



*Salvador Sánchez Cerén*  
*Presidente de la República*

<b>ASAMBLEA LEGISLATIVA</b>	
Gerencia de Operaciones Legislativas	
Sección de Correspondencia Oficial	
HORA:	10:43
Recibido el:	27 ABR. 2017
Por:	<i>[Firma]</i>

San Salvador, 26 de abril de 2017.

**SEÑORES SECRETARIOS:**

El 7 de los corrientes recibí de parte de esa Honorable Asamblea Legislativa el Decreto Legislativo N.º 646, aprobado el 29 de marzo de este año, el cual contiene reformas a la Ley Reguladora del Ejercicio de la Contaduría. Dicho Decreto Legislativo se presenta a la consideración del suscrito para la sanción correspondiente.

Al respecto y haciendo uso de la facultad que me otorga la Constitución de la República en su artículo 137 inciso final, devuelvo **OBSERVADO** el Decreto Legislativo N.º 646 a esa Honorable Asamblea Legislativa, en el ejercicio de la facultad constitucional antes citada, por las razones siguientes:

I. En primer lugar, esta Presidencia reitera que es necesario adecuar el texto de la Ley Reguladora del Ejercicio de la Contaduría a los cambios y nuevas exigencias nacionales e internacionales de la profesión contable y, especialmente, al ejercicio de la función de auditoría, para fortalecer la transparencia de la información financiera de las empresas y para atraer la inversión extranjera.

Asimismo, comparte que es necesario fortalecer la función reguladora y de vigilancia del Consejo de Vigilancia de la Profesión de Contaduría Pública y Auditoría, dotándole de las facultades necesarias para el ejercicio de sus fines, así como reforzar la metodología para verificar la competencia de los profesionales que serán autorizados para ejercer la profesión de la contaduría pública.

Sin embargo, las reformas aprobadas mediante el Decreto Legislativo N.º 646 difieren de manera significativa de las propuestas a iniciativa del suscrito, por medio de Ministro de Economía, abordan de manera confusa o incompleta ciertos temas y, además, invaden el ámbito de actuación de algunas instituciones públicas.

II. 1. De acuerdo al Art. 290 del Código de Comercio la auditoría para la vigilancia de la sociedad anónima es externa y una ley especial debe regular su ejercicio. Esa disposición establece, además, que la vigilancia de los contadores públicos será ejercida por un Consejo de Vigilancia, que tendrá la organización y atribuciones que dicha ley le confiera.

Así, el preámbulo de la Ley Reguladora del Ejercicio de la Contaduría retoma lo contemplado en el Código de Comercio y precisa que, dentro de la modernización de las funciones del Estado, existe la posibilidad que determinados profesionales ejerzan ciertas funciones públicas cuya vigilancia ha de ser debidamente supervisada; señalando el imperativo de establecer las regulaciones y responsabilidades fundamentales de los contadores públicos, así como los procedimientos de vigilancia para quienes ejercen la contaduría.

2. Pese al origen y finalidad de la Ley de mérito, el Decreto Legislativo N.º 646 pretende introducir modificaciones que afectarían las atribuciones y comprometerían el desempeño de instituciones públicas como la Corte de Cuentas de la República y la Superintendencia del Sistema Financiero.

En el caso de la Corte de Cuentas de la República, según el Art. 195 de la Constitución, esta es un organismo independiente del Órgano Ejecutivo, que tiene a su cargo la fiscalización de la Hacienda Pública en general y la ejecución del Presupuesto en particular, y dentro de sus atribuciones se encuentra la de fiscalizar la gestión económica de las instituciones y empresas estatales de carácter autónomo y de las entidades que se costeen con fondos del Erario o que reciban subvención o subsidio del mismo.

La Ley de la Corte de Cuentas de la República prescribe que la independencia de la Corte se fundamenta en su carácter técnico e instituye el sistema nacional de control y auditoría de la función pública, siendo esa Corte el organismo rector del sistema y como tal responsable en el grado superior del desarrollo, normatividad y evaluación del mismo en las entidades y organismos del sector público (Art. 21). Entre las atribuciones y funciones de la Corte se destaca la de dictar las políticas, normas técnicas y demás disposiciones para la práctica de la auditoría gubernamental, interna o externa, financiera y operacional o de gestión (Art. 5, numeral 2, letra b).



