

REPÚBLICA DE PANAMÁ
ASAMBLEA LEGISLATIVA
LEGISPAN
LEGISLACIÓN DE LA REPÚBLICA DE PANAMÁ

Tipo de Norma: FALLO

Número: 590

Referencia: ENTRADA N° 590-01

Año: 2003

Fecha(dd-mm-aaaa): 24-06-2003

Título: DEMANDA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVA DE NULIDAD, INTERPUESTA POR EL LICDO. CARLOS HERRERA MORAN, EN REPRESENTACION DEL MOVIMIENTO DE CONTADORES PUBLICOS INDEPENDIENTES, PARA QUE SE DECLARE NULA POR ILEGAL, LA RESOLUCION N° 3 DE 30 DE AGOSTO DE 2000,...

Dictada por: CORTE SUPREMA DE JUSTICIA

Gaceta Oficial: 25184

Publicada el: 25-11-2004

Rama del Derecho: DER. ADMINISTRATIVO, DER. PROCESAL ADMINISTRATIVO

Palabras Claves: Normas técnicas y especificaciones, Contadores, Contabilidad, Contadores públicos, Comercio e industrias, Contadores públicos autorizados

Páginas: 17

Tamaño en Mb: 1.006

Rollo: 539

Posición: 1887

CORTE SUPREMA DE JUSTICIA
ENTRADA Nº 590-01
(De 24 de junio de 2003)

DEMANDA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVA DE NULIDAD, INTERPUESTA POR EL LICDO. CARLOS HERRERA MORÁN, EN REPRESENTACIÓN DEL MOVIMIENTO DE CONTADORES PUBLICOS INDEPENDIENTES, PARA QUE SE DECLARE NULA POR ILEGAL, LA RESOLUCIÓN Nº 3 DE 30 DE AGOSTO DE 2000, DICTADA POR LA JUNTA TÉCNICA DE CONTABILIDAD.

MAGISTRADO PONENTE: HIPÓLITO GILL SUAZO.

CORTE SUPREMA DE JUSTICIA - SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO.

PANAMÁ, VEINTICUATRO (24) DE JUNIO DE DOS MIL TRES (2003).-

VISTOS:

El licenciado Carlos Herrera M., actuando en nombre y representación de del Movimiento de Contadores Públicos Independientes, ha presentado acción de nulidad para que se declare nula, por ilegal, la Resolución No. 3, de 30 de agosto de 2000, dictada por la Junta Técnica de Contabilidad del Ministerio de Comercio e Industrias, publicada en la G.O. No. 24, 211, de 2 de enero de 2001.

I.Contenido del acto administrativo impugnado

A través de la referida resolución, la Junta Técnica de Contabilidad dispuso adoptar "en forma íntegra" las Normas de Contabilidad emitidas y

que emita el *Comité de Normas Internacionales de Contabilidad* (cuyas siglas en idioma inglés corresponden a IASC); la inscripción en el Registro de las Normas de Contabilidad Financiera de la Junta Técnica de un conjunto de normas emitidas por la IASC enunciadas por el acto; coordinar con la Comisión de Normas de Contabilidad Financiera (NOCOFIN), universidades y asociaciones profesionales la divulgación de las normas internacionales de contabilidad acogidas; así como la fecha de entrada en vigor de éstas a partir de "...los períodos fiscales que se inicien en el año 2001" (Cfr. foja 2).

II. Normas legales que se estiman violadas y conceptos de las infracciones.

La parte actora afirma que con la emisión del acto que demanda se han violado los artículos 14 de la Ley 57 de 1978; 2 y 23 de la Resolución No.39, de 10 de julio de 1986; y 36 de la Ley 15 de 1994.

La primera de estas disposiciones preceptúa en los literales c y h pertinentes lo que se transcribe a continuación:

“Artículo 14. Son funciones de la Junta Técnica de Contabilidad las siguientes:

...

...

c) **Procurar** la expedición de leyes, reglamentos y sus reformas, tendientes al mejoramiento del ejercicio profesional;

...

...

...

h) **Proponer** para su aprobación al Órgano Ejecutivo, por conducto del Ministerio de Comercio e Industrias, los reglamentos relativos al Código de Ética, el registro de las asociaciones profesionales y el ejercicio del oficio de contador”.

Para el actor esta norma contenida en la Ley que regula la profesión de contador público autorizado ha sido violada por interpretación errónea o, en su defecto, por falta de competencia del sujeto emisor del acto, porque no le concede facultad a la Junta Técnica para dictar normas reglamentarias de ningún tipo, ya que, según nuestro derecho positivo, corresponde al Órgano Ejecutivo de conformidad con el artículo 179, numeral 14, de la Constitución y 15 del Código Civil. Agrega que el acto acusado otorga al artículo violado un sentido o alcance que pugna con su letra y espíritu y desvirtúa su finalidad (foja 85).

