

16 de Noviembre de 1999

Proceso Contencioso
Administrativo de
Nulidad

Emisión de Concepto La firma de abogados Díaz, Villarreal & Asociados, en representación de Rodolfo Guillén, para que se declare nula, por ilegal, la Resolución No. 4, de 10 de febrero de 1998, emitida por la Junta Técnica de Contabilidad del Ministerio de Comercio e Industrias.

Honorable Magistrado Presidente de la Sala Tercera, de lo Contencioso administrativo, Corte Suprema de Justicia. E.S.D.:

Con el respeto que nos distingue, acudimos a su Despacho para emitir concepto jurídico dentro del proceso contencioso administrativo de nulidad incoado por la firma forense Díaz, Villarreal & Asociados, el cual ha quedado descrito a márgenes superiores del presente documento.

En el desarrollo de este proceso intervendremos en interés de la legalidad, en virtud de claras disposiciones jurídicas que así lo prevén para este tipo de asuntos.

I. De la pretensión de nulidad del acto:

La presente demanda corregida pide la declaratoria de nulidad de la Resolución No. 4, de 10 de febrero de 1998, por ser presuntamente violatoria de la Ley 57, de 1º de septiembre de 1978, que regula la profesión de *¿Contador Público Autorizado¿* y crea la Junta Técnica de Contabilidad.

Igualmente, la actora solicitó la suspensión provisional de los efectos de acto administrativo acusado, a lo que la Sala mediante auto de 25 de agosto de 1999, resolvió estimando la petición, ya que según dicha Corporación de Justicia, *¿Se observa que a través de la resolución acusada la Junta Técnica de Contabilidad ha adoptado como propias y de aplicación para la República de Panamá normas internacionales de contabilidad y de auditoría emitidas y que en el futuro emitan los organismos que se mencionan en los artículos 1 y 2 de dicha resolución. En concepto de la Sala, la adopción de estos reglamentos y su incorporación a la legislación nacional parece contrariar el texto del artículo 14 de la Ley No. 57 de 1978, ya que esta norma no faculta al mencionado organismo para expedir o adoptar reglamentos¿, sino que ello compete al Organismo Ejecutivo vía Ministerio de Comercio e Industrias (fojas 72 y 73).*

Entre otros considerandos, estas fueron las razones que impulsaron a la Sala a decretar la suspensión provisional de los efectos de la Resolución No. 4, de 10 de febrero de 1998, proferida por la Junta Técnica de Contabilidad.

II. Los hechos y omisiones fundamentales de la demanda los contestamos a continuación:

Primero: Es cierto, por ello, lo aceptamos.

Segundo: Esto no es un hecho, sino transcripción literal de una norma jurídica contenida en la Ley 57 de 1978, como tal lo tenemos.

Tercero: Este punto lo contestamos igual que el anterior, bajo la salvedad de que ahora el actor transcribe una disposición (artículo 85) del Decreto Ejecutivo No. 26, de 17 de mayo de 1984, preceptivo del Código de Ética Profesional aplicable a los Contadores Públicos Autorizados, como tal, lo tenemos.

Cuarto: Este aparte se responde igual que el anterior, sólo que se transcribe literalmente el artículo 86, del citado Decreto No. 26 de 1984.

Quinto: Esto tampoco constituye un hecho sino una opinión y argumento jurídico de la parte actora, con cuyo análisis este Despacho coincidirá o no previo estudio y confrontación de los actos administrativos acusados con las normas legales que se estiman infringidas.

Sexto: Es cierto, por tanto, lo aceptamos.

III. En cuanto a las disposiciones legales que se estiman infringidas y el concepto de su violación, expuestos por el demandante, este Despacho opina lo siguiente:

El accionante estima que la Resolución No. 4, de 10 de febrero de 1998, ha violado el artículo 14 de la Ley 57, de 1º de septiembre de 1978, que preceptúa literalmente los que a seguidas se copia:

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

- a) Velar por el fiel cumplimiento de la presente Ley;
- b) Vigilancia del ejercicio profesional con el objeto de que éste se realice dentro del más alto plano técnico y ético, con la colaboración de las Asociaciones Profesionales;
- c) Procurar la expedición de leyes, reglamentos y sus reformas, tendientes al mejoramiento del ejercicio profesional;
- d) Expedir la licencia de idoneidad profesional de que trata esta Ley y registrar las asociaciones profesionales.
- e) Conceder los permisos especiales a que se refiere el Artículo 7º de esta Ley.
- f) Investigar las denuncias formuladas contra los Contadores Públicos Autorizados o contra cualquier persona que infrinja las disposiciones de esta Ley o del Código de Ética Profesional, y sancionarlas o solicitar su sanción a las autoridades competentes.
- g) Suspender temporal o indefinidamente o cancelar las licencias de idoneidad profesional a los profesionales que previo proceso fueron declarados culpables, de:
 - i) Haber obtenido mediante engaño, falsedad o soborno su licencia de idoneidad profesional;
 - ii) Negligencia, incompetencia o deshonestidad comprobada en el ejercicio de la profesión;
 - iii) Infringir las disposiciones de esta Ley o del Código de Ética Profesional;
 - iv) Haber sido condenado por prevaricato, violación de secretos, falso testimonio, falsedad, robo o cualquier delito contra la fe pública o la propiedad.
- 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.¿

De acuerdo al demandante, esta disposición legal ha sido violada ¿directamente¿ por la Resolución No 4, de 10 de febrero de 1998, sin especificar el numeral que ha sido contravenido así como tampoco si ello ha operado por acción u omisión. En todo caso,

explica la presunta infracción afirmando que la citada norma es clara al establecer las funciones de la Junta Técnica de Contabilidad adscrita al Ministerio de Comercio e Industrias, y que entre tales atribuciones no está la de adoptar ¿per se, como propias, y de aplicación en la República de Panamá, normas internacionales de Contabilidad y menos aún eliminar del Registro de Normas de la Junta técnica de Contabilidad las normas de Contabilidad Financiera existentes, debidamente adoptadas por la Comisión de Normas de Contabilidad Financiera constituida por las Asociaciones Profesionales de Contabilidad¿ (foja 64).

En conclusión, asegura que la violación directa ha ocurrido por la adopción para la República de Panamá de las normas comentadas creadas por organismos distintos a la Comisión de Normas de Contabilidad Financiera de Panamá, y por eliminar el mencionado Registro de normas de Contabilidad Financiera. (foja 65).

En efecto, resulta evidente que mediante la Resolución impugnada la Junta Técnica de Contabilidad rebasa su esfera de competencia al disponer adoptar para sí y de aplicación general en la República de Panamá normas internacionales de contabilidad financiera, así como las que en el futuro emita la ¿Comisión de Normas Internacionales de Contabilidad¿; prohija las Guías y Normas Internacionales de Auditoría emitidas y que emita el Comité de Prácticas Internacionales de Auditoría de la Federación Internacional de Contadores, para la auditoría de los Estados Financieros; además de ordenar que las disposiciones citadas entrarían a regir en los períodos fiscales que se inicien en 1999. Para constatar esto sólo basta leer los artículos 1 y 2 de la referida Resolución No. 10 de 1998, así como el señalamiento que de ello hace el Auto consultable a fojas 71 y siguientes del presente expediente contencioso de nulidad.

La falta de competencia, indebidamente reseñada en la Ley contencioso administrativa patria, bajo el nomen ¿incompetencia de jurisdicción¿, es una típica causal o motivo de nulidad del acto administrativo. Ella surge cuando el funcionario u organismo público que emite el acto administrativo reprochable lo hace careciendo de facultad para ello, ya por no autorizarlo la Ley o el Reglamento, o bien emitiéndolo cuando su potestad al respecto ha cesado.

En el presente asunto, previa atenta lectura del artículo 14 de la Ley 57 de 1978, que regula la profesión de Contador Público Autorizado, y que entre otras disposiciones, crea la Junta Técnica de Contabilidad como ente público adscrito al Gobierno Central a través del Ministerio de Comercio e Industrias, nos percatamos que esa norma ni ninguna otra de la Ley, prevé como atribución de la citada entidad, la de aprobar Normas o Tratados Internacionales, aún cuando puedan referirse a materias de interés para la Junta Técnica de Contabilidad, y más que ello para la profesión de Contador Público Autorizado, y en fin de trascendencia al país panameño en general.

Este Despacho con relación a la materia de competencia ha dicho, recientemente, en Vista No 500, fechada el 18 de octubre de 1999 que:

¿La competencia, en Derecho Administrativo, puede definirse como ¿la facultad o poder jurídico que tiene una autoridad para ejercer determinada función¿. A contrario sensu, cuando la autoridad toma una decisión o emite un acto administrativo sin estar facultada para ello según la Ley o los reglamentos, incurre en falta de competencia, uno de los motivos de ilegalidad por el cual su actuación puede ser tachada o acusada de invalidez.

