

ESTADO LIBRE ASOCIADO DE PUERTO RICO
TRIBUNAL DE APELACIONES
REGIÓN JUDICIAL DE PONCE
PANEL VII

COLEGIO DE CONTADORES
PÚBLICOS DE PUERTO RICO;
EDNA JIMÉNEZ, en su
carácter de Directora
Ejecutiva del Colegio de
Contadores Públicos de
Puerto Rico y
personalmente

Demandantes-Apelados

v.

PILAR MUÑOZ NAZARIO, DEA,
MBA
MUÑOZ NAZARIO ACCOUNTING
SERVICES, PSC

Demandados-Apelantes

KLAN201401037

APELACIÓN
procedente del
Tribunal de
Primera
Instancia, Sala
de Ponce

Civil Núm.:
J PE2013-0486

Sobre:

Acción Civil
Injunction

Panel integrado por su presidente, el Juez Piñero González, la Juez Surén Fuentes y la Juez Birriel Cardona.

Surén Fuentes, Juez Ponente

SENTENCIA

En San Juan, Puerto Rico, a 31 de marzo de 2015.

Comparecen ante nos Muñoz Nazario Accounting Services, PSC (MN Accounting) y la Lic. Pilar Muñoz Nazario (Lic. Muñoz) (en conjunto, Apelantes) mediante recurso de Apelación. Solicitan la revocación de una Sentencia emitida el 28 de abril de 2014 y notificada el 1 de mayo de 2014 por el Tribunal de Primera Instancia, Sala Superior de Ponce (TPI), en el caso J PE 2013-0486, *Colegio de Contadores Públicos Autorizados v. Muñoz Nazario, et al.* En dicho dictamen el TPI emitió un *Injunction* permanente en el

que les prohibió continuar representándose como Contador Público Autorizado (CPA), sin autorización para ello, y, de realizar actos constitutivos de dicha práctica en Puerto Rico. Oportunamente, la Lic. Muñoz instó una Moción de Reconsideración y una Moción de Determinaciones de Hechos Adicionales, que fueron denegadas mediante sendas Resoluciones notificadas el 30 de mayo de 2014. Asimismo, MN Accounting presentó oportunamente una Moción de Reconsideración y una Moción de Determinaciones de Hechos Adicionales que fueron denegadas mediante sendas Resoluciones notificadas el 11 de junio de 2014.

Por los fundamentos aquí expuestos, se confirma la Sentencia apelada.

I.

Resumimos a continuación los hechos esenciales y pertinentes para disponer del recurso, según surgen del expediente ante nos.

El 7 de agosto de 2013 el Colegio de Contadores Públicos Autorizados de Puerto Rico (Colegio) instó ante el TPI una Petición de *Injunction* en contra de las Apelantes. Alegó que la Lic. Muñoz, cuya licencia de contador público autorizado (CPA) y membresía al Colegio se suspendió en el 2006, estaba representándose como CPA sin serlo y, emitió una opinión, lo que constituye típicamente la práctica de dicha profesión. Sostuvo que ello era contrario a la Ley Núm. 293 de 15 de mayo de 1945, conocida como la Ley de

Contabilidad, 20 L.P.R.A. sec. 771, *et seq.*, según enmendada (Ley Núm. 293).

En su Contestación a Demanda, el 6 de septiembre de 2013, las Apelantes alegaron que la Lic. Muñoz nunca tuvo licencia de CPA por lo que era difamatorio alegar que le fue suspendida. Adujeron que la ley lo que prohíbe es que quien no es CPA emita un estado financiero certificado y que cualquier limitación al derecho a emitir una opinión sería inconstitucional. A su vez, instaron una Reconvención en la que afirmaron que las alegaciones de la demanda en contra de la Lic. Muñoz eran difamatorias y le causaron daños a su reputación profesional que debían ser indemnizados.

El 16 de septiembre de 2013 el Colegio presentó una Moción Solicitando Desestimación de Reconvención en la que indicó que procedía corregir su demanda pues confirmó que la Lic. Muñoz nunca fue CPA. En igual fecha insto su Petición Enmendada. Adujo que la Lic. Muñoz y MN Accounting, sin tener licencia ni certificado de CPA, hicieron expresiones que le están permitidas sólo a quien ostenta dicho título. Según el Colegio, el 14 de junio de 2013, las Apelantes emitieron una opinión sobre los estados financieros de BVR Ambulance Best Care Corp., a pesar de que la emisión de opiniones o negativas de opiniones sobre estados financieros constituye típicamente la práctica de la profesión. Sostuvo que, al así actuar, incurrieron en

prácticas prohibidas a quienes no ostentan el título de CPA.

En su Moción en Torno a "Moción Solicitando Desestimación de Reconvención", el 18 de septiembre de 2013, las Apelantes se allanaron a la desestimación de la Reconvención. Mediante Orden emitida el 23 de septiembre de 2013 y notificada el 25 de septiembre de 2013, el TPI admitió la petición enmendada y declaró académica la moción de desestimación. Mediante Sentencia Parcial emitida y notificada en iguales fechas tuvo a las Apelantes por desistidas, sin perjuicio, de su reconvención.

El 4 de octubre de 2013 las Apelantes presentaron su Contestación a Demanda Enmendada, a la que incorporaron las aserciones de su contestación previa. Afirmaron que la Lic. Muñoz no es CPA y nunca se representó como tal. En particular, insistieron en que la ley no prohíbe que un contable prepare estados financieros sino que quien no es CPA emita estados financieros certificados. Entre sus defensas afirmativas, adujeron que la Lic. Muñoz ejerce la contabilidad y que no ha realizado estados financieros compilados, auditorías o revisiones ni se anuncia como que puede hacerlo.