*Salvador Sánchez Cuxén*  
*Presidente de la República*

La misma Ley establece los componentes del sistema (Art. 23), prevé que para regularlo la Corte expedirá –entre otra normativa– normas de auditoría gubernamental (art. 24, numeral 3) y precisa que en las entidades y organismos del sector público, el control posterior interno y externo se efectuará mediante la auditoría gubernamental (Art. 29), determinando su contenido (Art. 30), clases (Art. 31) y personal ejecutor (Art. 32). En este último aspecto, se regula que la auditoría gubernamental será efectuada por profesionales de nivel superior, legalmente autorizados para ejercer en El Salvador, que la clase de auditoría a efectuarse determinará la idoneidad de los conocimientos a exigirse y, finalmente, que los dictámenes sobre estados financieros serán suscritos por contadores públicos inscritos en el Consejo de Vigilancia de la Contaduría Pública y Auditoría.

Así, la sustitución del Art. 4 de la Ley Reguladora del Ejercicio de la Contaduría, aprobada mediante el D.L. N.º 646, se extralimita al incluir en el ámbito del referido Consejo de Vigilancia lo relacionado al ejercicio de la auditoría gubernamental, herramienta de control de la Hacienda Pública propia y exclusiva de la Corte de Cuentas de la República, como se ha apuntado.

Precisamente, conforme al Art. 195 atribución 6ª de la Constitución, la Corte de Cuentas de la República ha emitido el Reglamento que contiene la Normas de Auditoría Gubernamental, según Decreto N.º 2, publicado en el Diario Oficial N.º 27, Tomo N.º 402, del 11 de febrero de 2014, instituyendo los requisitos que se deben cumplir para la ejecución de esa clase de auditoría.

En relación con lo anterior, el Art. 101 de la Ley de la Corte de Cuentas prevé, en lo pertinente, que quienes realicen auditoría gubernamental deberán cumplir sus funciones de acuerdo con esa Ley, reglamentos, normas de auditoría y cualesquiera otras disposiciones dictadas por la Corte.

Por otra parte, la modificación al Art. 6 de la referida Ley, además de ser confusa, desconoce que la Corte de Cuentas de la República, como rector del mencionado sistema, lleva de conformidad al Art. 39 de su Ley un registro actualizado de firmas privadas de auditoría para el ejercicio de la auditoría en el sector público; de manera que esa facultad no debe transferirse a una institución distinta, la cual vigila el ejercicio profesional en el ámbito mercantil privado.

En esa misma línea, la letra l) del Art. 17, cuya sustitución se pretende mediante el Art. 13 del D.L. N.º 646, considera aspectos ya regulados por los Arts. 37 y 41 de la Ley de la Corte de Cuentas,

debiendo insistirse en que la auditoría gubernamental posee una naturaleza distinta a la de la auditoría externa privada.

En este punto, cabe recordar que el Art. 196 inciso final de la Constitución establece que una ley especial regulará el funcionamiento, jurisdicción, competencia y régimen administrativo de la Corte de Cuentas y Cámaras de la misma. Por ello, el Art. 115 de la Ley de la Corte de Cuentas de la República reconoce su carácter especial y, en consecuencia, precisa que sus disposiciones prevalecen sobre otras de carácter general o especial, y que para su derogación o modificación se la deberá mencionar en forma expresa. Tales mandatos estarían siendo inobservados con las reformas indicadas a la Ley Reguladora del Ejercicio de la Contaduría.

Por su parte, la Superintendencia del Sistema Financiero es responsable de supervisar la actividad individual y consolidada de los integrantes del sistema financiero y demás personas, operaciones o entidades que mandan las leyes. Para el ejercicio de sus atribuciones cuenta con independencia operativa, procesos transparentes y recursos adecuados. Sus competencias y facultades se encuentran desarrolladas, primordialmente, por la Ley de Supervisión y Regulación del Sistema Financiero.

Al respecto, la modificación aprobada al Art. 6 inc. 1° de la Ley Reguladora del Ejercicio de la Contaduría Pública, mediante el Decreto Legislativo sometido a consideración, prácticamente elimina la participación de dicha Superintendencia respecto del proceso de inscripción de los auditores en el Registro Público que para tales efectos lleva.