El profesor colombiano Libardo Rodríguez, de quien hemos tomado la definición, afirma que la causal de nulidad por incompetencia se puede configurar ¿por violación de cualquiera de los elementos que conforman la competencia...el material, el territorial y el temporal¿. El primero se refiere al conjunto de atribuciones que una autoridad puede ejercer legalmente; el segundo, consiste en el territorio dentro del cual la

autoridad puede ejercer legalmente sus funciones; y el tercero, alude al tiempo durante el cual la autoridad puede ejercer legalmente sus funciones.

Siguiendo el contenido e inteligencia del párrafo que precede estamos convencidos que la Resolución No. 4, de 10 de febrero de 1998, viola el factor material de la competencia, esto es, el conjunto de atribuciones que un funcionario u organismo público puede ejercer de acuerdo a la Ley o los Reglamentos ajustados a Derecho, siendo que en el presente caso la Junta Técnica de Contabilidad carece de competencia para prohijar o adoptar normas jurídicas de la naturaleza que han sido ¿insertadas en nuestro ordenamiento jurídico¿.

Para el argentino y maestro Cassagne la competencia consiste en ¿la aptitud legal que surge del conjunto de facultades y atribuciones que corresponden a los órganos y sujetos estatales¿.

Este autor no acepta la asimilación que hacen algunos autores entre competencia y capacidad de las personas físicas, ya que en Derecho Público la competencia cumple una función muy similar a la capacidad de las personas ideales o jurídicas en lo que respecta a la observancia del principio de la especialidad que debe regir la actuación de los sujetos y órganos estatales.

En pocas palabras, el principio de la especialidad de la competencia se refiere a aquellas facultades expresas o implícitas ¿como derivación o extensión de normas expresas- como las competencias inherentes que surgen de los fines establecidos en el acto de creación del órgano o ente, con los límites propios de la reserva de la Ley donde se requiere la existencia de norma legal expresa.

Este argumento del autor importa para el presente caso, ya que en la parte motiva o considerandos de la Resolución

No. 4, de 10 de febrero de 1998, acto acusado, se hace

directo señalamiento a las atribuciones que le otorga a la Junta Técnica de Contabilidad la Ley 57 de 1978 (Artículo 14), específicamente a las funciones de vigilancia del ejercicio de la profesión tendiente su más alto plano técnico y ético, con la colaboración de las asociaciones profesionales del ramo; así como procurar la expedición de leyes, reglamentos y sus reformas para el mejoramiento del ejercicio de la profesión. (Ver primer Considerando de la Resolución No. 4, de 10 de febrero de 1998, p. 69 de los autos).

A nivel jurisprudencial, la Sentencia de la Sala Tercera de la Corte Suprema de Justicia, fechada el 23 de octubre de 1991, bajo la ponencia del Magistrado Arturo Hoyos destaca la clasificación de la ¿incompetencia de un agente o entidad de la Administración Pública¿, y que de acuerdo a M. Waline, citado por Vedel y Devolvé, dicha incompetencia puede ser por razón de la materia (*ratione materiae*); por razón del lugar (*ratione loci*) y por razón del tiempo (*ratione temporis*), y agrega la Sala que esta ¿clasificación es importante en nuestra materia ya que del 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 dictado un acto administrativo es un motivo de ilegalidad del acto. La ilegalidad del acto administrativo puede darse por razón de cualquiera de los tres vicios de incompetencia arriba indicados¿. (R.J., Oct., 1991, p. 135).

Esto nos llama a pensar que por inferencia, la Junta Técnica de Contabilidad, creyó estar investida de la facultad o atribución de adoptar ¿con lo cual prácticamente creaba o daba origen- las normas jurídicas que aunque con carácter internacional lograran a su entender los fines de mejoramiento del ejercicio de la profesión reseñados en la parte motiva de la Resolución destacada. Propósitos que, realmente, son funciones

(atribuciones) que debe cumplir la Junta Técnica de Contabilidad dentro de otro papel o contexto, ya que éstas no tienen un carácter normativo sino fiscalizador (veedor) y estimulador o promotor de las normas jurídicas, de allí lo de procurar, para que éstas sean dictadas por los entes públicos competentes, ya se trate de Reglamentos o Leyes.

