

09 de agosto de 2021

Señores:

**Instituto de Contadores Públicos**

**Autorizados de la República Dominicana (ICPARD).**

Edificio Luciano, Av. Caonabo No. 18, Esq.,

C/ Pedro A. Lluberés, Sector Gazcue, Santo Domingo, R.D. -

Vía correo electrónico.

**Asunto:** Consulta legal sobre el alcance de las atribuciones del ICPARD para exigir el registro de los CPA y la imposición de sanciones a estos últimos, en ocasión de la Sentencia del TC No. 0535-15.

Estimados señores:

Acorde a lo solicitado vía correo electrónico por el Instituto de Contadores Públicos Autorizados de la República Dominicana (en lo adelante denominado como ICPARD o el Instituto), tenemos a bien dar respuesta a la consulta presentada, sobre el alcance: *i)* de la Ley No. 633 sobre Contadores Públicos Autorizados del 16 de junio del 1944 (en lo adelante identificada como la Ley) y, *ii)* de la Sentencia No. TC/0535/15, de fecha 1 de diciembre de 2015, dictada por el Tribunal Constitucional en ocasión de la Acción Directa de Inconstitucionalidad incoada por el Colegio Dominicano de Contadores Públicos, INC. (CODOCON) contra los artículos 15 de la Ley y 90 del Decreto No. 2032, que establece el Reglamento Interior del Instituto de Contadores Públicos de la República Dominicana del 1 de junio de 1984 (en lo adelante la Sentencia); con relación a los puntos siguientes:

1. Sobre las atribuciones que pudiera tener el ICPARD para exigir el registro de los contadores dotados de exequátur, la capacidad para imponer sanciones y los rangos de estas; y,
2. Sobre la posibilidad de exigir y sancionar a los contadores que ocupen una función pública con exequátur y no estén registrados o al día en el ICPARD.

Para lograr una adecuada comprensión de lo que será expuesto, procederemos en este mismo orden a presentar nuestra opinión e interpretación legal sobre lo planteado. Asimismo, señalamos, que por lo relevante de su contenido, adicional a la Ley y la Sentencia añadiremos a nuestra exposición ciertas disposiciones contenidas en el Decreto No. 2032, que establece el

Reglamento Interior del Instituto de Contadores Públicos de la República Dominicana del 1 de junio de 1984 (en lo adelante el Reglamento) en los aspectos que sean pertinentes a la presente consulta.

**1. Sobre las atribuciones que pudiera tener el Instituto para exigir el registro de los contadores dotados de exequátur, la capacidad para imponer sanciones y los rangos de estas.**

Es preciso iniciar citando el artículo 15 de la Ley, mediante el cual se concede a la Junta Directiva del Instituto la atribución de tomar el juramento y proceder a registrar a los Contadores Públicos Autorizados (en lo adelante CPA o por su denominación completada) para que estos puedan ejercer la profesión:

*Art.15.- (Modificado por el Art. Único de la Ley No. 3530, de fecha 18 de abril del año 1953, Gaceta Oficial No.7558). La Junta Directiva del Instituto de Contadores Públicos Autorizados residirá en la capital de la Republica y el número de sus miembros no excederá de siete. Dicha Junta Directiva, en representación del Instituto, tendrá las siguientes atribuciones: a) recomendar al Poder Ejecutivo su propio reglamento interior y las modificaciones del mismo; b) tomar juramento y registrar los nombres de los Contadores Públicos Autorizados, para ejercer su profesión y recomendar al Poder Ejecutivo la revocación de los exequátur de los Contadores Públicos Autorizados que faltaren a la ética profesional cometiendo actos de mala conducta, aunque no estén inculcados y penados por la Ley [...]*

Por su parte, el artículo 14 establece que el Instituto estará compuesto por todos aquellos CPA que cuenten, en principio, con 3 condiciones básicas:

*Art. 14.- (Modificado por el Art. 1 de la Ley No. 4611, de fecha 27 de diciembre de 1956, Gaceta Oficial No. 8085 del 26 de enero de 1957). El Instituto de Contadores Públicos Autorizados lo integrarán todos los Contadores Públicos Autorizados que tengan en vigor el exequátur correspondiente, y que satisfagan las cuotas y demás requisitos exigidos en el Reglamento Interno de dicho Instituto. El Instituto estará regido en su funcionamiento interior por un Reglamento que será aprobado por el Poder Ejecutivo.*

Si realizamos una lectura unificada de los artículos vistos precedentemente, en conjunto al artículo 8 de la misma Ley, que dispone que “solo podrán actuar como Contadores Públicos Autorizados en forma prevista en esta ley las personas que soliciten y reciban un exequátur del Poder Ejecutivo para tal fin”, se entendería que, todo aquel que haya sido dotado del correspondiente exequátur, debe estar inscrito en el ICPARD.