Luego de varios trámites procesales, el Juicio en su Fondo comenzó el 25 de noviembre de 2013. El Colegio presentó el testimonio del Sr. Miguel A. Torres Díaz, CPA y el Sr. Rafael Rosario Cabrera, CPA y se admitieron dos documentos: el AR Section 80: Compilation of Financial

Statements y una carta dirigida a BVR Ambulance Care, Corp. Al terminar la presentación de dicha prueba, el 14 de marzo de 2014, las Apelantes argumentaron una moción de desestimación a tenor de la Regla 39.2 de Procedimiento Civil, 32 L.P.R.A. Ap. V. El TPI la denegó por lo que las Apelantes presentaron como testigos al Sr. Lloyd Camacho Valle y a la Lic. Muñoz. Culminado el desfile de la prueba, el TPI ordenó la presentación de memorandos de derecho. El 14 de abril de 2013 las Apelantes presentaron su Memorando de Derecho así como lo hizo el Colegio el 20 de marzo de 2014.

En su Sentencia de 28 de abril de 2014, el TPI determinó que no se refutó la única prueba pericial presentada, el testimonio de los peritos del Colegio quienes declararon que la carta emitida por la Lic. Muñoz y MN Accounting es un informe de compilación. Adoptó la interpretación de éstos, de que las opiniones o certificaciones que emite el CPA, en los que asocia su nombre y experiencia con el estado financiero, son en beneficio de terceros y que los niveles de opinión identifican el nivel de intervención. El TPI enunció que las compilaciones se rigen por la ley y los reglamentos de la Junta de Contabilidad que adoptó los estándares del Instituto Americano de Contadores Públicos Autorizados (por sus siglas en inglés, AICPA). Ratificó el análisis de los casos KLAN200201125, *Colegio de Contadores Públicos v. Cruz*

Rivera y KLAN200700565¹, *Colegio de Contadores Públicos v. Santiago Díaz*, y determinó que no tuvo ante sí una teoría contraria a la del Colegio, que es cónsona con dichos dictámenes. Concluyó que, al emitir la carta/opinión, que es un informe de compilación reservado a los CPA, las Apelantes infringieron la ley. Expresó que los argumentos de vaguedad, no aplicación de la jurisdicción de la Junta de Contabilidad, inconstitucionalidad y arbitrariedad carecían de validez. Afirmó que una persona de conocimiento general podía entender lo que está protegido por la ley, según resuelto en casos previos. Emitió un *injunction* permanente prohibiéndoles a las Apelantes representarse como CPA o realizar acto alguno de dicha práctica.

El 14 de mayo de 2014 la Lic. Muñoz presentó una Moción de Reconsideración y una Moción de Determinaciones de Hechos Adicionales. En sendas Resoluciones emitidas el 19 de mayo de 2014 y notificadas el 30 de mayo de 2014, el TPI las denegó. Asimismo, el 15 de mayo de 2014, MN Accounting presentó una Solicitud de Determinaciones de Hechos Adicionales y el 16 de mayo de 2014 presentó una Moción de Reconsideración. Mediante sendas Resoluciones emitidas el 30 de mayo de 2014 y notificadas el 11 de junio de 2014 el TPI las declaró no ha lugar.

¹ Entonces Región Judicial de Carolina, Panel XII, integrado por su presidente, el Juez Ortiz Carrión, el Juez Brau Ramírez (Juez Ponente) y la Jueza Fraticelli Torres.

Inconformes, el 30 de junio de 2014 las Apelantes instaron ante nos el presente recurso, imputándole al TPI la comisión de los siguientes errores:

ERRÓ EL HONORABLE TRIBUNAL DE PRIMERA INSTANCIA, SALA SUPERIOR DE PONCE, AL NO DESESTIMAR LA ALEGACIÓN EN TORNO A QUE LA PARTE DEMANDADA SE ANUNCIABA COMO CONTADOR PÚBLICO AUTORIZADO (CPA).

ERRÓ EL HONORABLE TRIBUNAL DE PRIMERA INSTANCIA, SALA SUPERIOR DE PONCE, AL CONCLUIR QUE LOS COMPILADOS ESTÁN PROHIBIDOS POR LA LEY DE CONTABILIDAD PÚBLICA DE 1945, ANTE.

ERRÓ EL HONORABLE TRIBUNAL DE PRIMERA INSTANCIA, SALA SUPERIOR DE PONCE, AL NO CONCLUIR QUE LA SECCIÓN 3 DE LA LEY DE CONTABILIDAD PÚBLICA DE 1945, ANTE, ES NULA POR VAGUEDAD.

ERRÓ EL HONORABLE TRIBUNAL DE PRIMERA INSTANCIA, SALA SUPERIOR DE PONCE, AL DETERMINAR QUE LAS REGLAMENTACIONES DE LA JUNTA DE CONTABILIDAD, COLEGIO DE CPAS Y AICPA LE APLICAN A UN NO CPA.

ERRÓ EL HONORABLE TRIBUNAL DE PRIMERA INSTANCIA, SALA SUPERIOR DE PONCE, AL TOMAR CONOCIMIENTO JUDICIAL SIN INFORMARSELO A LAS PARTES.

En igual fecha, las Apelantes presentaron su Moción para Notificar Uso de Transcripción de Prueba Oral en Apelación. Luego de concedérsele término para ello, el 18 de julio de 2014, el Colegio presentó su Alegato de la Parte Demandante- Apelada.

Con el beneficio de la comparecencia de ambas partes y la Transcripción de Vista, procedemos a resolver, a tenor del Derecho aplicable.

II.

A.

Para ejercer como Contador Público Autorizado en nuestra jurisdicción, es necesario tener certificado y

licencia emitida por la Junta de Contabilidad y ser miembro del Colegio de Contadores Públicos. 20 L.P.R.A. sec. 795. Aquel ciudadano que posea dicha licencia "tendrá la facultad de llamarse y conocersele como un contador público autorizado y para usar el título abreviado "C.P.A.". 20 L.P.R.A. sec. 791. Las funciones principales que desempeña un contador público autorizado son: auditoría o intervención de cuentas, asesoría contributiva y asesoría gerencial o financiera. *Arthur Young & Co. v. Vega III*, 136 D.P.R. 157, 177-178 (1994).

