

Acción Contencioso-Administrativa
de Nulidad

Rubén Bustamante interpone Demanda Contencioso Administrativa de Nulidad contra una frase del artículo 43 del Decreto No. 26 del 17 de mayo de 1984, publicada en la Gaceta Oficial No. 20,070 del lunes 4 de junio de 1984.

Demanda

HONORABLE MAGISTRADO PRESIDENTE DE LA SALA TERCERA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA DE LA REPÚBLICA DE PANAMÁ:

Quien suscribe, RAFAEL RIVERA CASTILLO , varón, panameño, mayor de edad con cédula de identidad personal No. 4-275-104, abogado en ejercicio, con oficinas en el Edificio BDO, Avenida El Paical, Ciudad de Panamá, República de Panamá, lugar donde recibo notificaciones personales y localizable al teléfono 280-8802, actuando en nombre y representación de RUBÉN BUSTAMANTE RUÍZ, de generales conocidas en el Poder que antecede, a fin de interponer la presente DEMANDA CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVA DE NULIDAD con SOLICITUD DE SUSPENSIÓN PROVISIONAL DEL ACTO ADMINISTRATIVO ante la Sala Tercera de lo Contencioso Administrativo de la Corte Suprema de Justicia, con relación a la acción prevista en el numeral 2 del artículo 206 de la Constitución Nacional, y en el artículo 97 siguientes y concordantes del Código Judicial de la República de Panamá y artículo 42, siguientes y concordantes de la Ley No. 135 de 1943, modificada por la Ley No. 33 de 1946, para que previo los trámites de este tipo de proceso, esta Sala formule mediante sentencia final, definitiva y obligatoria, que es NULO POR ILEGAL el artículo 43 del Decreto No. 26 del 17 de mayo de 1984, específicamente la frase "Sería poco profesional si el Contador Público Autorizado iniciara o realizara una campaña publicitaria activa", publicada en la Gaceta Oficial No. 20,070 del lunes 4 de junio de 1984, por ser dicha frase infractora del artículo 12 y literal (f) del artículo 14 de la Ley No. 57 de 1 de septiembre de 1978.

I. LAS PARTES

PARTE DEMANDANTE

RUBEN BUSTAMANTE R., varón, panameño, mayor de edad, con cédula de identidad personal n.º 3-77-130, contador público autorizado con domicilio en el Edificio BDO, Avenida El Paical, Corregimiento de Bethania, Ciudad de Panamá, República de Panamá, representado en este proceso por el Licdo. RAFAEL RIVERA CASTILLO, varón, panameño, mayor de edad, abogado en ejercicio, con cédula de identidad personal n.º 4-275-104 en calidad de APODERADO PRINCIPAL y por la Licda. MALVIS A. MINA MUÑOZ, mujer, panameña, mayor de edad, abogada en ejercicio, con cédula de identidad personal n.º 8-810-130, en calidad de APODERADA SUSTITUTA, ambos con oficinas profesionales ubicadas en el Edificio BDO, Avenida El Paical, Corregimiento de Bethania, Ciudad de Panamá, República de Panamá, teléfono n.º 279-9700, correo electrónico: rrivera@bdo.com.pa y mmina@bdo.com.pa respectivamente.

PARTE DEMANDADA

El señor MINISTRO DE COMERCIO E INDUSTRIAS, AUGUSTO AROSEMENA MORENO, en representación del ORGANO EJECUTIVO, con oficinas en Plaza Edison, Sector El Paical, Pisos 2, en donde recibe notificaciones personales, representado en este proceso por el Licdo. RIGOBERTO GONZALES, señor PROCURADOR DE LA ADMINISTRACIÓN, con oficinas en Avenida Cuba, Calle de La Concordia, Ciudad de Panamá, en donde recibe notificaciones personales.

II. LO QUE SE DEMANDA

Mediante la presente demanda contencioso-administrativa de nulidad que se promueve y tal como se deduce de los hechos expuestos, lo que se solicita a la Sala Tercera de la Honorable Corte Suprema de Justicia es que declare NULO por ILEGAL la frase “sería poco profesional si el Contador Público Autorizado iniciara o realizara una campaña publicitaria activa” establecida en el artículo 43 del Decreto No. 26 del 17 de mayo de 1984, publicado en la Gaceta Oficial No. 20,070 del lunes 4 de junio de 1984.

III. HECHOS EN LOS QUE SE FUNDAMENTA LA DEMANDA:

PRIMERO: Que el 4 de junio de 1984, el Órgano Ejecutivo, a través del Ministerio de Comercio e Industrias, aprobó el Decreto No. 26 del 17 de mayo de 1984, por el cual se aprueba el Código de Ética Profesional para los Contadores Públicos Autorizados, publicado en la Gaceta Oficial No. 20,070 del día lunes 4 de junio de 1984.

SEGUNDO: Que el artículo 43 del Decreto No. 26 del 17 de mayo de 1984, señala la prohibición de a la publicidad por parte de los Contadores Públicos Autorizados, señalando que “sería poco profesional si el Contador Público Autorizado iniciara o realizara una campaña publicitaria activa”, sin que la norma de jerarquía legal que le sirve de fundamento, es decir, la Ley No. 57 de 1 de septiembre de 1978 autorice dicha prohibición en los términos generales y absolutos que propone dicha frase.

IV. TRANSCRIPCIÓN DE LAS NORMAS OBJETO DE LA DEMANDA DE NULIDAD

Se solicita se declare que es nulidad, por ilegal, la última frase del artículo 43 del Decreto No. 26 del 17 de mayo de 1984 de la Gaceta Oficial No. 20,070 del día lunes 4 de junio de 1984. A continuación, transcribimos la norma demandada:

“Artículo 43.

Está prohibida la publicidad falsa que pretende engañar, porque estimula a hacer presentaciones de apariencias inciertas para el público y por tanto, pueden destruir o reducir la eficacia de la profesión para la sociedad. El Contador Público Autorizado debe procurar una reputación respetable por su competencia y por su carácter vertical. Hay muchas formas para lograrlo; por medio del servicio público, por actividades cívicas y políticas, e inscribiéndose en asociaciones y clubes. Es deseable que comparta sus conocimientos con grupos interesados, al aceptar las solicitudes para dictar seminarios como también pronunciar discursos y escribir artículos. Cualquier publicidad que ocurra como consecuencia natural de dichas actividades, es completamente aceptable. Sería poco profesional si el Contador Público Autorizado iniciara o realizara una campaña publicitaria activa”. (Lo subrayado y resaltado es nuestro).

