado para ahorrar recursos. Pues bien, el órgano jurisdiccional remitente alberga dudas en cuanto a la fundamentación de esta postura de la VID.
- 21 En tal sentido, señala 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. A su entender, parece dudoso que la prestación de servicios de contabilidad en el seno de empresas de esa naturaleza esté expuesta un mayor riesgo de blanqueo de capitales que la que se organiza internamente en una empresa que recurre a contables asalariados.
- 22 Asimismo, para el órgano jurisdiccional remitente, la aplicabilidad de la Directiva 2015/849 al presente supuesto es igualmente discutible a causa de consideraciones referidas al efecto útil de esta Directiva, toda vez que tanto Mistral Trans como las empresas vinculadas a las que la primera presta servicios de contabilidad están, todas ellas, bajo el control de las mismas personas. En estas circunstancias, para el órgano jurisdiccional remitente resulta dudosa la posibilidad de que un prestador de servicios contables cumpla de manera independiente e integral las obligaciones que se le imponen y, por consiguiente, la posibilidad misma de alcanzar los objetivos de la referida Directiva.
- 23 En segundo término, en el supuesto de que el artículo 2, apartado 1, punto 3, letra a), de la Directiva 2015/849 fuera de aplicación incluso en aquellos casos en que los servicios de contabilidad se prestan a partes vinculadas al prestador, el órgano jurisdiccional remitente recuerda que, de conformidad con el

artículo 58, apartado 1, de esa Directiva, 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, añadiéndose que cualesquiera sanciones o medidas resultantes han de ser efectivas, proporcionadas y disuasorias. A este respecto, según el órgano jurisdiccional remitente, es preciso aclarar si el hecho de que el servicio de contabilidad solo se preste a partes vinculadas debe tenerse en cuenta para determinar la sanción apropiada.

24 En estas circunstancias, la Augstākā tiesa (Senāts) (Tribunal Supremo) decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

- «1) ¿El concepto de “contable externo” que figura en el artículo 2, apartado 1, punto 3, letra a), de la Directiva [2015/849] 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 [2015/849] debe interpretarse en el sentido de que, en el contexto de la proporcionalidad de la sanción impuesta, es pertinente el hecho de que:
 - a) el servicio de contabilidad se preste únicamente a [...] personas vinculadas con quien los presta;
 - b) 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?»

Sobre las cuestiones prejudiciales

Primera cuestión prejudicial

25 Con carácter preliminar, ha de recordarse que la Directiva 2015/849 tiene como objetivo principal, como se desprende de su título y de su artículo 1, apartados 1 y 2, la prevención de la utilización del sistema financiero para el blanqueo de capitales y la financiación del terrorismo (sentencia de 18 de abril de 2024, Citadeles nekustamie īpašumi, C-22/23, EU:C:2024:327, apartado 31 y jurisprudencia citada).

26 Más concretamente, las disposiciones de la Directiva 2015/849, que tienen un carácter preventivo, pretenden establecer —tomando en consideración los riesgos— un conjunto de medidas preventivas y disuasorias para luchar eficazmente contra el blanqueo de capitales y la financiación del terrorismo, a fin de evitar, como resulta del considerando 1 de dicha Directiva, que flujos de dinero ilícito puedan dañar la integridad, la estabilidad y la reputación del sector financiero de la Unión y poner en peligro su mercado interior y el desarrollo internacional (sentencia de 18 de abril de 2024, Citadeles nekustamie īpašumi, C-22/23, EU:C:2024:327, apartado 32 y jurisprudencia citada).

27 A este respecto, el artículo 2, apartado 1, de la Directiva 2015/849 enumera las entidades a las que, como consecuencia de su participación en la ejecución de transacciones o de actividades de carácter financiero, se aplica esta Directiva. En la relación de esas entidades figuran, conforme a lo que establece el punto 3, letra a), de dicho precepto, los contables externos que operan en el ejercicio de su actividad profesional.