Según lo establece la Ley Núm. 293 de 15 de mayo de 1945, conocida como la Ley de Contabilidad, 20 L.P.R.A. sec. 771, *et seq.*, según enmendada, los contadores públicos autorizados o las firmas de contadores públicos autorizados con licencia vigente son las únicas personas autorizadas a emitir certificaciones sobre estados financieros. 20 L.P.R.A. sec. 774. Un estado financiero certificado es aquel sobre el cual un contador público autorizado o firma de éstos emite un "dictamen, informe u opinión, en conformidad con los estándares de auditoría, o de atestiguamiento, o de servicio de contabilidad y revisión, según promulgados por la Junta de Contabilidad y adoptadas por el Colegio". (Énfasis suplido.) *Íd.* Cónsono con ello, la ley dispone lo siguiente:

(f) *Ninguna persona estampará su firma, con fraseología indicativa de que es un contador, o de que posee conocimientos especializados en contabilidad, en ningún estado de cuenta o estado financiero, ni ningún informe, o certificado de*

algún estado de cuenta, o estado financiero, a menos que posea una licencia expedida bajo la sec. 779 de este título, que no haya sido revocada o suspendida; Disponiéndose, sin embargo, que las disposiciones de este inciso no prohibirán que cualquier funcionario, empleado, socio, o principal de cualquier organización mercantil estampe su firma en cualquier estado o informe relacionado con los asuntos económicos de dicha organización mercantil, con cualquier fraseología demostrativa de la posición, título o cargo que ostente en dicha organización. (Énfasis suplido.) 20 L.P.R.A. sec. 784 (f).

Ante una violación de la Sección 784, podrá solicitarse ante el tribunal "una orden prohibiendo tales actos o prácticas", y una vez se pruebe que la persona se dedica o está apunto de dedicarse a un acto prohibido, se expedirá en su contra una orden de interdicto (*injunction*), o cualquier otra providencia pertinente, sin necesidad de fianza. 20 L.P.R.A. sec. 786. La prueba de cualquier acto vedado por las secciones 771 a 789 de la ley "será suficiente para justificar una orden de interdicto (*injunction*) o una declaración de culpabilidad, sin que se requiera evidencia de una línea general de conducta". 20 L.P.R.A. sec. 788. Entre los varios deberes del Colegio de Contadores Públicos Autorizados, está el "defender los derechos e inmunidades de los contadores públicos autorizados", y presentar ante el tribunal competente la acción que corresponda para hacer valer las disposiciones de las secciones 771 a 789 o las secciones 793 a 805. 20 L.P.R.A. sec. 805 (c) y (f).

La Junta de Contabilidad es la entidad facultada para adoptar y enmendar reglamentos para la administración de

las secciones 771 a 789 de esta ley, para promulgar las reglas de ética y de educación continuada de la profesión. 20 L.P.R.A. secs. 773. A su vez, es quien expedirá los certificados de contador público autorizado a quienes cumplan los requisitos de ley para ello, y la licencia para dedicarse a la práctica de la profesión. 20 L.P.R.A. secs. 774, 779. Con el fin de que la profesión se ejerciese dentro de normas de conducta íntegras, en aras de alcanzar el fin de la ley y los mejores intereses del público se aprobó el Reglamento de Ética Profesional para los Contadores Públicos Autorizados de Puerto Rico, Reglamento Núm. 5328 de 9 de noviembre de 1995. En su Artículo 3 se reconoció que la AICPA es el organismo en los Estados Unidos que, entre otras funciones, promulga estándares para el ejercicio de la profesión.²

Al así disponerlo los miembros del Instituto de Contadores Públicos Autorizados de Puerto Rico, entidad que precedió al Colegio, se organizó la Junta de Normas y Procedimientos. Dicha junta, cuyas labores iniciaron en el 1973, podía emitir pronunciamientos y opiniones en materias de contabilidad, que concordasen con los pronunciamientos adoptados por la AICPA. Luego de un primer pronunciamiento en agosto de 1975, en una reunión celebrada el 1 de noviembre de 1984, aprobó el Pronunciamiento Número 2 en el que dispuso lo siguiente:

² Igual disposición contiene el vigente Reglamento Núm. 8383 de 14 de agosto de 2013 que derogó el Reglamento Núm. 5328, de 9 de noviembre

SITUACION ACTUAL

7. Los contadores públicos autorizados que son miembros del AICPA se rigen por los pronunciamientos y opiniones emitidas y adoptadas por dicha organización. Los CPA que no son miembros del AICPA se rigen por el Pronunciamiento Número Uno, según enmendado.

8. La Junta de Contabilidad de Puerto Rico, entidad oficial de gobierno establecida para reglamentar la práctica de la contabilidad pública en Puerto Rico delegó en el Colegio de Contadores Públicos Autorizados de Puerto Rico la responsabilidad de definir los principios de contabilidad y normas de auditoría. El Colegio instituyó la Junta de Normas y Procedimientos para cumplir con dicha responsabilidad.

9. La comunidad mercantil, financiera y gubernamental de Puerto Rico ha aceptado, directa o indirectamente las normas promulgadas por el AICPA y el FASB.

NORMAS Y PROCEDIMIENTOS

10. La Junta de Normas y Procedimientos del Colegio de Contadores Públicos Autorizados de Puerto Rico concluye lo siguiente con respecto a los principios de contabilidad y normas de auditoría a aplicar en Puerto Rico:

a) *Se adoptan los pronunciamientos y opiniones emitidos y a ser emitido por el American Institute of Certified Public Accountants y por el Financial Accounting Standards Board.*

b) *Dichos pronunciamientos y opiniones regirán a todos los contadores públicos autorizados de Puerto Rico al identificar y aplicar los principios de contabilidad y las normas de auditoría aceptadas generalmente excepto cuando la Junta se exprese en forma distinta. (Énfasis suplido.)*

B.