V. DISPOSICIONES LEGALES INFRINGIDAS Y EL CONCEPTO DE SU INFRACCIÓN.

1. INFRACCIÓN LITERAL DEL ARTÍCULO 12 DE LA LEY No. 57 DE 1 DE SEPTIEMBRE DE 1978.

La frase “*Sería poco profesional si el Contador Público Autorizado iniciara o realizara una campaña publicitaria activa*” del artículo 43 del Decreto No. 26 del 17 de mayo de 1984, incurre en una infracción literal del artículo 12 de la Ley No. 57 de 1 de septiembre de 1978, en concepto

de violación directa por comisión de la norma legal antes mencionada. El texto del artículo 12 antes citado es el siguiente:

Artículo 12.- “Los Contadores Públicos Autorizados, deberá ceñir sus actos relacionados con el ejercicio de la profesión, a las normas establecidas en el Código de Ética profesional. La Junta Técnica de Contabilidad velará porque se cumplan todos los preceptos de dicho Código.

Parágrafo. Para la elaboración del Código de Ética Profesional la Junta Técnica de Contabilidad nombrará una Comisión Especial, la cual deberá prepararlo dentro de los seis (6) meses siguientes a la promulgación de la presente Ley y someterlo a aprobación del Órgano Ejecutivo. Este Código de Ética Profesional deberá abarcar por lo menos las siguientes áreas:

- a) Independencia con respecto a los clientes, integridad y objetividad;*
- b) Competencia y normas técnicas;*
- c) Responsabilidad para con clientes;*
- d) Responsabilidad hacia la profesión;*
- e) Otras responsabilidades hacia la profesión;*
- f) Otras responsabilidades y prácticas frente al público;*
- g) Sanciones”.*

Cabe destacar que, la Asamblea Nacional es quien expide las leyes necesarias para el cumplimiento de los fines y el ejercicio de las funciones del Estado, no obstante, el Órgano Ejecutivo, en caso de ser necesario podrá reglamentar las leyes para su mejor cumplimiento, sin apartarse en ningún caso de su texto o espíritu.

En este sentido, al ser un decreto el que regula lo relativo a la publicidad, en cuanto a su prohibición y limitación, y la ley por el contrario no lo hace, podría considerarse que el decreto No.26 de 1984 no va acorde con lo estipulado en el artículo 12 de la Ley No.57 de 1978, por la cual se reglamenta la profesión de Contador Público Autorizado. Pese a que el citado artículo autoriza la elaboración de un Código de Ética para la profesión del contador público autorizado, el legislador en ningún momento autorizó una prohibición absoluta de campañas de publicidad activas por parte de los profesionales que la ejercen, menos aún autorizó considerar el diseño e implementación de campañas de publicidad como actuaciones que *prima facie* se deben considerar como infracciones o violaciones a la ética. En todo caso, la determinación de si una campaña de publicidad puede considerarse ética o no, dependerá del contenido y medios utilizado en cada campaña, pero no puede adoptarse por vía reglamentaria, un juicio de valor absoluto, que de forma preliminar, considere que cualquier tipo de campaña de publicidad constituye una infracción a la ética y por lo tanto, debe ser prohibida de forma total y absoluta.

Con respecto al principio de legalidad y a los límites en el desarrollo de la potestad reglamentaria del Órgano Ejecutivo, consideramos relevante citar la sentencia de 29 de septiembre de 2006, a través de la cual se resolvió declarar nulo, por ilegal, el Decreto Ejecutivo No. 100 de 18 de octubre de 2004, por medio del cual el Ministerio de Economía y Finanzas pretendía reglamentar aspectos sobre la compensación y cesión de créditos tributarios. El texto relevante de la sentencia citada es el siguiente:

“Observa la Sala pues, que el acto acusado, es decir, el Decreto Ejecutivo N° 100 de 18 de octubre de 2004, se expidió en uso de la potestad reglamentaria que posee el Ejecutivo, teniendo como fundamento el Código Fiscal, el Decreto de Gabinete N° 109 de 7 de mayo de 1970, modificado por la Ley 61 de 26 de diciembre de 2002 y el Decreto Ejecutivo N° 75 de 17 de julio de 2003, y de conformidad con nuestro ordenamiento interno, el mismo fue suscrito por el Presidente de la República con el Ministro de Economía y Finanzas.

En ese orden de ideas, los reglamentos de ejecución de las leyes, a los que se refiere expresamente el numeral 14 del artículo 184 de la Carta Fundamental, son aquellos dictados por el Presidente de la República y

el Ministro respectivo, para asegurar o facilitar el cumplimiento o aplicación de las leyes. Esta es la hipótesis tradicional y se trata de una actividad de la Administración Pública subordinada a la ley y con límites propios: no pueden alterar el texto ni el espíritu de la ley que reglamentan. El Decreto Ejecutivo N° 100 de 2004, es un reglamento de ejecución que tiene como propósito reglamentar las cesiones y compensaciones de créditos tributarios.

De conformidad con el decreto impugnado, el Órgano Ejecutivo al reglamentar la materia sobre compensaciones y cesión de créditos líquidos y exigibles (artículo 1073-A del Código Fiscal), originados a partir del 1 de enero de 1992, que beneficia a los contribuyentes a consecuencia de pagos de tributos en excesos, debió referirse a la forma de compensar estos créditos y no sobre los que han sido producto de leyes especiales, tales como los Certificados de Abono Tributario (CAT), Certificados con Poder Cancelatorio (CPC) o Certificados o Créditos por Intereses Hipotecarios Preferenciales.

A juicio de esta Sala, las limitaciones y restricciones impuestas por los artículos 1 y 2 del Decreto Ejecutivo N° 100 de 2004, son una extralimitación en el ejercicio de la potestad reglamentaria del Órgano Ejecutivo reconocida por el numeral 14 del artículo 184 de la Constitución Política, al incluir condiciones adicionales a las previstas en las Leyes 108 de 1974, Ley 3 de 1985 y al Código Fiscal referente a incentivos fiscales.