Además, se vulnera el derecho de los comerciantes y contadores del país de conocer el texto preciso de las normas legales de contabilidad que los

rigen, porque aspira a aprobar antes de su existencia tales preceptos, o los que en el futuro expida la IASC, conculcándose el principio de legalidad al que está circunscrito el actuar público.

El acto cita un precedente de 25 de octubre de 2000 en que la Sala declaró ilegal la Resolución No. 4, de 10 de febrero de 1998, de la Junta Técnica que adoptaba normas internacionales de contabilidad (NIC), afirmando que la resolución que por medio de esta acción impugna es una copia rebelde de aquélla (foja 86).

La siguiente disposición fundamento de la demanda está contenida en la Resolución No. 39, de 10 de julio de 1986, de la Junta Técnica, que crea la Comisión de Normas de Contabilidad Financiera; literalmente dicha norma dispone:

“Artículo 2. Los objetivos de la Comisión son:

- a) Estudiar los requerimientos y los problemas técnicos de la Contabilidad y emitir las Normas de Contabilidad Financiera para la práctica profesional de la Contabilidad en la República de Panamá;
- b) Pronunciarse sobre los principios de contabilidad generalmente aceptados.

- c) Procurar la divulgación y la discusión de los proyectos de normas de contabilidad Financiera entre el gremio de Contadores Públicos Autorizados, otros profesionales afines y los sectores de la economía del país, para tratar de lograr su aceptación entre los grupos antes mencionados.
- ch) Revisar periódicamente las normas emitidas para actualizarlas de ser necesario.
- d) Absolver las consultas que se le formulen sobre las normas promulgadas por la Comisión y sobre otros asuntos que sean de su competencia”.

Considera el impugnante que este artículo ha sido transgredido porque el acto acusado desconoce su finalidad. El acto carece de objeto o contenido ya que no prevé norma de contabilidad alguna que establezca técnicas, procedimientos y metodologías conforme a las que los comerciantes y contadores públicos deban rendir informes financieros y económicos.

Asegura que el acto se limita a enunciar de modo incorrecto e incompleto los títulos de ciertas normas internacionales de contabilidad de la IASC, de ahí que las mismas no han pasado del ámbito psíquico al jurídico, lo que impide su adecuada aplicación e incumple con requisitos formales que afectan su validez, incurriendo en el motivo de ilegalidad consecuente previsto en el artículo 26 de la Ley 135 de 1943. Además, consiste en un instrumento no consultado con los usuarios (sectores económicos y profesionales) lesionados con su adopción (fojas 89-90).

El artículo 23 *ibídem* también se esgrime violado. Esta disposición establece que las normas de contabilidad aprobadas por la Comisión deberán ser enviadas a la Junta Técnica de Contabilidad para su registro y promulgación oficial para cumplir lo señalado al respecto por el artículo 86 Decreto 26 de 17 de mayo de 1986.

Según el actor, esta norma se violó por omisión ya que el acto acusado al ser de carácter general omite publicar el texto íntegro del contenido de las normas internacionales de contabilidad adoptadas, lo que impide un real conocimiento, divulgación y publicación, convirtiéndose en un acto irregular de imposible ejecución por sus destinatarios (foja 91).

El artículo 36 de la Ley 15 de 1994 sobre derecho de autor es la última excusa que invoca la demanda. Regula lo relativo al derecho de explotación exclusiva de la obra por el autor, y aspectos de lo que se conoce como derecho patrimonial en el rubro autorial.

Afirma el apoderado judicial del demandante que se violó el mencionado artículo al preterir su aplicación, porque entre la IASC y el

gobierno nacional no existe contrato de licencia que permita a los comerciantes, empresarios y contadores públicos utilizar o explotar legítimamente dichas normas internacionales, cuyo derecho autoral es del primero, aspecto que está sometido a la referida Ley 15. Esto viola el derecho de autor de la IASC (foja 92).

La demanda de nulidad incluyó una solicitud de suspensión provisional de los efectos del acto acusado que fue decidida por la Sala mediante Resolución fechada el 26 de noviembre de 2001, accediendo a lo pedido (fojas 99-102).

En alegato de conclusión que corre de fojas 133 a 136, el actor reitera los argumentos por los cuales considera que la Resolución No. 3, de 30 de agosto de 2000, ha de ser declarada ilegal.