Dispone la Regla 42.2 de Procedimiento Civil, 32 L.P.R.A. Ap. V, que “[l]as determinaciones de hechos basadas en testimonio oral no se dejarán sin efecto a menos que sean claramente erróneas, y se dará la debida consideración a la oportunidad que tuvo el tribunal sentenciador para juzgar la credibilidad de las personas

testigos". Comúnmente, los foros apelativos no hemos de intervenir, ni alterar, innecesariamente, las determinaciones de hecho formuladas por el tribunal de primera instancia a base de su apreciación de la prueba presentada en el juicio. *Suárez Cáceres v. Com. Estatal Elecciones*, 176 D.P.R. 31, 65 (2009). No debemos "descartar y sustituir las determinaciones tajantes y ponderadas del foro de instancia" por nuestra propia apreciación, a base del expediente del caso. *Íd.*, págs. 65-66.

Sabido es que, salvo que exista un error manifiesto, prejuicio, parcialidad o pasión, no intervendremos con dichas determinaciones. *Muñiz Noriega v. Muñoz Bonet*, 177 D.P.R. 967, 987 (2010). Mediante esta norma de deferencia, se impone respeto a la evaluación que hace el tribunal de instancia al aquilatar la credibilidad de un testigo pues es dicho foro quien está en mejor posición para hacerlo. *Íd.* Los foros apelativos sólo tenemos ante nuestra consideración expedientes "mudos e inexpresivos". *Íd.* Es el foro primario quien tiene la oportunidad de escuchar a los testigos mientras declaran y así puede apreciar su "demeanor". *Colón v. Lotería*, 167 D.P.R. 625, 659 (2006). Dicho foro adjudicará los conflictos de prueba. *S. L. G. Rivera Carrasquillo v. A.A.A.*, 177 D.P.R. 345, 356 (2009).

Ahora bien, esta norma no es absoluta pues procederá nuestra intervención con dicha valoración si una evaluación de la totalidad de la prueba testifical nos provoca tal insatisfacción o intranquilidad de conciencia que perturbe

nuestro sentido básico de justicia. *Íd.* La parte apelante que interese su revocación es quien tiene la carga, no solo de señalar, sino de demostrar el fundamento para ello. *Íd.* Quien cuestione la determinación de hechos realizada es quien debe señalar el error manifiesto o fundamentar que existió pasión, prejuicio o parcialidad. *Íd.* Asimismo, intervendremos cuando la apreciación de la prueba realizada por el foro primario no concuerda con la realidad fáctica o es inherentemente imposible o increíble. *Pueblo v. Irizarry Irizarry*, 156 D.P.R. 780, 789 (2002). Además, será meritoria nuestra intervención en casos en que la apreciación de la prueba del foro de primera instancia no represente "el balance más racional, justiciero y jurídico de la totalidad de la prueba". *Miranda Cruz y otros v. S.L.G. Ritch*, 176 D.P.R. 951, 974 (2009); *Cárdenas Maxán v. Rodríguez*, 125 D.P.R. 702, 714 (1990).

Constituirá un abuso de discreción por parte del foro primario, si al apreciar la prueba, infundadamente le asigna gran valor a un hecho irrelevante e inmaterial, y basa su determinación exclusivamente en éste; o si injustificadamente pasa por alto un hecho material significativo que no debió ignorar; o si, aun considerando todos los hechos materiales y descartando todos los irrelevantes, los sopesa y calibra de forma liviana. *García v. Asociación*, 165 D.P.R. 311, 321-322 (2005).

Los tribunales revisores tenemos amplia discreción en nuestra apreciación de la prueba pericial presentada ante

el foro primario, al punto de que podemos adoptar nuestro propio criterio y hasta descartarla, aunque resulte técnicamente correcta. *Mun. de Loíza v. Sucn. Marcial Suárez*, 154 D.P.R. 333, 363 (2001). Ello se debe a que, al igual que ocurre al evaluar prueba documental, al apreciar la prueba pericial, estamos en la misma posición que el tribunal de primera instancia. *Ortíz, et al. v. S.L.G. Meaux*, 156 D.P.R. 488, 495 (2002).

La pericia puede ser resultado tanto de los conocimientos adquiridos por la experiencia como por la educación formal. *Díaz Hernández v. Pneumatics & Hydraulics*, 169 D.P.R. 273, 293 (2006). Es la pericia en la materia sobre la cual ha de opinar que justifica la admisión del testimonio de un perito, con el fin de ser de ayuda al juzgador. *Íd.* La cualificación de una persona como perito es una determinación exclusiva del juzgador. *Íd.* Sin embargo, debe ser efectuada dentro de un juicioso y ponderado ejercicio de discreción. *Íd.* El estándar de revisión de dicha determinación es, precisamente, el de abuso de discreción. *Íd.*

El valor probatorio del testimonio de un perito dependerá de factores tales como sus cualificaciones, la solidez de las bases de su testimonio, la confiabilidad de la ciencia o técnica que le subyace y su parcialidad. *Dye-Tex P.R., Inc. v. Royal Ins. Co., P.R.*, 150 D.P.R. 658, 664 (2000). Aun cuando la especialidad de un perito no afecta

su calificación como tal, sí puede ser decisiva en torno al valor probatorio de su testimonio. *Íd.*

III.

En su recurso ante nos, alegan las Apelantes que en el juicio no se probó que la Lic. Muñoz utilizara alguna frase indicativa de que era CPA o que se representase como tal. Sobre su segundo y tercer señalamiento de error, sostienen que el Colegio tampoco probó que el documento contiene los elementos básicos de un informe de compilación, pues no tiene ese título, ni expresa la responsabilidad del contador al realizarlo, ni habla de su objetivo. Asimismo, aducen que no contiene una opinión y que la prohibición de expresar una opinión violentaría la libertad de expresión. En la alternativa, plantean que no le está prohibido a quien no es CPA emitir un informe compilado pues la ley es vaga al respecto. Sobre el cuarto señalamiento de error, indican que no le son de aplicación las expresiones y reglamentos aplicables a los CPA. En su quinto señalamiento de error afirman que el TPI erró al tomar conocimiento judicial de casos previos sin antes informárselo a las partes.