Finalmente, los artículos 1 y 2 del Decreto Reglamentario de ejecución cuya ilegalidad se acusa, es de inferior categoría que las Leyes 108 de 1974, Ley 3 de 1985 y al propio Código Fiscal, sobre el tema de incentivos fiscales, por tanto, la exigencia de requisitos adicionales a los que este contempla, viola los artículos 752 y 757 del Código Administrativo.

Refiriéndose a los reglamentos de ejecución, esta Superioridad, en sentencia de 15 de junio de 2001, sostuvo lo que a continuación se detalla:

"...

Los reglamentos de ejecución de las leyes a los que se refiere expresamente en el numeral 14 del artículo 179 (hoy 184) de la Constitución, son aquellos dictados por el Presidente de la República y el Ministro respectivo para asegurar o facilitar el cumplimiento o aplicación de las leyes. Esta es la hipótesis tradicional y se trata de una actividad de Administración Pública subordinada de la ley y con límites propios: no pueden alterar el texto ni el espíritu de la ley que reglamentan". (Registro Judicial. Pág. 166).

Como queda expuesto, el Órgano Ejecutivo por conducto del Ministro del Ramo, posee las facultades para reglamentar las leyes con el propósito de asegurar o facilitar su cumplimiento, aplicación o puesta en práctica.

Importa destacar, no obstante, que dicha potestad reglamentaria es limitada, es decir, se enmarca dentro del principio de legalidad de reserva de ley. Por tal razón, estos reglamentos quedan subordinados a lo establecido en la condición objetiva o ley, pues sólo constituyen un instrumento para su aplicación, y en ningún momento pueden rebasar su texto ni espíritu. Este tema, también ha sido objeto de pronunciamiento por la Sala, cuando en sentencia de 29 de octubre de 1991, se expresó lo siguiente:

"...de acuerdo con el numeral 14 del artículo 179 (hoy 184) de la Constitución Nacional, el Presidente de la República y el Ministro respectivo pueden reglamentar las leyes que lo requieran para su mejor cumplimiento. Debe existir, pues una necesidad de reglamentación para facilitar la ejecución de la Ley.

Los límites de la potestad reglamentaria pueden ser de carácter formal o de índole material. Los primeros atañen a la competencia para dictar el reglamento, al respecto por las normas de superior jerarquía, sobre todo a la Constitución y a las leyes, según se prevé en el artículo 15 del Código Civil, y al respecto por el procedimiento legal para la elaboración y promulgación de los reglamentos. Los límites materiales hacen relación con la limitación de la potestad discrecional de reglamentar las leyes, que debe ejercerse en interés público y no con abuso o desviación de poder; a la materia que puede ser objeto de reglamento, entiéndase que el mismo "está ordenado inicialmente al propio campo de funciones que la Administración tiene atribuidas en el concierto público" (Eduardo García de Enterría y Tomás Ramón Fernández, op. Cit., Pág. 216) y

también se refiere a la irretroactividad de los reglamentos, en virtud del principio previsto en el artículo 43 (hoy 46) de la Constitución que, si bien se refiere a las leyes, a fortiori es aplicable a los reglamentos, que están subordinados a las leyes." (Registro Judicial. Pág. 148).

Ante lo expresado, recalamos que el reglamento está subordinado a la Constitución y a las Leyes conforme lo establece el artículo 15 del Código Civil. Tratándose de los reglamentos de ejecución de las leyes, uno de sus principios rectores, consiste en que deben respetar la jerarquía normativa, es decir, no rebasar el contenido de la Ley.

Frente a este escenario jurídico, estima la Sala que se han vulnerado las disposiciones 6 de la ley 108 de 1974; 6, 7 y 11 de la ley 3 de 1984; y los artículos 1057-V, Parágrafos 12 y 16, y 1073-A del Código Fiscal". (DEMANDA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVA DE NULIDAD INTERPUESTA POR RAFAEL RIVERA EN CONTRA DEL DECRETO EJECUTIVO No. 100 DE 2004 EMITIDO POR EL ÓRGANO EJECUTIVO A TRAVÉS DEL MINISTERIO DE ECONOMÍA Y FINANZAS) (Subrayado nuestro)

En resumen, si bien es cierto, el artículo 184 de la Constitución política establece como una las atribuciones del presidente, "reglamentar las leyes que lo requieran para su mejor cumplimiento, sin apartarse en ningún caso de su texto o espíritu", como es el caso de los decretos. Sin embargo, el decreto No.26 de 1984, en nuestra opinión, no sigue el texto o espíritu del artículo 12 de la Ley No.57 de 1978, sino que crea un supuesto nuevo sobre las prohibiciones o limitaciones con relación a la publicidad, aplicadas al contador público autorizado. Es fundamental aclarar que el citado artículo 12 de la Ley No.57 de 1978 no señala alguna prohibición o limitación con relación a la publicidad en sus artículos.

De igual manera, es importante recodar que el sistema jurídico agrupa las normas mediante una pirámide jerárquica (Pirámide de Kelsen), la cual ordena las normas por prevalencia, reflejando la ley como una norma superior al decreto.

En consecuencia, consideramos que establecer directamente, por vía reglamentaria, una restricción a la libertad de acción de los profesionales de la contabilidad, sin ley que lo autorice, deviene en la infracción literal del artículo 12 de la Ley No.57 de 1978, en concepto de violación directa por comisión del citado precepto legal.

2. INFRACCIÓN LITERAL DEL ARTÍCULO 14 DE LA LEY No. 57 DE 1 DE SEPTIEMBRE DE 1978

La frase "*Sería poco profesional si el Contador Público Autorizado iniciara o realizara una campaña publicitaria activa*" del artículo 43 del Decreto No. 26 del 17 de mayo de 1984, incurre también en el vicio de infracción literal del literal f) del artículo 14 de Ley No.57 de 1978, en concepto de violación directa por comisión del citado precepto legal. A continuación citamos el texto de la norma legal que se considera infringida::

Artículo 14.- "*Son funciones de la Junta Técnica de Contabilidad las siguientes:*

(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".*

Consideramos que se produce la infracción literal de la norma legal antes citada, porque a través de la norma reglamentaria que se demanda por ilegal, se incluye en el Código de Ética un supuesto de infracción objeto de sanción por parte de la Junta Técnica de Contabilidad que no está previsto

en el texto de la Ley No. 57 de 1978 y que resulta en un castigo por una conducta no tipificada en una norma legal.