III. Informe explicativo de conducta

Por medio de Nota No. DEVMI-005-02, de 2 de enero de 2002 (fojas 107-110), la Junta Técnica de Contabilidad dio contestación al

requerimiento de informe de la Sala fundamentado en el artículo 33 de la Ley 33 de 1946. Según este documento, en el aparte relativo a antecedentes, afirma que el proceso de globalización exige que las actividades profesionales, comerciales, bancarias y de seguros deben cumplir con principios y políticas uniformes expedidas por organismos reguladores internacionales, en pro de evaluación de resultados. Cita como ejemplos dos Acuerdos adoptados por la Superintendencia de Bancos, que aprueban normas internacionales para el registro contable de éstos y para la elaboración de sus estados financieros.

Agrega que su proceder se apega a derecho y tiene como finalidad uniformar los criterios contables, utilizando normas que son dogmas de la ciencia contable, que no requieren mayor divulgación puesto que son de conocimiento de todo el que haya estudiado contabilidad, con prescindencia del nivel secundario o universitario cursado.

Agrega que los comerciantes están obligados a tener registros contables aplicando normas de contabilidad vigentes en el país, y para ello requieren los servicios de profesionales de la contabilidad que conocen los principios de su profesión.

IV. Opinión legal de la Procuraduría de la Administración

Según Vista Fiscal No. 298, de 4 de julio de 2002 (fojas 118-129), la dependencia del Ministerio Público, mediante el Procurador de la Administración Suplente, intervino en interés de la Ley y estima que le asiste razón a la parte actora, porque si bien la emisión de la actuación de la Junta Técnica se produjo con la intervención de la Comisión de Normas de Contabilidad Financiera que aprobó las disposiciones emitidas por la IASC, la Junta Técnica carece de competencia legal para adoptar las normas internacionales de contabilidad emitidas y que expida el citado organismo internacional (Cfr. foja 128).

V. Consideraciones y decisión de la Sala

Expuestos estos antecedentes, la Sala procede a resolver en el fondo el proceso bajo estudio.

El examen de tutela de la legalidad que este tipo de asunto contencioso conlleva, determina el análisis de la Sala acerca de si el acto emitido por la Junta Técnica de Contabilidad se ajusta o no a las normas invocadas en la demanda de nulidad.

Los argumentos centrales de invalidez del acto acusado consisten en que la emisión de la Resolución No. 3, de 30 de agosto de 2000, de la Junta Técnica de Contabilidad excede el límite de la potestad reglamentaria, que no ostenta dicho organismo dependiente del Ministerio de Comercio e Industrias, y que la dependencia carece de competencia para proveer sobre dicha materia. Por tanto, a juicio del proponente de la demanda, el acto acusado viola directamente entre otras disposiciones el artículo 14 de la Ley reguladora de la profesión de contador público autorizado y que crea la entidad emisora del acto censurado.

Por medio de fallo de 25 de octubre de 2000, la Sala anuló la Resolución No. 4, de 10 de febrero de 1998, anterior intento de la Junta Técnica de Contabilidad de adoptar normas de contabilidad internacional para ser aplicadas por los comerciantes y contadores públicos en general de Panamá, lo que no le es permitido a la luz del conjunto de competencias que le viene conferido por la Ley 57, de 1 de septiembre de 1978, específicamente el artículo 14 ibídem, que lista las atribuciones de ese organismo oficial.

El extracto medular de la referida resolución destaca lo siguiente:

“Una minuciosa revisión de la Ley en mención especialmente del artículo 14 citado, que contiene las atribuciones de la dependencia ministerial, no faculta u otorga competencia a la Junta Técnica de Contabilidad en la materia objeto de censura, es decir, para la adopción de normas internacionales de contabilidad financiera a fin de ser aplicadas en la República de Panamá, ni para acoger normas y guías internacionales de auditoría del Comité de Prácticas Internacionales de Auditoría de la Federación Internacional de Contadores, tal como preceptúan los artículos primero y segundo de la parte resolutive del acto administrativo demandado. De acuerdo se desprende de la Ley, la Junta Técnica de Contabilidad carece de competencia en el rubro descrito, criterio que fue plasmado por la Sala al ordenar la suspensión de la Resolución No. 4, de 10 de febrero de 1998, censurada, porque para este Tribunal los literales c y h del artículo 14 de la Ley 57 de 1978 *atribuyen al Órgano Ejecutivo, por intermedio del Ministerio de Comercio e Industrias, las facultades que indebidamente ha ejercido la Junta Técnica de Contabilidad*”. (Caso: Rodolfo Guillén versus Junta Técnica de Contabilidad. Magda. Ponente: Mirtza de Aguilera).