Resulta importante destacar que la Ley no realiza distinción con relación a aquellas personas que contando con una licenciatura en contabilidad o a fines no ejerzan la profesión, pues su artículo 14 solo dispone como requisitos para integrarse al Instituto los siguientes: tener vigente el exequátur dado por el Poder Ejecutivo y satisfacer las cuotas y los demás requisitos del Reglamento. Por su parte, este último en su artículo 6 al abordar los requerimientos para ser miembro regular del Instituto, no hace referencia a que el Contador se encuentre o no en ejercicio de esta profesión, aun contando con exequátur. En ese sentido, pudieran existir interpretaciones que entendieran que las disposiciones de la Ley y el Reglamento son aplicables a todos aquellos profesionales de la materia, aun aquellos que no se encuentren en ejercicio de estas funciones, por el simple hecho de habersele otorgado del exequátur por parte del Ejecutivo.

No obstante, basados en el contenido del literal b) del artículo 15, el cual determina que, para los CPA ejercer su profesión deben estar juramentados y registrados en el ICPARD, somos de opinión que aquellos profesionales que comprobadamente no ejerzan la profesión de contador aun contando con exequátur, no deberían ser constreñidos a ser registrados y juramentos en el Instituto. Naturalmente, el registro y juramento en él son condiciones de índole legal y por tanto obligatoria para habilitar el ejercicio de la profesión, competencia reconocida por el Tribunal Constitucional en la Sentencia, a saber:

*“11.8. ... De manera que el ICPARD ... se crea como una corporación pública del Estado Dominicano, a la cual se transfiere la competencia de exigir el cumplimiento de determinados requisitos para el ejercicio de la profesión de contador público autorizado, así como la aplicación del régimen disciplinario del gremio que agrupa.”.*

En ese sentido, en virtud de las disposiciones de la Ley vistas anteriormente y aunado a la ratificación dada por el Tribunal Constitucional en la Sentencia, es posible afirmar que el ICPARD cuenta con plena facultad derivada de la Ley para registrar a los contadores que cuenten con exequátur y que se encuentren o se dispongan a iniciar el ejercicio de la profesión.

De igual modo, el Instituto a través del órgano competente tiene la capacidad para imponer sanciones a aquellos CPA que inscritos en el Instituto y en el ejercicio de sus funciones, incumplan con las disposiciones de la Ley y del Reglamento. De este régimen sancionatorio se pudiera considerar que quedan excluidos aquellos profesionales que no cuenten con el referido exequátur en virtud del artículo 14 de la Ley, ya que, por vía de consecuencia, están inhabilitados para ejercer y para registrarse, sin perjuicio de que, si puedan ser sancionados los que, careciendo de exequátur, ejerzan esta actividad.

En resumen, pudiéramos traducir el alcance y la capacidad sancionatoria del ICPARD de la manera siguiente:

- Aquellos profesionales con exequátur pero que no ejercen la profesión, no deben inscribirse ni sancionarse;
- Aquellos con exequátur y que ejercen la profesión, se inscriben y se sancionan; y,
- Aquellos sin exequátur y que ejercen la profesión, no se inscriben, pero pueden ser perseguidos por violación a la Ley.

El régimen sancionatorio se aborda en los artículos 20, 21 y 22 de la Ley, en los que los dos primeros artículos, por tener como sanción penas privativas de libertad, se entienden como competencia de los tribunales de la jurisdicción penal, no obstante, también prevé las penas pecuniarias. Por su parte, el artículo 22 establece:

*Art.22.- Los culpables de cualquier violación a esta Ley a quienes no corresponda la sanción prevista en los dos artículos anteriores, podrán ser castigados con multas de hasta quinientos pesos, según la gravedad del caso.*

Ciertamente, como el requisito de ser miembro del Instituto como condición para ejercer la profesión, así como la obligatoriedad de contribuir con las cuotas para su membresía, se encuentran dados por esta Ley, cobra importancia el citado artículo pues el no cumplimiento de estas condiciones y las demás derivadas de la normativa se consideraría una violación a esta norma.