En este aspecto, la ley No.57 de 1978 que reglamenta la profesión del Contador Público Autorizado, ley formal, no cataloga la publicidad llevado a cabo por el contador, como una conducta contraria a la ética o una conducta sancionable por las autoridades. En otras palabras, el legislador nunca estableció que si un contador público autorizado o una firma de contadores públicos autorizados inicia una campaña de publicidad activa, ese sólo hecho suponga una conducta sancionable o reprochable como una falta a la ética, de forma previa y sin hacer un análisis del contenido y los medios utilizados en la campaña particular de que se trate.

Reiteramos que el Decreto No.26 de 1984 establece una prohibición con relación a la publicidad llevada a cabo por el contador con relación a los servicios que presta. De esta forma, al no ser la ley formal, la cual prohíbe o limita, la publicidad o campaña publicitaria llevada a cabo por parte del contador público autorizado, se establece una conducta sancionable para los profesionales de la contabilidad, sin que una norma de jerarquía legal lo prescriba.

La posibilidad de desarrollar campañas activas de publicidad responde a una manifestación o ejercicio de la libertad de expresión también se le conoce como libertad de discusión, opinión, palabra y pensamiento. La libertad de expresión no necesariamente tiene que ser asociada siempre a la política, ya que puede tratarse de libertades literarias, artísticas, históricas o de otra categoría o género. Dentro del concepto de libertad de expresión, igualmente podemos incluir a la libertad de prensa, la cual puede incluir los mecanismos o instrumentos impresos, circulación de diarios, periódicos, hojas sueltas, carteles, avisos, revistas, libros, radios y televisión.

En este sentido podemos referirnos a lo expresado por el Dr. César Quintero al señalar que: *“Lo esencial de la libertad formal de expresión estriba en que su ejercicio no está sujeto a autorización ni a censura previas. Por tanto, dicha libertad implica el derecho de expresar toda clase de opiniones e ideas políticas, filosóficas, religiosas, científicas, artísticas, etc., ya por medio de palabra (directa, radiada, televisada, etc.) o por escrito.”* (QUINTERO CORREA, CÉSAR A., Ob. Cit., página #226).

Es de vital importancia mencionar que son varias las profesiones liberales que permiten que el profesional pueda ofrecer sus servicios profesionales mediante anuncios publicitarios de diferentes maneras y no solo mediante seminarios o congresos, tal es el caso de profesiones como abogado, médico, odontólogo, arquitectos, entre otros.

En virtud de las consideraciones antes expuestas, llegamos a la conclusión de que la frase *“Sería poco profesional si el Contador Público Autorizado iniciara o realizara una campaña publicitaria activa”* del artículo 43 del Decreto No. 26 del 17 de mayo de 1984, incurre en una infracción literal del literal f) del artículo 14 de Ley No.57 de 1978, en concepto de violación directa por comisión del citado precepto legal.

VI. SOLICITUD ESPECIAL DE SUSPENSIÓN PROVISIONAL DEL ACTO ADMINISTRATIVO

El artículo 73 de la Ley No. 135 de 1943 establece que la Sala Tercera de lo Contencioso-Administrativa de la Corte Suprema de Justicia puede suspender los efectos de un acto, resolución o disposición, si a su juicio, ello es necesario para evitar un perjuicio notoriamente grave. De igual forma y a partir de auto de 2 de enero de 1991, la Sala Tercera ha suspendido actos de carácter general demandados de nulidad. En su parte medular, el citado auto señaló:



“En el presente caso, la Sala consideró que es evidente que funcionarios judiciales, como regla general, carecen de facultad para establecer, mediante actos administrativos, las sanciones que corresponden imponer a los inferiores o los recursos que caben contra esas decisiones”.

Posteriormente, en auto de 15 de enero de 1992, se desarrollaron los principios que hasta ahora se han reconocido jurisprudencialmente con respecto a la medida de suspensión del acto administrativos contra actos de naturaleza general, en los siguientes términos:

“De conformidad con la nueva doctrina sentada por la Sala en estos precedentes, procede la suspensión del acto administrativo como medida cautelar en los procesos contencioso administrativos de nulidad para evitar no sólo perjuicios patrimoniales sino, sobre todo, cuando puede producirse una lesión al principio de separación de poderes o la integridad del ordenamiento jurídico. La lesión potencial a este último puede ocurrir cuando el acto administrativo impugnado es manifiestamente incompatible con una norma jurídica de superior jerarquía”.

De forma más reciente, la Sala Tercera de la Corte Suprema de Justicia ha reiterado esta posición de suspender actos reglamentarios de carácter general, cuando los mismos carezcan de soporte en la norma legislativa que pretenden reglamentar, como se puede apreciar en el auto de 14 de marzo de 2006, que citamos a continuación:

“10. Del cuadro comparativo que se deja transcrito surge, a golpe de vista, que el Decreto Ejecutivo N°170 de 1993 tal como ha quedado recientemente modificado, establece a través de las frases acusadas obligaciones tributarias a cargo de los contribuyentes que perciben gastos de representación que no se encuentran consagradas de modo expreso en el texto manifiesto de los artículos 732 y 734 del Código Fiscal que vienen a ser las normas de carácter legal que se pretenden reglamentar. El hecho de que las frases cuestionadas del referido Decreto Ejecutivo no cuenten con el correspondiente respaldo legal expreso en los artículos del Código Fiscal que se propone reglamentar constituye, a primera vista, un posible exceso en el ejercicio de la potestad reglamentaria por parte del Órgano Ejecutivo puesto que éste, por directa delimitación constitucional le, está prohibido “... apartarse en ningún caso” del texto y espíritu de las LEYES (Art. 184, numeral 14 de la Constitución Nacional).