Por su parte, el Colegio adujo ante nos que en su Petición Enmendada alegó que se incurrieron en prácticas prohibidas y que, cuando alguien realiza actuaciones reservadas a un CPA, está representándose como tal. Sobre el segundo y tercer señalamiento de error afirma que lo que constituye fraseología indicativa de que se poseen

conocimientos especializados es un asunto técnico y que sus peritos declararon que el lenguaje utilizado equivale al de una compilación. Aduce que la ley claramente prohíbe el uso de dicha fraseología y que, la Junta de Contabilidad, al adoptar la reglamentación de la AICPA, definió lo que es una opinión de un CPA. Sobre el cuarto señalamiento de error, alega que los reglamentos de la Junta de Contabilidad pautan lo que está prohibido a quien no es CPA, quien no puede utilizar los estándares y modelos aplicables a éstos al entregar estados financieros. En cuanto al quinto señalamiento de error reclama que el TPI no tomó conocimiento judicial sino que acogió la interpretación de casos citados.

Dado que las Apelantes cuestionan las conclusiones del TPI luego de celebrar juicio, entendemos prudente reseñar los aspectos más relevantes de la prueba vertida en corte abierta. En relación a ello, aclaramos que, en su Moción para Notificar Uso de Transcripción de Prueba Oral en Apelación, las Apelantes indicaron que “[l]a transcripción del Juicio en su Fondo del 25 de noviembre del 2013 (la prueba de la parte demandante) es parte *indispensable* de esta Apelación”. (Énfasis en el original.) Al examinar la Transcripción de Vista presentada junto a dicha moción, notamos que relata los incidentes de la vista celebrada el 25 de noviembre de 2013, no así lo ocurrido el segundo día de la vista, el 14 de marzo de 2014. Resulta entonces que no presentaron una transcripción de la totalidad del

testimonio vertido en el juicio. Ahora bien, en su alegato, el Colegio no objetó la transcripción presentada, ni cuestionó que fuese una reproducción fiel de la prueba oral. Véase Regla 76 del Reglamento del Tribunal de Apelaciones, 4 L.P.R.A. Ap. XXII-B. Por lo tanto, admitimos la transcripción incompleta, según presentada, conscientes de la limitación que ello implica para nuestra función revisora.

El primer testigo fue el CPA, Miguel Torres Díaz, admitido sin objeción como perito en contabilidad pública. Explicó que los estados financieros contienen información sobre los activos y pasivos de una entidad o individuo, sus ingresos y gastos, un estado de puro efectivo y unas notas en las que indica las partidas principales, que van junto a un informe que solo el CPA puede emitir. Afirmó que, mientras cualquier persona puede emitir estados financieros, hay tres tipos de informe que solo puede preparar un CPA, quien es el único a quien la ley le da derecho para atestiguar sobre información financiera.³

Explicó que hay informes de auditoría, revisión y compilación. El de auditoría, es un trabajo extenso en el que se hacen pruebas en áreas de particular materialidad; el de revisión recoge información de los estados financieros, de pruebas analíticas y preguntas a la gerencia y el de compilación recoge, en forma de estado financiero, información de la empresa o individuo y se

emite indicando que se hizo según la práctica del Instituto Americano de Contadores Públicos Autorizados (Instituto), sin ser auditado. Declaró que quien los emita sin ser CPA viola la ley y los cánones de ética de la profesión.⁴

Como Identificación 1 se presentó un documento titulado "AR Section 80 Compilation of Financial Statements" que, según el perito, fija los requisitos aplicables a la compilación de estados financieros, emitido por el Instituto, entidad que controla y administra el examen de CPA y regula y promulga los estándares de la profesión en Puerto Rico. Declaró que la página 2631 del documento contiene variaciones de un informe de compilación, con los párrafos estándar: el primero, que indica que los informes financieros que se acompañan no fueron auditados ni revisados y que, respecto a ellos, no se expresa opinión de acuerdo a los estándares de la profesión; el segundo, que indica que la información es responsabilidad de la gerencia y un tercero, sobre la conducta profesional. Indicó que la Identificación 2, la carta en cuestión, es un informe de compilación pues, los párrafos son básicamente iguales a los del ejemplo ilustrativo que contiene la guía.⁵

Expuso que el documento en cuestión no es una carta de trámite, que es lo que puede emitir quien no es CPA sin hacer referencia a los estándares de la profesión, sino un

³ Transcripción de Vista, 25 de noviembre de 2013, págs. 26-27.

⁴ *Íd.*, pág. 29.

informe. Expresó que la frase que indica que los estados financieros no fueron auditados ni revisados solo puede usarla el CPA y que la Sección 184F de la Ley Núm. 293 prohíbe que una persona estampe un informe con fraseología indicativa de que es contador o posee conocimientos especializados en contabilidad, salvo que tenga una licencia expedida. Respecto a la frase, "do not express an opinion" afirmó que en los primeros dos tipos de informes implican un "assurance" mientras que en la compilación se recoge data del cliente y se prepara en forma de estado financiero, enunciando que no se opina sobre ello. Según el perito, en una negativa de opinión no se emite "assurance" sobre la información que se tiene. Reiteró que quien no es CPA no puede emitir ninguna opinión ligada a la profesión.⁶

Al ser conrainterrogado, admitió que la Identificación 2 no indica que la persona que es contador público, ni CPA, ni contador autorizado, certificado, matriculado, licenciado, ni registrado. Aceptó que tampoco indica que es un compilado, y que no se incluyó la segunda oración del tercer párrafo de la página 2631, sobre el objetivo de la compilación. Expreso que la ley incluye como función de un CPA brindar servicios de contabilidad y revisión lo que incluye la compilación. Señaló la similitud entre el modelo ilustrativo que contiene la

⁵ *Íd.*, págs. 31-36.