La falta de competencia es uno de los motivos de nulidad absoluta del acto administrativo que contiene la Ley 38 de 2000, en su artículo 52, numeral 2. Vale precisar que al tiempo de la emisión del acto acusado estaba vigente el artículo 26 de la Ley 135 de 1943 (reformado por el 16 de la Ley 33 de 1946), contentivo de los motivos de nulidad del acto administrativo, que incluía evidentemente aquella causal de invalidez, por lo que esta disposición es claramente aplicable debido a sus efectos residuales.

La sentencia ut supra abordó el factor de incompetencia como causal de nulidad de los actos administrativos, en seguimiento de la doctrina

tribunalicia sentada mediante sentencia de 23 de octubre de 1991, que precisó los tipos de falta de competencia administrativa de los agentes y entidades de la Administración Pública, siguiendo a Waline citado por Vedel y Devolvé (Derecho Administrativo, 1990, pp. 297-300), la Sala dijo lo siguiente sobre tal clasificación:

"1.-Incompetencia por razón de la materia (ratione materiae). En este caso el agente es incompetente en razón del objeto de su acto y se presenta, sobre todo, cuando el agente o entidad administrativos realizan actividades sobre materias atribuidas a otras autoridades (Por ejemplo, si un funcionario de salud expide un acto regulando el pago de impuestos).

2.-Incompetencia por razón del lugar (ratione loci). Esta hipótesis se da cuando el funcionario o entidad administrativos toma una decisión o actúa fuera del ámbito geográfico que la ley le señala como marco de su actuación (Por ejemplo, si un Alcalde destituye a un funcionario de otro Municipio).

3.- Incompetencia por razón de tiempo (ratione temporis). Esta hipótesis se produce cuando un agente administrativo toma una decisión fuera del tiempo en el cual está habilitado para obrar. Así, por ejemplo, cuando un funcionario no obstante tener facultad para nombrar a un subalterno lo hace en forma anticipada a la fecha en que se ha de producir la vacante; cuando el agente toma una decisión con efectos retroactivos sin estar autorizado para ello; cuando se trata de cobrar un impuesto antes del término previsto para su pago.

Esta clasificación -colige el citado fallo- es importante en nuestra materia ya que el artículo 26 de la Ley 135 de 1943, reformado por el artículo 16 de la Ley 33 de 1946, señala que la falta de competencia del funcionario o de la entidad que haya emitido un acto administrativo puede darse en razón de cualquiera de los tres vicios de incompetencia arriba indicados". (Caso: Díaz, Villarreal & Asociados, en representación de Rodolfo Guillén Vs. Resolución No. 4, de 10 de febrero de 1998, emitida por la Junta Técnica de Contabilidad. Magdo. Ponente: Adán Arnulfo Arjona).

Como en aquél, el presente caso consiste en que la dependencia oficial emisora del acto administrativo demandado ha incurrido en quebrantamiento del factor competencial para la emisión de éste. Se trata de incompetencia por el factor "*ratione materiae*", ya que la Junta Técnica de Contabilidad no tiene atribuida, según la Ley orgánica que regula el ejercicio de la profesión de contador público, la facultad de aprobar las normas de contabilidad internacionales expedidas por organismos privados o de derecho público foráneos.

Ésta es una atribución que, al tenor del literal c del artículo 14 de la Ley 57 de 1978, en su sentido correcto y ajustado a los principios que rigen nuestro sistema jurídico, corresponde al Órgano Ejecutivo, esto es, el organismo público integrado por el Presidente de la República y el Ministro o Ministros de Estado correspondientes (Art. 170 C.N.), para este caso, el Ministro de Comercio e Industrias, tal como fue anotado claramente en la sentencia de 25 de octubre de 2000 citada.

La facultad normativa y reglamentaria ejercida por la Junta Técnica no puede interpretarse ni se extrae en su favor del texto de los verbos "procurar" (literal c) y "proponer" (literal h) del tantas veces citado artículo 14 de la Ley 57 de 1978.

La Sala coincide con el atinado criterio incluido en el salvamento de voto de uno de los gremios profesionales miembros de la Junta Técnica, actual demandante de la Resolución No. 3 de 2000, que no armonizó respecto a la expedición de esta decisión, entre otros motivos, porque la Junta no tiene competencia para adoptar normas de contabilidad internacionales expedidas o que en el futuro emita la IASC, ya que “la facultad de procurar la expedición de leyes, reglamentos y sus reformas que el literal C del artículo 14 de la Ley 57 de 1978, le atribuye..., no implica, en modo alguno, facultad para legislar. Contrariamente, limita la potestad de la Junta Técnica de Contabilidad a ejercer el deber de interesarse en el mejoramiento del ejercicio de la profesión, a través de fórmulas adecuadas, tales como ponencias, proposiciones, comunicados, sugerencias y proyectos, que se manifiestan, finalmente, en las leyes, reglamentos y sus reformas, adoptados por los organismos previamente establecidos para esos fines” (G.O. No. 24,211, de 2 de enero de 2001, p. 8).