11. Esta eventual infracción derivada del ejercicio de la potestad reglamentaria cobra una especial y delicada connotación en el plano tributario pues, como se ha destacado líneas atrás, esta materia está revestida de una jerarquía superior que es llevada a la categoría de garantía fundamental al proclamar que nadie está obligado a pagar contribución o impuesto que no estuviere legalmente establecido y cuya cobranza no se hiciere en la forma prescrita por las leyes. (Art. 52 de la Constitución Nacional)

12. En adición a lo expresado, la Sala coincide preliminarmente con el punto de vista del demandante, en el sentido de que pareciera que a través de las frases cuestionadas se está permitiendo por la vía reglamentaria mediante un instrumento con jerarquía inferior a la ley que el Estado cobre impuestos sobre los gastos de representación en una cantidad superior a la retención del 10% sobre el total de lo devengado en este rubro que es lo que expresa y terminantemente fijó el legislador en los párrafos añadidos por la ley 6 de 2 de febrero de 2005 a los artículos 732 y 734 del Código Fiscal. Nótese que en ambos párrafos el legislador fue tajante al preceptuar que “en el caso de los gastos de representación, la retención será equivalente al diez por ciento (10%) del total devengado por este concepto”.

13. No habiendo la ley consagrado disposiciones adicionales sobre este aspecto, pareciera que no es posible por conducto de un decreto reglamentario instituir una obligación tributaria o fijar su modo de cobro a cargo de los contribuyentes en esas circunstancias, porque esto desconocería no solo el principio de legalidad tributaria del que se ha hecho mención sino también podría comprometer la separación de los

poderes puesto que los tributos nacionales y su cobranza solamente pueden ser fijados mediante ley formal adoptada por la Asamblea Nacional a tenor de lo que estatuye el artículo 159 numeral 10 de la Carta Magna.

14. Esta Corporación estima necesario subrayar que estas opiniones preliminares de ningún modo afectan el claro derecho que tiene el Estado de cobrar y exigir el cobro del impuesto sobre la renta por los gastos de representación en la forma que aparece debidamente regulados en los artículos 732 y 734 del Código Fiscal.

15. Las consideraciones que preceden, como ya ha tenido oportunidad de reafirmarlo la Sala en ocasiones anteriores, descansan en la orientación que impone al Tribunal de lo Contencioso privilegiar en el examen de la legalidad la interpretación que resulte lo más acorde con las pautas y principios consagrados en la Constitución Nacional". (DEMANDA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVA DE NULIDAD INTERPUESTA POR JORGE BRENNAN EN CONTRA DE LOS ARTÍCULOS 138 Y 139 DEL DECRETO EJECUTIVO No. 170 DE 1993 DICTADO POR EL ÓRGANO EJECUTIVO A TRAVÉS DEL MINISTERIO DE ECONOMÍA Y FINANZAS)

Con respecto al caso particular que nos ocupa, es evidente que el artículo 43 del Decreto No. 26 del 17 de mayo de 1984, específicamente la frase "Sería poco profesional si el Contador Público Autorizado iniciara o realizara una campaña publicitaria activa", publicada en la Gaceta Oficial No. 20,070 del lunes 4 de junio de 1984, excede de forma flagrante el mandato contenido en el artículo 12 y literal (f) del artículo 14 de la Ley No. 57 de 1 de septiembre de 1978.

Con la finalidad de demostrar que otras profesiones tienen la posibilidad de mercadear sus servicios profesionales, a continuación, describimos la amplitud que otorga el Código de Ética y Responsabilidad Profesional del Abogado (según Gaceta Oficial 26796 del 31 de mayo de 2011, aprobado en la Asamblea General Plenaria en el marco del X Congreso Nacional de Abogados, el 27 de enero de 2011) al abogado de profesión, a fin de poder mercadear sus servicios profesionales. El literal E del dicho código establece como primer punto que, "el mejor anuncio del abogado es la reputación de idoneidad e integridad adquirida en el ejercicio de su profesión".

Sin embargo, el código de ética, le permite al abogado hacer uso de los medios de comunicación, ya sea mediante prensa, radio, televisión o cualquier otro medio, para anunciarse de forma razonable y profesionalmente aceptable dando a conocer al público la disponibilidad de sus servicios legales, incluyendo, el nombre del abogado con su dirección profesional, teléfono, correo electrónico, información sobre las áreas del derecho comprendidas en su práctica profesional e información de su hoja de vida.

Dicha norma, solo advierte que se entiende que el anuncio es razonable y profesionalmente aceptable cuando la publicidad no fomente pleitos, ni asegure posibilidades de éxito de sus gestiones, o atente contra los valores morales, y permitiéndole utilizar logos que lo identifiquen, dibujos o imágenes relacionados con la profesión, retratos del abogado, y fotos de la oficina donde se prestan los servicios legales.

De la misma manera, el artículo 33 al 36 del Capítulo VI con relación a publicidad amplia y regula lo relativo a la publicidad llevada a cabo por el abogado. A continuación, se citan dichos artículos:

"Artículo 33. El abogado debe evitar cualquier declaración o publicación en los medios de comunicación en relación con sus causas o litigios pendientes o futuros, salvo que la contraparte no cumpla con este precepto; siempre que lo haga ejerciendo su derecho de aclaración o de réplica en los términos señalados en el numeral 22 del artículo 37 de este Código, cuando en un medio de comunicación se refieran a la causa o litigio en cuestión tergiversando los hechos.

Artículo 34. El abogado no debe:

- a. Anunciarse por medios o en términos que no armonicen con la sobriedad y seriedad de la profesión; u ofreciendo datos inexactos*

referentes a su identificación, dirección, cargos desempeñados en su actividad jurídica y asuntos que atiende de preferencia o en exclusividad, o afirmando u ostentando una especialización sin tener el correspondiente título o grado universitario.

Para tal efecto, se define sobriedad como la moderación razonable en la exposición de cualidades, calificaciones, capacidades y méritos utilizados para la promoción de los servicios, entendiéndose que la abogacía no es una actividad comercial sino el ejercicio de una profesión de profundo contenido social.