⁶ *Íd.*, págs. 38-43.

página 2631 y la carta en cuestión. Expresó que la página 2631 es un modelo de los informes, promulgado por la entidad que rige la profesión.⁷

El segundo testigo fue el Sr. Rafael Rosario Cabrera, contable que ha fungido como asesor técnico en contabilidad y auditoría dándoles servicios de consultoría a los miembros del Colegio quien fue cualificado sin objeción como perito en contabilidad. Expresó que los estados financieros básicos son una representación de la situación financiera de una entidad a una fecha específica y demuestran los resultados operacionales y el movimiento de efectivo que tuvo esa compañía por un periodo de tiempo determinado. Explicó que ello se refleja en tres estados financieros básicos, el Estado de Situación o "balance sheet", el Estado de Ingresos y Gastos o "income statement" y el Estado de Flujo de Efectivo o "cash flow". Expresó que mientras cualquier persona o entidad puede emitir estados financieros, el CPA se relaciona con esos números mediante informes, el de revisión, auditoría o compilación, que tienen usualmente un lenguaje ya establecido por la profesión.

Indicó que la Identificación 1 es un documento publicado por el Instituto Americano de CPA que reglamenta la emisión del informe de compilación. Se marcó como Exhibit I.⁸ Expresó que éste contiene el estándar de un

⁷ *Íd.*, págs. 44-56.

⁸ *Íd.*, págs. 60-65.

informe de compilación, dirigido a los CPA quienes pueden emitirlo. Expresó que quien no es CPA no puede utilizar ese lenguaje, ni aun cambiando ciertas palabras, pues daría la impresión de que es el informe de un CPA cuando no lo es. Expresó que el informe emitido por la Lic. Muñoz, es exactamente el mismo informe que se le exige al CPA, con la omisión del tercer párrafo.⁹

Manifestó que, de los tres tipos de informe del CPA, el de mayor grado de certeza sobre los números es el de auditoría, el intermedio el de revisión y el menor el de compilación. Según indicó, aun cuando hay cierto grado de confusión, pues la expresión que hace es limitada, en la compilación el CPA está obligado a solicitarle al cliente que corrija cualquier información provista que no esté conforme a los estándares de la profesión, y si éste no accede, no podrá emitir el informe pues no puede expresarse sobre datos financieros que contengan errores. Expresó que no se emite una opinión pues es una representación de la gerencia. Afirmó que el documento es una certificación de que hay un estado financiero.¹⁰

Expresó que la compilación cae bajo servicio de contabilidad o revisión, según promulgados por la Junta de Contabilidad, que adopta todos los estándares que emite el Instituto Americano. Indicó que el lenguaje utilizado en la Identificación 2, el que se les requiere según el

⁹ *Íd.*, págs. 65-67.

¹⁰ *Íd.*, págs. 67-69.

estándar de la profesión al emitir un informe de compilación, con la excepción de un párrafo omitido. Dijo que quien no es CPA no puede decir que no emite una opinión sobre los estados financieros pues eso es lo que se hace en una compilación. Indicó que el segundo párrafo de la carta es una copia fiel y exacta, un calco del estándar profesional de los informes de compilación del CPA.¹¹

Al ser contrainterrogado admitió que el documento no dice que es CPA, ni contador público, autorizado, certificado, titulado, matriculado, ni licenciado, ni registrado. Indicó que habla de "accounting services, PSC" y que, ya que solo las profesiones que requieren licenciatura pueden clasificarse como tal, se crea la inferencia de que hay una licencia envuelta. Aun cuando admitió que no dice que es un compilado, declaró que lo es. Pero admitió que se omitió totalmente el párrafo que habla del objetivo de la compilación. Expresó que el Exhibit 1 es un informe modelo, incorporado a la ley, que se estudia en clases de contabilidad y que la Identificación 2 expresa una opinión. Explicó que el Instituto Americano de CPA es quien emite los estándares de los informes y que no pueden ser obviados por ningún CPA y que los principios de contabilidad le aplican a todo el mundo.¹²

¹¹ *Íd.*, págs. 70-74.

¹² *Íd.*, págs. 75-82.

Discutiremos en conjunto los primeros tres señalamientos de error de las Apelantes. Como correctamente lo expresó en su Sentencia el foro primario, este caso gira en torno a si las Apelantes violentaron la ley al suscribir la carta emitida el 14 de junio de 2013 ante el incontrovertido hecho que la Lic. Muñoz no es CPA. Por su pertinencia, reproducimos el texto de dicha carta:

We have issued the accompanying balance sheet of BVR Ambulance Best Care, Corp. (a Puerto Rico corporation) as of December 31, 2012 and the related statements of income and retained earnings and cash flows for the year then ended. We have not audited or reviewed the accompanying financial statement and, accordingly, do not express an opinion or provide any assurance about whether the financial statement is in accordance with accounting principles generally accepted in the United States of America. Management is responsible for the preparation and fair presentation of the financial statement in accordance with accounting principles generally accepted in the United States of America and for designing, implementing and maintaining internal control relevant to the preparation and fair presentation of the financial statement.¹³

Obsérvese que el documento explícitamente indica que quien lo suscribe no auditó ni revisó el estado financiero que acompaña por lo que no expresa una opinión sobre él. Es lógico pensar que tal expresión podría crear en la mente de cualquier tercero que lea el documento la impresión de que quien lo redactó tiene la capacidad para emitir una opinión sobre el estado financiero por lo que pretende aclarar la responsabilidad que asume por el contenido de éste.

¹³ Carta, 14 de junio de 2013, Lic. Pilar Muñoz Nazario DEA, MBA, Muñoz Nazario Accounting Services, PSC, Apéndice 12 del Recurso.