Visto lo anterior, corresponde que a continuación abordemos lo relativo al órgano competente para la imposición de sanciones. El artículo 47 y siguientes del Reglamento disponen lo relativo al Tribunal Disciplinario (en lo adelante también denominado como el Tribunal) del ICPARD, que de manera general tendrá a cargo “conocer los procesos seguidos contra los miembros que violen sus disposiciones y normas reglamentarias”. De manera específica, el artículo 51 establece como atribuciones del Tribunal las siguientes:

*a) Conocer y decidir los procesos seguidos a los Miembros del Instituto por violación al Código de Ética Profesional, a los pronunciamientos sobre normas y procedimientos de auditoría, a principios de contabilidad y a las leyes y reglamentos que rigen la profesión.*

*b) Conocer sobre las impugnaciones hechas contra los actos realizados por la Junta Directiva por violación de las leyes y reglamentos del Instituto.*

A continúan transcribimos las sanciones que pueden ser impuestas por el Tribunal a los miembros del ICPARD, a saber:

*“Art. 53.- El Tribunal Disciplinario podrá imponer las siguientes sanciones a los miembros del Instituto que sean encontrados culpables:*

- a) Amonestación pública o privada.*
- b) Supresión de voz y voto por períodos variables o juicio del Tribunal.*
- c) Supresión temporal del derecho a ser elegido para un cargo en cualquiera de los organismos del Instituto.*
- d) Separación temporal o definitiva del Instituto.*
- e) Solicitar a la junta Directiva la cancelación del exequátur de Contador Público Autorizado”.*

Observando el contenido combinado de los artículos 47, 51 y 53 del Reglamento al momento de abordar la competencia sancionatoria del Tribunal, específicamente por las expresiones que figuran subrayadas por nosotros, se pudiera entender que esta competencia comprende exclusivamente a quienes de manera efectiva se encuentren inscritos como miembros del Instituto, sin hacer referencia a aquellos profesionales de la contabilidad no registrados en el mismo y que se encuentren en ejercicio. Sobre ese aspecto existiría cierta ambigüedad pues la Ley no determina con certeza que órgano o jurisdicción resultaría competente para conocer sobre las posibles violaciones a la Ley y el Reglamento que sean cometidas por profesionales o particulares no registrados en el ICPARD; tal sería el caso de aquellos que contando con el exequátur que le habilite a ejercer la profesión, no hayan prestado juramento ante el Instituto y completado su posterior registro.

En ausencia de una respuesta expresa a este aspecto, pudiera entenderse que la competencia para conocer de las violaciones a la Ley por parte de personas que no ostenten la calidad de miembro le corresponderá a los tribunales de derecho común según las reglas aplicables por su legislación. Estas acciones judiciales pudieran ser perfectamente iniciadas y perseguidas por el ICPARD en su condición de corporación de derecho público encargada y dotada por ley de la competencia para ordenar el sector profesional que agrupa y por encontrarse llamada a garantizar que el ejercicio de esta profesión se ajuste a las normas o reglas dispuestas a tal fin, según ha expresado el propio Tribunal Constitucional en diversos momentos en el marco de la Sentencia. En ese sentido, el literal p) del artículo 25 del Reglamento dispone como atribuciones de la Junta Directiva *“vigilar el cumplimiento estricto de la Ley sobre Contadores Públicos Autorizados denunciando ante las autoridades competentes los casos comprobados de*

*infracción*”, mientras que el artículo 42 del mismo texto establece que corresponde al presidente de la Junta Directiva representar al ICPARD judicial o extrajudicialmente.

En adición, quedará abierta la posibilidad de que la Junta Directiva, en ejercicio de la atribución concedida por el artículo 15 de la Ley, pueda recomendar al Poder Ejecutivo *“la revocación de los exequátur de los CPA que faltaren a la ética profesional cometiendo actos de mala conducta...”*. Para ejercer esta atribución es de suma importancia observar lo que en ese sentido ha considerado el Tribunal Constitucional en la Sentencia, al afirmar que: *“De acuerdo con lo señalado precedentemente no podría la Junta Directiva del ICPARD, en su calidad de órgano ejecutivo de dicha entidad, recomendar la retirada del exequátur de algún miembro sin haberse seguido previamente un procedimiento ante el Tribunal Disciplinario de dicha institución –de conformidad con el capítulo IV del Decreto núm. 2032–”*.

## **2. Sobre la posibilidad de exigir y sancionar a los contadores que ocupen una función pública con exequátur y no estén registrados o al día en el ICPARD.**

De cara a la regulación de este gremio, la Ley, el Reglamento y la Sentencia no establecen diferencias entre las funciones que desempeñen los CPA, o ante quien o para quien realicen las mismas. Es preciso señalar, que de la combinación de ciertos artículos de la Ley se reconoce la posibilidad de que estos presten servicios al Estado dominicano, los Ayuntamientos o los Tribunales ya sea con relación al análisis contable del patrimonio de las personas o empresas particulares requeridos por aquellos entes (art. 10 y párrafo del art. 12) así como para las investigaciones de control en las propias dependencias administrativas (art. 11). Asimismo, el artículo 18 de la Ley establece que los CPA se considerarán como profesionales liberales.