- b. *Solicitar o fomentar publicidad respecto a su persona, de sus actuaciones o de las de los funcionarios que conozcan o hayan conocido de los asuntos a su cargo, todo ello sin perjuicio de derecho de rectificar informaciones o comentarios lesivos a su honor profesional, o a los intereses de la justicia.*

Artículo 35. Promoción de los servicios profesionales.

El abogado debe abstenerse de toda publicidad engañosa o excesiva. Con la finalidad de informar su dirección, correo electrónico y teléfono, horas de consulta y especialidad, puede publicar avisos en los periódicos, revistas o cualquier documentación escrita, conforme a las formalidades establecidas en el Código de Ética y Responsabilidad Profesional del Abogado.

Se entiende por publicidad engañosa aquella que refiere característica o información relacionada con algún servicio que induce a error o confusión por la forma inexacta, limitada, falsa, exagerada, parcial, artificiosa o tendenciosa en que se presenta.

Es indecoroso todo procedimiento para obtener clientes mediante agentes o corredores, participación en los honorarios o asociaciones de cualquier índole, salvo las aceptadas en la Ley de la abogacía, así como dar descuentos por cualquier consulta que no estén autorizadas en la ley o promover las mismas mediante volantes u otros medios que no estén acorde con el ejercicio de la profesión.

Artículo 36. Sobre las páginas web.

Todo abogado o sociedad civil conformada por profesionales del derecho con idoneidad para ejercer la profesión en la República de Panamá, tendrán amplitud en la información que deseen suministrar para promocionar sus servicios mediante páginas en internet o espacios virtuales. Para tal fin, deberán cumplir con lo establecido en el Código de Ética y Responsabilidad Profesional del Abogado”.

Por otro lado, otra profesión que permite mercadear sus servicios profesionales es la de odontología. Primeramente, es clave mencionar que el código de ética del odontólogo no está regulado bajo alguna ley o decreto de la República de Panamá, sin embargo, es la asociación de odontólogos de Panamá, asociación sin fines de lucro quién regula el ejercicio profesional institucional y privado mediante leyes de la República y representa los intereses de la Odontología organizada en el ámbito nacional, quién establece un código de ética al cual los odontólogos deben seguir.

Dicha norma establece en sus artículos 95 al 107 del capítulo XI lo relativo a mercadeo social y publicidad, convenio y propiedad intelectual, donde permite al odontólogo llevar a cabo publicidad sobre su profesión, permitiéndole ofrecer sus servicios a través de los medios de comunicación, tarjetas personales, en revistas científicas acreditadas, limitándose a informar su nombre y apellidos, sus títulos científicos reconocidos u otorgados por el Consejo Técnico de Salud, horas de consultas, dirección y número de teléfono.

No obstante, dicho código establece como única limitante que, los anuncios no deberán contener características como: a) que ofrezcan curación pronta, o infalible de alguna enfermedad; b) que prometan prestación de servicios gratuitos o los que explícitamente mencionan tarifas de honorarios, honorarios engañosos o descuentos; c) que induzcan a error o confusión respecto a la identidad o título profesional del anunciante; d) que lleven el fin preconcebido de atraer clientela,

mediante aplicación de procedimiento especiales exclusivos secretos, curas o modificaciones aún en discusión, respecto a cuya eficacia no se hayan pronunciado las instituciones oficiales científicas en forma definitiva; e) que sean exhibidos en lugares inadecuados o sitios que comprometan la seriedad de la profesión.

De igual manera señala que el odontólogo general que desea anunciar los servicios disponibles en su práctica, puede hacerlo sin que esto implique o sugiera especialidades. Asimismo, debe indicar que los servicios son prestados por un odontólogo general. Ningún odontólogo debe anunciar la disponibilidad de servicios en alguna manera que se falsa o engañosa en el aspecto material.

Del mismo modo, el código de ética de la profesión de arquitectura está regulado por Sociedad Panameña de Ingenieros y Arquitectos, no obstante, no está regulado bajo alguna ley o decreto de la República de Panamá. El código de ética para con la profesión del arquitecto establece que deberá *“anunciarse en lenguaje de propia alabanza o en cualquier otra manera que afecte la dignidad de la profesión; asociar su nombre en propaganda o actividades con personas o entidades que aparezcan indebidamente como profesionales”*.

En adición, el código de ética del arquitecto establece lo siguiente para con el público:

“...

- a) *el no prestar la debida atención a la seguridad de la vida y salud del público y empleados que pueden estar afectados por trabajos;*
- b) *el emitir opinión que no esté basada en un conocimiento adecuado y en convicción honesta sobre un asunto, cuando como testigo declare ante una corte, comisión u otro tribunal.*
- c) *El emitir como tercera parte, afirmaciones, críticas o argumentos relacionados con asuntos de interés público que hayan sido inspirados o pagados por intereses privados a no ser que se aclare el nombre de quien hace tal declaración.*
- d) *El expresar públicamente opiniones sobre un asunto de ingeniería o arquitectura sin conocer todos los factores pertinentes”*.

De acuerdo a lo anterior, es claro que, en ninguno de los códigos de ética descritos, de las diferentes profesiones, con relación al mercadeo y publicidad, restringe de una manera tan extrema como lo hace el código de ética del contador público autorizado. El decreto No.26 de 1984 no solo limita al contador público autorizado para establecer una campaña publicitaria, sino que también limitan al profesional a ofrecer sus servicios, y aquellas personas quienes necesitan que se les ofrezcan servicios como estos y la oportunidad de conocer nuevas opciones para contratar quien le preste un servicio y que cubra sus necesidades.

Desde una perspectiva de Derecho Comparado, existen legislaciones de países vecinos que permiten que personas con profesiones liberales, en específico el contador público, pueda ofrecer al público mediante publicidad los servicios que presta.

Con relación a la legislación colombiana, entendemos que la ley No.43 del 13 de diciembre de 1990, por la cual se adiciona la Ley No.145 de 1960, reglamenta la profesión de Contador Público.

Con relación a la publicidad, dicha norma establece que el Contador Público podrá:

“Título Tercero. De la publicidad.

Artículo 52. (La publicidad debe hacerse en forma mesurada y) los anuncios profesionales contendrán el nombre o razón social, domicilio, teléfono, especialidad, títulos o licencias respectivas.