Los peritos que presentó el Colegio declararon a los efectos de que, en el documento antes transcrito, la Lic. Muñoz empleó lenguaje que le está reservado a un CPA. Según éstos, al no ser una CPA la Lic. Muñoz no podía emitir opinión alguna como tal sobre el estado financiero ni podía ofrecer "assurance" o aseguramiento alguno sobre la idoneidad de su contenido, según los estándares de la profesión de CPA. Es forzoso concluir que, en efecto, las Apelantes emitieron un documento en el que emplearon fraseología indicativa de que la Lic. Muñoz es contadora y que posee conocimientos especializados en contabilidad. Al así actuar, incurrieron en conducta prohibida por la sección 784(f) de la Ley Núm. 293.

De igual modo, surge de la prueba que el lenguaje utilizado es prácticamente el mismo que contiene el informe compilado ilustrativo publicado en el "AR Section 80: Compilation of Financial Statements":

I (we) have compiled the accompanying balance sheet of XYZ Company as of December 31, 20XX, and the related statements of income, retained earnings, and cash flows for the year then ended. I (we) have not audited or reviewed the accompanying financial statements and, accordingly, do not express an opinion or provide any assurance about whether the financial statements are in accordance with accounting principles generally accepted in the United States of America. Management (owners) are responsible for the preparation and fair presentation of the financial statements in accordance with accounting principles generally accepted in the United States of America and for designing, implementing, and maintaining internal control relevant to the preparation and fair presentation of the financial statements.

My (our) responsibility is to conduct the compilation in accordance with Statements on Standards for Accounting Review Services issued by the American Institute of Certified Public Accountants. The objective of a compilation is to assist management in presenting financial information in the form of financial statements without undertaking to obtain or provide any assurance that there are no material modifications that should be made to the financial statements.¹⁴

Luego de sopesar la prueba pericial presentada, entendemos que no erró el TPI al concluir que la Lic. Muñoz emitió un informe de compilación.¹⁵ Es ineludible notar que se empleó prácticamente el mismo lenguaje del modelo adoptado por la profesión. La expresión de que no se auditaron o revisaron

¹⁴ Exhibit 1, "AR Section 80: Compilation of Financial Statements", Compilation Exhibit B- Illustrative Compilation Reports, pág. 2631, Apéndice 12 del Recurso.

¹⁵ La Ley Núm. 27 - 2008 se aprobó para enmendar el inciso (a) del Artículo 4.001 de la entonces vigente Ley Núm. 4 de 20 de diciembre de 1977, conocida como "Ley Electoral de Puerto Rico". De modo pertinente para los efectos interpretativos de este caso, la Exposición de Motivos de dicha ley, expresaba lo siguiente:

La función principal de un (CPA), como Auditor, es darle credibilidad a la información financiera que presentan en su informe a un tercero. Los CPA, como regla general, emiten los siguientes tipos de informes: (1) el Informe de Auditoría; (2) el Informe de Revisión y (3) el Informe de Compilación. Estos informes son exclusivamente relativos a los estados financieros de los individuos... *Por último, en el caso del Informe de Compilación, el CPA sólo asevera que el cliente proveyó la información reportada en los estados financieros o el estado de situación financiera personal. En esencia, el CPA sólo organiza, en forma de un estado financiero, la información financiera provista por el cliente. Para poder emitir cualesquiera de los tres informes antes señalados, el CPA tiene la obligación de cumplir con unos estándares de calidad aplicables a toda persona que posee una licencia de CPA. Estos estándares los establecen entidades como el Instituto Americano de Contadores Públicos Autorizados, la Junta de Contabilidad del Departamento de Estado y el Colegio de Contadores Públicos Autorizados.* Finalmente, como parte de su labor profesional, el CPA tiene la obligación de documentar los procedimientos y el trabajo que realizó para emitir el informe financiero. Dicha documentación es la evidencia del CPA en cuanto al cumplimiento con los estándares aplicables y sirve para apoyar la conclusión y/o información que se reportó en el informe emitido. En Puerto Rico, el CPA estará sujeto a acciones disciplinarias si incumple con sus deberes y responsabilidades profesionales, independientemente del tipo de estado o informe que emita. La responsabilidad del CPA la establecen los estándares profesionales en función del trabajo que realice y el informe que emita... *En el Informe de Compilación, por ser el informe*

los estados financieros que se acompañan es precisamente el lenguaje que le corresponde emplear al CPA, cuando ejerce sus conocimientos especializados al emitir un informe de compilación. Aun cuando al emitir un informe de compilación el contador no emitirá una opinión sobre el estado financiero, tiene el deber de cumplir con los estándares emitidos por la AICPA.¹⁶ Ciertamente, la emisión de dicho informe, sin tener la potestad en ley para hacerlo, implicó por parte de las Apelantes un acto prohibido sino que uno en el que se representaron ante los posibles lectores del documento, y con su firma, como si la Lic. Muñoz fuese CPA.

A tenor de lo anterior, somos del criterio que en este caso no debemos considerar los planteamientos de índole constitucional de las Apelantes. Entendemos que ello es cónsono con la norma de autolimitación judicial que nos dirige a solo considerar cuestiones constitucionales si no hay otra forma de disponer del caso. *Domínguez Maldonado v.*

que menor grado de confiabilidad expresa el CPA, menor será el riesgo de estar sujeto a acciones disciplinarias. (Énfasis suplido.)

¹⁶ Exhibit 1, "AR Section 80: Compilation of Financial Statements", pág. 2612, Apéndice 12 del Recurso.

- "The accountant is responsible for conducting the engagement in accordance with Statements on Standards for Accounting and Review Services (SSARs) issued by the AICPA.
- A compilation differs significantly from a review or an audit of financial statements. A compilation does not contemplate performing inquiry, analytical procedures, or other procedures performed in a review. Additionally, a compilation does not contemplate obtaining an understanding of the entity's internal control; assessing fraud risk; testing accounting records by obtaining sufficient appropriate audit evidence through inspection, observation, confirmation, or the examination of source documents (for example, cancelled checks or bank images); or other procedures ordinarily performed in an audit. Accordingly, the accountant will not express an opinion or provide any assurance regarding the financial statements".