Importa anotar que en Derecho Público rige el principio de estricta legalidad que emana del artículo 18 constitucional, -hoy potenciado y reforzado específicamente por el artículo 34 de la Ley 38 de 2000, cuyo libro segundo regula el procedimiento administrativo general-. Según este principio, los organismos y funcionarios sólo pueden hacer lo que la Ley manda u ordena. La finalidad incuestionable del principio *positivizado* es

someter a la Administración Pública a la observancia de la juridicidad que nuclea todo el ordenamiento, preserva la seguridad jurídica al ser garantía de protección de derechos de los asociados y deberes correlativos exigibles a éstos, y marca las pautas imprescindibles del correcto desenvolvimiento del aparato público, en consonancia con la noción y práctica del Estado Constitucional y Social de Derecho.

La Sala discrepa del informe explicativo de conducta rendido por la Junta Técnica, en cuanto propone como ejemplo que propicia el respaldo o justificación de su actuación, que la Superintendencia de Bancos aprobó normas de contabilidad financiera aplicables por los bancos de la plaza. Esta opinión pierde de vista que el ente regulador de la banca nacional sí posee facultad legal, según el artículo 16 numeral 9 del Decreto Ley 9, de 26 de febrero de 1998, para adoptar como lo hizo normas técnicas de contabilidad para los registros contables de los bancos establecidos en el país, la presentación de estados financieros y otras informaciones requeridas sobre operaciones, normas internacionales de contabilidad y las normas internacionales de auditoría de la Comisión de Normas Internacionales de Contabilidad, tal como el Tribunal expresara en sentencia de 27 de marzo de 2002 (Caso: Rodolfo Guillén versus Superintendencia de Bancos -Acuerdo No. 4-99, de 11 de mayo de 1999. Mgdo Ponente: Adán Arnulfo Arjona López).

Competencia que en cuanto a la aprobación de normas internacionales de contabilidad carece la Junta Técnica de Contabilidad. Esto en función de que, como fue reseñado en el referido fallo, "...la adopción de normas internacionales de contabilidad *per se* no es lo que pudiera considerarse como ilegal, sino que la entidad que las adopta tenga o no la facultad para ello", y ya se ha dicho remarcadamente que la Junta Técnica en mención no ostenta esa atribución, asidero por el cual procede declarar probado el cargo de ilegalidad cometido por el acto acusado contra el artículo 14 de la Ley 57 de 1978.

La Sala estima que es innecesario pronunciarse sobre los restantes cargos de injuridicidad alegados.

Por último, cabe advertir a la Junta Técnica de Contabilidad el contenido del artículo 54 de la Ley 135 de 1943, que prohíbe al funcionario o ente público emisor del acto anulado por la Sala, su reproducción, si éste conserva "la esencia de las mismas disposiciones revocadas", salvo que con posterioridad desaparezcan los fundamentos legales del pronunciamiento de invalidez.

Esta interdicción a la autoridad es importante porque de quebrantarse configuraría causal de *desacato* al Tribunal, cuyas sentencias son finales, definitivas y obligatorias, al tenor de los artículos 203, in fine, de la Constitución de la República, y 99 del Código Judicial, mientras que expresamente el artículo 52 de la Ley orgánica de lo contencioso administrativo les endilga el efecto jurídico de "*obligatorias para los particulares y la Administración*".

Por tanto, la Sala Tercera Contencioso Administrativa de la Corte Suprema de Justicia, administrando justicia en nombre de la República y por autoridad de la Ley, **DECLARA ILEGAL** la Resolución No. 3, de 30 de agosto de 2000, dictada por la Junta Técnica de Contabilidad del Ministerio de Comercio e Industrias, publicada en la G.O. No. 24, 211, de 2 de enero de 2001, dentro del proceso de nulidad presentado por el Movimiento de Contadores Públicos Independientes, mediante apoderado judicial.

NOTIFÍQUESE, COMUNIQUESE Y PUBLÍQUESE EN LA GACETA OFICIAL.

HIPOLITO GILL SUAZO

ARTURO HOYOS

WINSTON SPADAFORA F.

JANINA SMALL
SECRETARIA