Nota Jurisprudencial. La Corte Constitucional en sentencia C530 de 2000 declaró exequible este artículo salvo la expresión “la publicidad debería hacerse en forma mesurada y”, que fue declarada inexecutable.

Artículo 53. El Contador Público no auspiciará en ninguna forma la difusión, por medio de la prensa, la radio, la televisión o cualquier otro medio de información, de avisos o de artículos sobre hechos no comprobados o que se presenten en forma que induzcan a error, bien sea por el contenido o los títulos con que se presentan los mismos o que ellos tiendan a demeritar o desacreditar el trabajo de otros profesionales”.

Con relación al artículo 52 que antecede, mediante sentencia de constitucionalidad No.530/00, la Corte Constitucional declaró como inexecutable o inconstitucional la frase *“la publicidad debería hacerse en forma mesurada y”*. El procurador mediante su análisis señaló que, la publicidad es un medio necesario para dar a conocer los servicios que se ofrecen a la comunidad y que *“el artículo 52 limita los anuncios profesionales de manera que sólo se pueden dar a conocer el nombre o la razón social, el domicilio, teléfono, especialidad o títulos respectivos, lo cual impide suministrar una completa información sobre la clase de servicio que se ofrece, todo lo cual va desconocer el derecho a la libre expresión y difusión del pensamiento y opiniones sobre los temas relacionados con la ciencia de la contabilidad y demás actividades propias de la profesión de contador público, con lo cual se viola el art. 20 de la Constitución”*.

Dicho análisis de igual manera señaló que,

“...

La Procuraduría no encuentra reparo de inconstitucionalidad en las normas acusadas, porque ellas sólo consagran criterios éticos en el uso de la publicidad, que no comportan una limitación excesiva e innecesaria del derecho a la libre expresión. En el presente caso, la norma señala que la publicidad debe ser “mesurada” y aun cuando debe referirse a unos contenidos mínimos, no restringe cualquier otro propósito perseguido con la publicidad, siempre y cuando no se atente contra la dignidad profesional, la veracidad o la buena fe de los destinatarios de la misma”.

17.2.1. Debe la Corte establecer, si las normas acusadas violan la libertad de expresión.

17.2.2. En la sentencia C-355/94 M.P. Antonio Barrera Carbonell la Corte se ocupó de analizar la constitucionalidad de algunas disposiciones de la ley 35/89 sobre la ética del odontólogo colombiano, que versaba sobre la propaganda como medio para atraer pacientes, en los siguientes términos:

“A juicio de la Corte, es admisible que quienes ejercen una profesión liberal acudan a la publicidad y la propaganda para dar a conocer sus cualidades, siempre que éstas no se utilicen por encima de los límites de la ética o entronquen la competencia profesional desleal y puedan consecuentemente configurar un abuso del derecho, contrario a la preceptiva del numeral 1° del artículo 95 de la C.P., la cual señala entre los deberes de las personas ‘respetar los derechos ajenos y no abusar de los propios”.

Conforme a lo anterior, en principio es admisible que quienes ejerzan una profesión utilicen la publicidad o la propaganda para atraer clientes. Pero lo que resulta ilegítimo es que se haga un uso arbitrario o abusivo de este derecho, como quedó anotado. En tal virtud expresa la aludida sentencia:

“...es reprobable toda conducta que tienda, a través de una publicidad ilegítima o antiética, atraer clientes con miras a satisfacer intereses económicos o de figuración profesional, mas no la publicidad moderada que se limita a ponderar cualidades reales del profesional, que no tiende a descalificar ni a minimizar o menoscabar la labor de otros profesionales, ni mucho menos a manipular la opinión pública para satisfacer fines egoístas”.

17.2.3. Bajo los parámetros señalados la Corte estima lo siguiente:

- En cuanto al art. 52 observa la Corte que el aparte normativo “la publicidad debe hacerse en forma mesurada”, señala restricciones a la forma como debe hacerse la publicidad del contador, que limitan

ilegítimamente la libertad de expresión, porque deja al arbitrio de quien debe juzgar disciplinariamente la conducta interpretar, cuando una publicidad es medida o no.

...

En las condiciones anotadas se declarará exequible el art. 52, salvo la expresión "la publicidad deberá hacerse en forma medida y" que se declara inexecutable.

...

Corte Constitucional administrando justicia en nombre del pueblo y por mandato de la Constitución, resolvió:

Décimo Primero. Declarar EXEQUIBLE el art. 52 salvo la expresión "la publicidad debería hacerse en forma medida y", que se declara INEQUIVALE".

De lo anterior se desprende el hecho que, la publicidad es un medio necesario para dar a conocer los servicios que se ofrecen a la comunidad. Es claro que la Corte Constitucional colombiana, busca garantizar los derechos y libertades de los individuos. La norma la cual se evalúa en este caso, señala restricciones a la forma como debe hacerse la publicidad del contador, que limitan ilegítimamente la libertad de expresión, porque deja al árbitro de quien debe juzgar disciplinariamente la conducta interpretar, cuando una publicidad es medida o no.

Similar a la legislación panameña, la frase "*Sería poco profesional si el Contador Público Autorizado iniciara o realizara una campaña publicitaria activa*" del artículo 43 del Decreto No.26 del 17 de mayo de 1984 el decreto No.26 de 1984 atenta contra la libertad de expresión del profesional contable, ya que le limita el ofrecer sus servicios y brindar sus conocimientos a las demás personas, sobre todo, considerando que en ningún momento el legislador autorizó tal restricción o prohibición en términos generales o absolutos.