En ese orden, resulta imperioso mencionar que los auditores externos que pretenden prestar sus servicios profesionales a los sujetos supervisados por esa Superintendencia, llámense bancos, cooperativas, aseguradoras y sociedades de ahorro y crédito, entre otras, requieren de experiencia especializada en razón de la naturaleza de los servicios financieros que tales sujetos realizan y los bienes sobre los que recaerá la ponderación técnica que los auditores realicen, mismos que constituyen la garantía en las operaciones de crédito desarrolladas; ello trasciende en importancia si se considera que tales entidades supervisadas desarrollan esa labor de intermediación con dinero del público.



*Salvador Sánchez Cerén*  
*Presidente de la República*

De ahí que la Superintendencia del Sistema Financiero establece un control y verificación especial en la acreditación, a la luz de parámetros técnicos puntuales, previo a la inscripción de las respectivas personas en el citado registro institucional que los habilita para la prestación de los servicios profesionales en mención; en consecuencia, eliminar dicha facultad a través de la reforma al Art. 6 inciso 1° de la Ley podría vulnerar la calidad en el enfoque técnico llevado a cabo por tales profesionales, lo cual redundaría en un incremento en el riesgo inherente a las operaciones que las entidades supervisadas desarrollan.

En tal sentido, en todo caso debe establecerse de manera expresa en dicha disposición legal que cuando una persona natural o jurídica pretenda prestar servicios profesionales de auditoría externa a los bancos, sociedades que integran los conglomerados financieros, sociedades de seguros, bancos cooperativos, sociedades de ahorro y crédito, federaciones de bancos cooperativos, sociedades de garantía recíproca, reafianzadoras de las sociedades de garantía recíprocas y demás entidades que las leyes especiales establezcan, deben estar inscritos en el registro de la Superintendencia del Sistema Financiero, para lo cual deberán cumplir con los requisitos establecidos en la normativa que les es aplicable, así como también con lo establecido en la Ley de Supervisión y Regulación del Sistema Financiero y demás leyes especiales.

La redacción que se propone para el Art. 6 en referencia es la siguiente:

*"El Consejo será la entidad que inscribirá a los profesionales de la contaduría pública, sean personas naturales o jurídicas, para su ejercicio; para ello llevará un registro, que será público.*

*No obstante, independientemente del trámite de inscripción efectuado ante el Consejo, cuando un contador público pretenda prestar servicios de auditoría externa a las entidades integrantes del sistema financiero, deberá además solicitar su inscripción en el registro que para tales efectos lleva la Superintendencia del Sistema Financiero, de conformidad a lo establecido en la normativa que les es aplicable, la Ley de Supervisión y Regulación del Sistema Financiero y demás leyes especiales.*

*Además, el Consejo llevará los expedientes y demás registros que sean convenientes para una adecuada y eficaz vigilancia de los contadores públicos, así como para resolver sobre aspectos contables y financieros que sean de su competencia.*

*Las copias o reproducciones que deriven de ellos, tendrán el mismo valor probatorio que los originales, siempre que tales copias o reproducciones sean certificadas por el Presidente y el Secretario del Consejo, previa confrontación con los originales."*

III. Respecto a la reforma aprobada al inciso tercero del Art. 33 de la Ley, en virtud del Art. 18 del Decreto Legislativo sometido a consideración, se observa que de acuerdo al Art. 14 de la Ley de Responsabilidad Fiscal para la Sostenibilidad de las Finanzas Públicas y el Desarrollo Social toda reforma de ley que implique erogación de recursos requiera gasto corriente, deberá contemplar su corriente fuente de financiamiento, así como la estimación de los egresos derivados de la misma.

Por lo anterior, el reconocimiento de dietas a los directores propietarios y suplentes del Consejo que asistan a comisiones técnicas, equivalentes al 40% de un salario mínimo mensual del sector comercio y servicios vigente, por cada sesión y hasta en un máximo de cuatro sesiones al mes, no guardaría armonía con la finalidad y especialidad de la citada Ley.

IV. También mediante el D.L. No. 646 se persigue sustituir el Art. 44 de la Ley Reguladora del Ejercicio de la Contaduría definiendo los recursos que integrarán el patrimonio del Consejo de Vigilancia de la Profesión de Contaduría Pública y Auditoría; sin embargo, al desarrollar los ingresos que percibiría por los servicios correspondientes a su función, se indica que el Consejo definirá en su Reglamento las tasas de los servicios de registro y de vigilancia de la profesión correspondiente. Asimismo, se especifica que las tasas serán calculadas con base al prorrateo de sus costos y en un rango porcentual entre el 10% y 50% con base al salario mínimo del sector comercio y servicios.