En ese sentido, no ha sido posible identificar que, cuando se trate de un CPA que ocupe una función pública, exista alguna restricción o variación a las prerrogativas que se reconocen al Instituto. Tampoco se hace referencia a un trato diferenciado a estos profesionales en lo que respecta a exigirles y/o sancionarles por no encontrarse registrados o al día en el Instituto; por lo que el ICPARD conserva la totalidad de las atribuciones ya vistas. Con relación a exigir y sancionar a aquellos que ejerciendo la función no se encuentren inscritos en el ICPARD, sin perjuicio de que se encuentren en incumplimiento de la normativa, reiteramos la ambigüedad y el análisis realizado con relación al órgano o dependencia que le corresponde sancionar o perseguir a estos profesionales que no son miembros.

En cuanto a aquellos que se encuentren inscritos, pero no figuren al día en el pago de las cuotas establecidas por el ICPARD, presentaremos en los párrafos siguientes una recopilación de los artículos y aspectos que, con origen en esta situación, afectarían a los miembros del ICPARD

que se encuentren en este incumplimiento y que deben ser tomados en cuenta para este análisis.

En primer lugar, las cuotas que deberán ser cubiertas por los inscritos serán las descritas a continuación según dispone el Reglamento:

*“Art. 85.- Las cuotas ordinarias de miembros serán aquellas, que por lo menos, trimestralmente y por adelantado, deberán pagar los Contadores registrados en el Instituto”.*

*“Art. 86.- Las cuotas ordinarias de firmas son aquellas que anualmente y por adelantado deberán pagar las firmas registradas en el Instituto”.*

Por otro lado, el Reglamento consagra 4 categorías de miembros del Instituto, a saber: miembros regulares, miembros no residentes, honorarios y miembros en suspenso. En adición a los derechos que se reconocen a los miembros regulares en el artículo 13 del Reglamento, estos se diferencian de los 3 restantes miembros porque los primeros (los regulares) tienen derecho a voz y voto en las Asambleas Generales del ICPARD, mientras que los últimos, en los que se incluyen los miembros en suspenso, solo tienen derecho a voz.

Lo anterior resulta significativo de conocer a los fines de comprender algunas de las consecuencias que por efectos de la Ley y del Reglamento se pueden considerar como sanciones a aquellos CPA que incumplan con el pago de las cuotas definidas por el gremio en cuestión:

*“Art. 8.- Serán Miembros en Suspenso los Contadores Públicos Autorizados que hubiesen sido separados de las actividades del Instituto, como consecuencia de sentencia dictada por el Tribunal Disciplinario en su perjuicio, siempre que ésta no conllevara la pena de expulsión. También se considerarán Miembros en Suspenso los que no pagaren sus cuotas regularmente”.*

*“Art. 11.- El paso de un Miembro Regular a Miembro en Suspenso tendrá lugar de pleno derecho, cuando dejare de pagar (3) cuotas ordinarias”.*

Esto se encuentra motivado, en adición al artículo 14 de la Ley, por el mismo artículo del Reglamento:

*“Art. 14.- Los Miembros estarán obligados a:*

...

*b) Pagar con puntualidad las cuotas ordinarias y extraordinarias y la contribución por dictámenes y otros servicios profesionales."*

Del mismo modo, se reconoce que el Tribunal Disciplinario podrá solicitar a la Junta Directiva la cancelación del exequátur que habilita a la persona a ejercer la profesión de contador según el literal e) del artículo 53 del Reglamento. Esta atribución parecería entrar en conflicto o duplicidad con la determinada por el literal b) del artículo 15 de la Ley y las consideraciones dadas por el Tribunal en la Sentencia, que le permite a la Junta Directiva recomendar esta misma sanción al Poder Ejecutivo. Por un lado, se refiere que la recomendación de la Junta Directiva para retirar el exequátur debe estar precedida por el correspondiente procedimiento ante el Tribunal Disciplinario, pero por otro lado, el artículo 53 del Reglamento establece que es el Tribunal quien puede solicitar a la Junta Directiva, como sanción, la cancelación del exequátur de alguno de los miembros; Junta que realmente, solo podría recomendarlo al Ejecutivo pues en su calidad de único ente con capacidad de otorgar esta habilitación es así mismo el único que pudiera retirarla. Parecería que ambos órganos, Tribunal y Junta Directiva, tienen la misma facultad de disponer la recomendación de retiro del exequátur.

No obstante, debe en todo momento primar el criterio expuesto por el Tribunal Constitucional en la Sentencia dado en el sentido siguiente: *"... la recomendación de retirada que pudiera realizarse necesariamente tendría que ser el resultado de un procedimiento seguido ante Tribunal Disciplinario del ICPARD en el que se respeten las normas de debido proceso que establece la ley, entre ellas el derecho de defensa y la necesidad de que cualquier resolución que pudiera afectar los derechos o intereses del miembro de que se trate esté debidamente motivada".*

Atentamente,

**Market Advisory, S.R.L. (MARKAD)**