A nuestro juicio, no es aplicable el criterio de discrecionalidad en haber de la Junta Técnica para permitir la legitimación de su actuación con relación al acto administrativo demandado. Rige, salvo mejor opinión, el principio de legalidad que ha sido desconocido en este asunto por el organismo emisor.

Este es el sentir que acertadamente observara la Sala al ordenar la suspensión del acto acusado, cuando reseña que el artículo 14 de la Ley 57 de 1978 ¿no faculta al mencionado organismo para expedir o adoptar reglamentos. Esta facultad, según los literales c) y h) del mismo precepto, corresponde al Organo Ejecutivo...¿ (foja 73).

Consideramos que la apreciación de la Junta Técnica de Contabilidad ha sido errónea al aplicar dichas atribuciones contenidas en la Ley. Este organismo, al interpretar incorrectamente tales atribuciones, y sobre todo los verbos vigilar y procurar, ha rebasado el marco

formal y material de su competencia, proveyendo sobre una materia ajena a su competencia, tal cual ha sido analizado en el presente caso.

Las disposiciones jurídicas al principio identificadas, son normas de carácter internacional, que sólo podrían ser aplicadas en el Estado panameño de ser adoptadas por éste, mediante los mecanismos constitucionales previstos al efecto.

En este asunto, desconocemos de disposición que con jerarquía de Ley atribuya a la Junta Técnica de Contabilidad el acogimiento de normas internacionales como las objeto de estudio, sin ignorar que, por ejemplo, la Superintendencia de Bancos, organismo de la Administración Pública nacional, ha emitido Acuerdos como el Acuerdo No. 4-99, de 11 de mayo de 1999, (G.O. No. 23,841, de 15 de julio de 1999) mediante el que entre otras disposiciones, adopta como normas técnicas de contabilidad para los registros contables de los Bancos establecidos en Panamá, la presentación de sus estados financieros y demás información requerida sobre sus operaciones las normas o principios vigentes en cada momento correspondiente a:

1) Las Normas Internacionales de Contabilidad de la Comisión de Normas Internacionales de Contabilidad; y

2) Los Principios Contables Generalmente Aceptados en los Estados Unidos de América (US-GAAP). (Cfr. artículo 1).

Este Acuerdo de la Superintendencia de Bancos sí posee fundamento jurídico. Este nace del Decreto Ley 9, de 26 de febrero de 1998 (G.O. No.23,499, de 12 de marzo de 1998), ¿Por el cual se reforma el régimen bancario y se crea la Superintendencia de Bancos¿, en su artículo 16, numeral 10, que para propósitos ilustrativos copiamos:

¿ARTICULO 16. ATRIBUCIONES DE LA JUNTA DIRECTIVA. La Junta Directiva actuará como órgano consultivo y como máximo órgano de regulación y fijación de políticas generales de la Superintendencia. Corresponderá a la Junta Directiva el ejercicio de las siguientes atribuciones:

...

...

...

10) Fijar las reglas generales que deben seguir los Bancos en su contabilidad.

...

...
...¿

Al carecer de sustento jurídico la Resolución No 4, de 10 de febrero de 1998, emitida por la Junta Técnica de Contabilidad, y con asidero en todas las razones comentadas que explican la falta de competencia de la Junta Técnica de Contabilidad para regular la materia contenida en dicho acto administrativo, además de que el Informe Explicativo de Conducta (fojas 77-78) no da mayores ni mejores luces que fundamenten legalmente la Resolución impugnada, solicitamos a la Sala que declare nulo, por ilegal, el referido acto, que contraviene específicamente el artículo 14 de la Ley 57, de 1o. de septiembre de 1978 (G.O. No. 18,673, de 28 de septiembre de 1978).

IV.Derecho: Aceptamos el que invoca la parte actora como fundamento de su pretensión.

V.Pruebas: Aceptamos como tales los documentos auténticos que reposan en el expediente y las copias, siempre que éstas estén autenticadas por el funcionario o entidad competente, para dar cumplimiento a lo que dispone el artículo 820 del Código Judicial.

Coincidimos con el impugnante en cuanto a la solicitud que hace a fojas 66 de los autos.

De los honorables Magistrados,

Atentamente,

Lic. Linette Landau
Procuradora de la Administración
(Suplente)

LL/22/bdec.

Licda. Martha García H.
Secretaria General a.i.