28 Asimismo, el artículo 58, apartado 1, de la Directiva 2015/849 establece que los Estados miembros han de velar por que a las entidades obligadas pueda imputárseles responsabilidad cuando incumplan las disposiciones de Derecho nacional adoptadas en virtud de tal Directiva.

29 En este caso, el litigio principal versa sobre la comprobación de si Mistral Trans habría incurrido en una infracción de las disposiciones de la Ley de Prevención que pueda dar lugar a que se le imponga una sanción.

- 30 En estas circunstancias, es preciso entender que el propósito de la primera cuestión prejudicial es dilucidar si una sociedad como Mistral Trans, habida cuenta de la naturaleza de sus actividades, debe ser considerada como «entidad obligada» y, más específicamente, si cabe incluirla en el concepto de «contables externos» en el sentido del artículo 2, apartado 1, punto 3, letra a), de la Directiva 2015/849.
- 31 Dado que la Directiva 2015/849 no define el concepto de «contables externos», la determinación de su significado y de su alcance ha de efectuarse conforme a su sentido habitual en el lenguaje corriente, teniendo en cuenta el contexto en el cual se utiliza y los objetivos perseguidos por la normativa de la que forma parte (véase, por analogía, la sentencia de 1 de octubre de 2020, Entoma, C-526/19, EU:C:2020:769, apartado 29 y jurisprudencia citada).
- 32 En lo que atañe, por un lado, a la expresión «contables», resulta que, en ciertas versiones lingüísticas del artículo 2, apartado 1, punto 3, letra a), de la Directiva 2015/849, como es el caso de las versiones alemana («Buchprüfer»), francesa («experts-comptables»), rumana («experți contabili») o sueca («revisorer»), los términos utilizados se refieren a personas que pertenecen a una profesión regulada cuya actividad consiste, en particular, en elaborar, en comprobar, en evaluar o en rectificar la contabilidad. En cambio, el alcance de los términos empleados en otras versiones lingüísticas, como ocurre con las versiones letona («grāmatveži»), española («contables»), inglesa («accountants») o neerlandesa («accountants»), es más amplio, puesto que se refieren con carácter más general a las personas que se dedican a la elaboración, la llevanza y el control de las cuentas, entre otras, de las cuentas de empresas.
- 33 Por lo que se refiere, por otro lado, al empleo, en el artículo 2, apartado 1, punto 3, letra a), de la Directiva 2015/849, del término «externos», procede considerar que este pretende excluir de manera expresa de las obligaciones contempladas por esta Directiva a los contables «internos», o lo que es lo mismo, a personas, como es el caso de los contables asalariados, que no prestan de manera independiente servicios de contabilidad a terceros. Según las indicaciones facilitadas por el órgano jurisdiccional remitente, el significado del término «ārštata» utilizado en la versión letona del citado artículo 2, apartado 1, punto 3, letra a), refleja en esencia esta interpretación.
- 34 De lo anterior se deduce que el concepto de «contables externos» en el sentido del artículo 2, apartado 1, punto 3, letra a), de la Directiva 2015/849 se refiere a las personas físicas o jurídicas cuya actividad profesional consiste en prestar a terceros, de forma independiente, servicios de contabilidad, como la elaboración, la llevanza y el control de las cuentas.
- 35 El contexto en el que se inscribe la citada disposición corrobora la anterior interpretación. En efecto, como se ha recordado en el apartado 27 de la presente sentencia, el artículo 2, apartado 1, de la Directiva 2015/849 enumera, en sus puntos 1 a 3, aquellas entidades a las que tal Directiva se aplica, denominadas «entidades obligadas». Estas entidades son, según el punto 1, las entidades de crédito, de acuerdo con el punto 2, las entidades financieras y, conforme al punto 3, las personas físicas o jurídicas que, figurando en ese punto, actúan en el ejercicio de su actividad profesional.
- 36 Más concretamente, de acuerdo con el artículo 2, apartado 1, punto 3, letra a), de la Directiva 2015/849, esta se aplica a los auditores, a los contables externos y a los asesores fiscales.
- 37 La extensión del ámbito de aplicación de las disposiciones en materia de lucha contra el blanqueo de capitales a estas personas se remonta a 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 (DO 2001, L 344, p. 76), cuyo considerando 15 señala que «las obligaciones [...] 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».
- 38 Pues bien, el hecho de que el artículo 2, apartado 1, punto 3, letra a), de la Directiva 2015/849 se refiera, además de a los contables externos, a los auditores y a los asesores fiscales sugiere que esa disposición concierne a los miembros de profesiones específicas, es decir, a personas cuya actividad profesional consiste en prestar de manera independiente a terceros servicios de contabilidad, de auditoría y de asesoramiento jurídico en materia fiscal, respectivamente.