Además, se confía al Consejo revisar, analizar y modificar las tasas cada tres años, ajustándolas al salario mínimo del sector comercio y servicios o en relación al índice de precios al consumidor.

Al respecto, es importante señalar que mediante sentencia definitiva del 7 de agosto de 2015, en el proceso de amparo ref. 351-2013, se estimó la pretensión formulada contra las actuaciones impugnadas, por la vulneración del derecho de propiedad de la parte actora, como consecuencia de la inobservancia del principio de reserva de ley en materia tributaria.



*Salvador Sánchez Cerén*  
*Presidente de la República*

Entre las conclusiones relevantes de ese fallo se destacan: 1. Que los cobros relacionados con los servicios previstos en las disposiciones que fueron impugnadas en el caso no corresponden a un precio público, pues están referidos a actividades inherentes a la soberanía del Estado y el interesado está obligado a su pago en el supuesto de querer continuar ejerciendo las actividades que dicha normativa habilita; y 2. El cobro regulado en la normativa impugnada cumplía con las características de una tasa aplicable a nivel nacional, por lo que tratándose de tributos de carácter general su creación, modificación y supresión puede efectuarse únicamente por medio de una ley emanada de la Asamblea Legislativa.

En tal sentido, en virtud de la dimensión objetiva de la jurisprudencia constitucional, se estima que la fijación por vía reglamentaria de tasas por servicios de registro y de vigilancia de la profesión correspondiente, como se propone en la reforma al Art. 44 apuntado, resultaría contraria al principio de reserva de ley en materia tributaria.

V. Finalmente, ha de tenerse presente que la jurisprudencia constitucional ha reconocido que una aproximación a la seguridad jurídica –como valor estructural– se centra en el proceso previo de creación y articulación del Derecho a fin de conseguir la certeza de este y la mayor calidad técnica del mismo. Desde ese punto de vista, son varios los principios que se suman a la lista de concreciones de la seguridad jurídica como valor fundamental en la estructuración del Estado; así pueden mencionarse los principios de certeza y claridad legislativa, y el principio de irretroactividad de las leyes, todos ellos con una relación muy estrecha.

Con base en principios y reglas de técnica legislativa, se observa que al sustituir el Art. 1 de la Ley Reguladora del Ejercicio de la Contaduría, se identifica en la letra b) como definición lo que constituye en realidad una exigencia; la cual podría ubicarse además como último inciso del Art. 2 de la Ley.

En el inciso 2° del Art. 4 de la Ley que se pretende sustituir, por medio del D.L. N.° 646, no se especifica el propósito de los convenios que el Consejo podrá celebrar con gremiales de la contaduría pública y entidades educativas superiores; y, a la vez, esta previsión podría contemplarse más bien como un inciso final del Art. 26 de la Ley, relativo a la finalidad de ese Consejo.

Al regular el trámite de la solicitud de inscripción, a través de la sustitución del Art. 10 de la Ley, debería indicarse que el plazo establecido –no mayor a sesenta días hábiles– servirá al Consejo para resolver el fondo de dicha solicitud, y no simplemente para verificar que se hayan presentado la documentación exigible.

En caso de denegatoria de la solicitud de inscripción, no se especifica cuál será el trámite del recurso a interponer ante el Consejo ni si la resolución de este agotará la vía administrativa. Al mismo tiempo, dicho recurso, al decidirse al mismo nivel de la Administración Pública, podría nominarse como revisión, y no apelación.

Al modificar el epígrafe e incluir dos incisos del Art. 14 de la Ley, en virtud del Art. 11 del D.L. N.º 646, resulta aconsejable sustituir por completo dicha disposición; sobre todo al advertir que el inciso 1º de la misma, que no es objeto de reforma, contiene una regulación diferente a la que se persigue introducir.

Las referencias efectuadas en los Arts. 11 y 12 del Decreto Legislativo analizado al "reglamento del Consejo", deben revisarse a partir de las potestades reglamentarias reconocidas actualmente por la Ley de la materia.