E.L.A., 137 D.P.R. 954, 964 n.4 (1995), *Milán Rodríguez v. Muñoz*, 110 D.P.R. 610, 619 (1981). No podrán abordarse estos planteamientos si el caso puede adjudicarse: "(1) mediante un análisis estatutario válido; (2) en armonía con los criterios de las partes y en consonancia con los mejores fines de la justicia; (3) al existir una interpretación razonable de la legislación que permita soslayar la cuestión constitucional presentada, y (4) porque la controversia puede quedar resuelta definitivamente por otros fundamentos". *Domínguez Maldonado v. E.L.A.*, *supra*. Asimismo, este criterio armoniza con el firme principio de hermenéutica de que, en deferencia al poder legislativo, nos corresponde esforzarnos "por lograr interpretaciones congruentes y compatibles con el mantenimiento de la constitucionalidad de una ley". (Énfasis suplido.) *Nadal v. Depto. Rec. Nat.*, 150 D.P.R. 715, 721 (2000).

De cualquier modo, entendemos que la Ley Núm. 293 claramente dispone que, en Puerto Rico, quien único está facultado para emitir un estado financiero certificado es un CPA. Igualmente, es precisa la disposición que prohíbe el uso de fraseología que dé la impresión de que se es CPA o se posee conocimiento especializado cuando ese no es el caso. Más aun, no podemos perder de vista que, además de la ley y la reglamentación local aplicable, a tenor del Pronunciamiento Número 2, en nuestra jurisdicción se

adoptaron los pronunciamientos y opiniones que emite la AICPA.

El cuarto error señalado tampoco se cometió. La prohibición que contiene la Sección 784 es general, pues el Legislador dispuso manifiestamente que los actos allí descritos no le serán lícitos a “[n]inguna persona”, salvo aquella que posea una licencia vigente expedida bajo la Sección 779 de la ley. El TPI solo citó los demás estándares y reglamentos para demostrar el hecho de que el documento en cuestión fue un calco de un informe modelo de compilación, según los estándares de la profesión.

En cuanto al quinto error, lo que surge de la Sentencia apelada es que el TPI adoptó la interpretación hecha sobre esta materia en los casos KLAN200201125 y KLAN200700565. Sabido es que las decisiones de este Tribunal no sientan precedente, sin embargo, pueden citarse “con carácter persuasivo”. Regla 11(d) de nuestro Reglamento, 4 L.P.R.A. Ap. XXII-B. Así lo destacó el Colegio al citar ambas decisiones en su Memorando de Derecho ante el TPI.¹⁷

¹⁷ “Esta normativa fue objeto del caso KLAN2002-01125, *Colegio de CPA de Puerto Rico vs. Renán Cruz* que produjo Sentencia reconociendo la legalidad del reclamo del Colegio de que una persona que no posea licencia de CPA no puede emitir opinión de compilación. Posteriormente igualmente resolvió el Tribunal de Apelaciones en el caso *Santiago Díaz Aníbal v. El Colegio*, KLAN2007-00565. Se citan estas decisiones por su valor persuasivo y no como precedentes vinculantes”. Memorando de Derecho, Apéndice 11 del Recurso.

El 3 de diciembre de 2003 un hermano panel¹⁸, en el caso KLAN200201125, *Colegio de Contadores Públicos, et al. v. Cruz Rivera*, determinó que el Colegio tiene la facultad de evitar que quien no es CPA actúe como si lo fuese e incoar una petición de *injunction*. Asimismo, expresó que la compilación es una de las formas en que un CPA se asocia a un estado financiero y emite juicio por lo que concurrió con la prueba pericial de que emitirlo es una prerrogativa exclusiva de éstos. De igual modo, el 31 de mayo de 2007 otro hermano panel¹⁹, en el caso KLAN2007-00565, *Colegio de Contadores Públicos, et al. v. Santiago Díaz*, expresó que la emisión de un informe de recopilación era una gestión profesional reservada al CPA, pues la confección de un informe de compilación es una práctica común de esa profesión. Concluyó que la actuación del CPA al indicar que no se emitía una opinión sobre el contenido era precisamente una aplicación de los principios de contabilidad. Vemos pues, que el TPI no hizo mención alguna de que estuviese tomando conocimiento judicial de estos casos.²⁰ No erró el juzgador al tomar en consideración, como fuente persuasiva, entre otras, las sentencias emitidas por este foro.

¹⁸ Entonces Circuito Regional VI, Caguas/Humacao/Guayama, integrado por su presidenta, la Juez Pesante Martínez, y los Jueces Rodríguez García (Juez Ponente) y Salas Soler.

¹⁹ Entonces Región Judicial de Carolina, Panel XII, integrado por su presidente, el Juez Ortiz Carrión, el Juez Brau Ramírez (Juez Ponente) y la Jueza Fraticelli Torres.

²⁰ Como dispone la Regla de Evidencia 201(C), 32 L.P.R.A. Ap. VI, “[e]l Tribunal podrá tomar conocimiento judicial a iniciativa propia o a solicitud de parte”.

En resumidas cuentas, a base de la única prueba pericial presentada en el juicio, es forzoso concluir que las Apelantes emitieron un informe de compilación y certificaron y de haberlo hecho a tenor de los criterios de la profesión de CPA. Ello contravino las disposiciones de la Ley Núm. 293 por lo que no erró el TPI al emitir su dictamen.

IV.

Por los fundamentos antes expuestos, los que hacemos formar parte de esta Sentencia, se confirma el dictamen apelado.

Lo acordó y manda el Tribunal y lo certifica la Secretaria del Tribunal.

Lcda. Dimarie Alicea Lozada
Secretaria del Tribunal de Apelaciones