- 39 A la luz de estas consideraciones, el concepto de «contables externos» en el sentido del artículo 2, apartado 1, punto 3, letra a), de la Directiva 2015/849 remite a las personas físicas o jurídicas cuya actividad profesional consiste en prestar a terceros, de forma independiente, servicios de contabilidad, como la elaboración, la llevanza y el control de las cuentas. En cambio, no está comprendida en este concepto aquella persona jurídica que, con el propósito de poner recursos en común, se encarga de llevar la contabilidad de sociedades que están vinculadas con ella.
- 40 En el presente asunto, de la resolución de remisión se desprende que Mistral Trans, que desarrolla actividades de transporte de mercancías, prestó servicios de contabilidad a sociedades vinculadas cuyos miembros de los consejos de administración, accionistas y beneficiarios eran idénticos a los suyos y que prestó esos servicios con el único objetivo de ahorrar recursos y de evitar la adquisición de licencias de programas informáticos de contabilidad para cada sociedad. Teniendo en cuenta la interpretación expuesta en el apartado 39 de la presente sentencia y sin perjuicio de las comprobaciones que incumben al órgano jurisdiccional remitente, una empresa como la descrita no parece estar comprendida en la calificación de «contable externo» en el sentido del artículo 2, apartado 1, punto 3, letra a), de la Directiva 2015/849.
- 41 Habida cuenta de todas las consideraciones anteriores, procede responder a la primera cuestión prejudicial que el artículo 2, apartado 1, punto 3, letra a), de la Directiva 2015/849 debe interpretarse en el sentido de que el concepto de «contables externos», en el sentido de esa disposición, se refiere a las personas físicas o jurídicas cuya actividad profesional consiste en prestar a terceros, de forma independiente, servicios de contabilidad, como la elaboración, la llevanza y el control de las cuentas. En cambio, no está incluida en ese concepto una persona jurídica que, con el propósito de poner recursos en común, se encarga de llevar la contabilidad de sociedades que están vinculadas con ella.

Segunda cuestión prejudicial

- 42 Habida cuenta de la respuesta dada a la primera cuestión prejudicial, no es preciso abordar la segunda cuestión prejudicial.

Costas

- 43 Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional remitente, corresponde a este resolver sobre las costas. Los gastos efectuados por quienes, no siendo partes del litigio principal, han presentado observaciones ante el Tribunal de Justicia no pueden ser objeto de reembolso.

En virtud de todo lo expuesto, el Tribunal de Justicia (Sala Primera) declara:

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

el concepto de «contables externos», en el sentido de esa disposición, se refiere a las personas físicas o jurídicas cuya actividad profesional consiste en prestar a terceros, de forma independiente, servicios de contabilidad, como la elaboración, la llevanza y el control de las cuentas. En cambio, no está incluida en ese concepto una persona jurídica que, con el propósito de poner recursos en común, se encarga de llevar la contabilidad de sociedades que están vinculadas con ella.

Firmas

* Lengua de procedimiento: letón.