La letra d) del Art. 17 de la Ley, cuya reforma se persigue, posee una redacción ambigua; lo cual puede dificultar su aplicación. En la misma disposición, se observa que las letras m) y n) no se refieren propiamente a casos en que intervienen en forma obligatoria los contadores públicos, sino más bien a exigencias aplicables cuando la firma auditora o la firma contable sea una sociedad, por lo que no deberían formar parte de esa lista.

En la reforma al inciso 2º del Art. 23 de la Ley es recomendable hacer referencia, por los cambios en la jurisdicción civil y mercantil, al "juez con competencia en materia mercantil, tratándose de casos judiciales".

Las faltas de los contadores públicos y los auditores deben quedar contempladas en el Art. 45 de la Ley, relacionado con las infracciones, por lo que se sugiere redactar su inciso 1º de la manera siguiente: *"Art. 45. Para los efectos de esta ley se entenderán como infracciones de los contadores*



*Salvador Sánchez Cereón*  
*Presidente de la República*

*públicos y los auditores, las siguientes:" y consignar a continuación en este mismo precepto las faltas leves, graves y muy graves, tal como figuran en el Art. 21 del Decreto Legislativo de mérito.*

En ese sentido, el Art. 47 de la Ley debería contemplar únicamente los tipos de sanciones, incluyendo los criterios de dosimetría punitiva contenidos en el proyecto que remitió el suscrito, por lo que se recomienda que tal disposición se redacte en el sentido siguiente:

#### **"TIPOS DE SANCIONES**

*Art. 47. Las faltas leves se sancionarán por el Consejo con amonestación escrita, la que se registrará en el expediente respectivo; las faltas graves se sancionarán con multa de dos a quince salarios mínimos mensuales del sector comercio y servicios; y las faltas muy graves se sancionarán con suspensión de uno hasta cinco años en el ejercicio de la profesión.*

*La sanción a imponer se determinará considerando los siguientes aspectos: la gravedad y circunstancias del hecho cometido, el beneficio o ganancias obtenidas por el infractor como consecuencia de los actos u omisiones constitutivos de infracción, el daño ocasionado y la capacidad de pago del sancionado al momento de cometer la infracción.*

*En el caso de la suspensión, el infractor tendrá la obligación de devolver al Consejo los sellos autorizados, dentro del plazo de ocho días contados a partir del siguiente al de la notificación de la resolución definitiva respectiva.*

*La imposición de las sanciones señaladas se hará sin perjuicio de las acciones penales a que hubiere lugar, si la infracción fuere constitutiva de un hecho delictivo. En este último caso, así como en el de ejercicio ilegal de la profesión, el Consejo tendrá la obligación de dar aviso de inmediato a la Fiscalía General de la República y remitir las certificaciones respectivas."*

Al incluirse como una prohibición legal el emitir opiniones anticipadas que denoten que el auditor no actuará imparcialmente, o lo hará de forma sesgada o prejuiciada, con la adición de la letra j) al Art. 22 de la Ley, y constituir falta grave o muy grave el incurrir en dichas prohibiciones, según se

cause o no daños a terceros, la adición de una frase al final del inciso 1° del Art. 51 de la Ley resulta técnicamente innecesaria.

Por último, el inciso que se pretende incorporar al Art. 52 de la Ley, mediante el Art. 23 del D.L. N.° 646, no debe ser un inciso tercero, sino más bien un inciso final, para evitar confusiones sobre la pervivencia del actual inciso 3°, que regula: "El infractor deberá acatar y cumplir con los términos de la resolución emitida".

Por todo lo expuesto, hago uso de la facultad que la Constitución de la República me concede **OBSERVANDO** el Decreto Legislativo N.° 646, por las razones ya señaladas, dejando constancia de mis consideraciones sobre el particular a los Honorables Diputados y Diputadas en el presente escrito, por lo que me permito devolverles el cuerpo normativo y haciendo uso del control inter-órganos que la misma Constitución me concede frente a la Asamblea Legislativa, en este caso, el derecho de observar los Decretos Legislativos.

**DIOS UNIÓN LIBERTAD**

A circular official seal of the Legislative Assembly of Ecuador is positioned to the left of a handwritten signature. The signature is written in dark ink and appears to read "Sanchez". The seal contains text around its perimeter, including "ASAMBLEA LEGISLATIVA" and "Ecuador".

**SEÑORES  
SECRETARIOS DE LA HONORABLE  
ASAMBLEA LEGISLATIVA,  
PALACIO LEGISLATIVO  
E.S.D.O.**