Por su parte, podemos mencionar que la legislación argentina en su Código de Ética Unificado para Profesionales en Ciencias Económicas (Resolución No.204/00 F.A.C.P.C.E.) establece en el capítulo 5 lo relativo a publicidad,

"Artículo 27. El ofrecimiento de servicios profesionales debe hacerse con objetividad, medida y respeto por el público, por los colegas y por la profesión. Se presume que no cumple con estos requisitos la publicidad que contenga expresiones: a) Falsas, falaces, o aptas para conducir a error, incluyendo: 1) La formulación de promesas sobre el resultado de la tarea profesional. 2) El dar a entender que el profesional puede influir sobre decisiones de órganos administrativos o judiciales. b) De comprobación objetiva imposible. c) De autoelogio. d) De menoscabo explícito o implícito para colegas (por ejemplo, a través de comparaciones de calidades supuestas de los trabajos profesionales). e) Que afecten la dignidad profesional. f) Que mencionen montos de honorarios y/o aranceles por tareas profesionales u ofrezcan servicios gratuitos. Los profesionales integrantes de sociedades de profesionales no podrán agregar la denominación de la Sociedad si ésta no se encuentra inscrita en el Consejo".

Al contrario de la legislación panameña, la legislación argentina si permite al profesional contable ofrecer sus servicios profesionales al público. A pesar de establecer ciertas limitaciones las cuales protege al público de una publicidad falsa y de prestar un servicio de manera objetiva.

En síntesis, nos parece evidente que el Ministerio de Comercio e Industrias, al adoptar el artículo 43 del Decreto No. 26 del 17 de mayo de 1984, específicamente la frase "*Sería poco profesional si el Contador Público Autorizado iniciara o realizara una campaña publicitaria activa*", publicada en la Gaceta Oficial No. 20,070 del lunes 4 de junio de 1984, adoptó una solución

arbitraria y sin soporte en las normas legales que pretende reglamentar. La frase demandada prohíbe todo tipo de publicidad activa para los profesionales que son contadores públicos autorizados y adopta la premisa de que toda campaña activa de publicidad constituye *per se* un acto que atenta en contra de la ética de la profesión, sin entrar a considerar el contenido de dicha campaña o los medios utilizados para llevarla adelante, con lo cual se prejuzga sobre el contenido de la misma y se concluye que dichas campañas son prohibidas para los profesionales de la contabilidad en todos los casos.

La frase demandada violenta de forma flagrante los límites en el ejercicio de la potestad reglamentaria que tiene el Órgano Ejecutivo y excede la autorización otorgada por el legislador para estos efectos, por lo cual se justifica la SUSPENSIÓN PROVISIONAL de la norma demanda por este medio hasta que se adopte la decisión de fondo en este caso.

VII. SOLICITUD

Solicitamos respetuosamente a la Sala Tercera de lo Contencioso-Administrativo de la Corte Suprema de Justicia, declare que es NULO POR ILEGAL el artículo 43 del Decreto No. 26 del 17 de mayo de 1984, específicamente la frase “Sería poco profesional si el Contador Público Autorizado iniciara o realizara una campaña publicitaria activa”, publicada en la Gaceta Oficial No. 20,070 del lunes 4 de junio de 1984, por ser dicha frase infractora del artículo 12 y literal (f) del artículo 14 de la Ley No. 57 de 1 de septiembre de 1978.

VIII. PRUEBAS.

Con la presente demanda de inconstitucionalidad presentamos los siguientes documentos:

- ✓ 1. Poder debidamente notariado.
- ✓ 2. Copia autenticada como fiel copia de su original de la Gaceta Oficial No. 20,070 del lunes 4 de junio de 1984, en la cual publicado el Decreto No. 26 del 17 de mayo de 1984, por el cual se aprueba el Código de Ética Profesional para los Contadores Públicos Autorizados.

IX. FUNDAMENTO DE DERECHO.

Artículo 97 siguientes y concordantes del Código Judicial de la República de Panamá y artículo 42, siguientes y concordantes de la Ley No. 135 de 1943, modificada por la Ley No. 33 de 1946.

Atentamente,



RAFAEL RIVERA CASTILLO
C.I.P. No. 4-275-104

Panamá, 26 de junio de 2018

En la Sala Tercera de la Corte Suprema de Justicia, ha sido

recibido este escrito, Hoy 26 de Junio de 2018

A las 3:41 de la tarde


SECRETARIA



PODER

Demanda de Nulidad promovida contra una frase del artículo 43 del Decreto n.º 26 del 17 de mayo de 1984, publicada en la Gaceta Oficial n.º 20,070 del lunes 4 de junio de 1984.

HONORABLE MAGISTRADO PRESIDENTE DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA DE LA REPÚBLICA DE PANAMÁ:

Yo, RUBEN BUSTAMANTE R., varón, panameño, mayor de edad, con cédula de identidad personal n.º 3-77-130, con domicilio fiscal en el Edificio BDO, Avenida El Paical, Corregimiento de Bethania, Ciudad de Panamá, República de Panamá, por este medio concurre respetuosamente ante el señor Magistrado Presidente de la Corte Suprema de Justicia, con el objeto de conferir, como en efecto conferimos poder especial a Licdo. RAFAEL RIVERA CASTILLO, varón, panameño, mayor de edad, abogado en ejercicio, con cédula de identidad personal n.º 4-275-104 y a la Licda. MALVIS A. MINA MUÑOZ, mujer, panameña, mayor de edad, abogada en ejercicio, con cédula de identidad personal n.º 8-810-130, con oficinas profesionales ubicadas en el Edificio BDO, Avenida El Paical, Corregimiento de Bethania, Ciudad de Panamá, República de Panamá, teléfono n.º 279-9700, correo electrónico: rrivera@bdo.com.pa y mmina@bdo.com.pa, respectivamente, lugar donde reciben notificaciones personales y judiciales para que en mi nombre y representación, presenten una Demanda de Contencioso Administrativa de Nulidad con Suspensión Provisional del Acto Administrativo, para que se declare NULO, por ILEGAL, el artículo 43 del Decreto n.º 26 de 1984, específicamente la frase "Sería poco profesional si el Contador Pública Autorizado iniciara o realizara una campaña publicitaria activa".

Los licenciados RIVERA CASTILLO y MINA MUÑOZ quedan facultados para recibir, comprometer, sustituir, revocar, reasumir, ratificar y desistir, así como interponer todos los recursos y acciones necesarias para la efectiva consecución de los fines consignados en el presente poder.

Del Señor Magistrado Presidente de la Corte Suprema de Justicia, En la Sala Tercera de la Corte Suprema de Justicia, ha sido Panamá, 25 de junio de 2017.

recibido este escrito, Hoy 26 de Junio de 20 18

A las 3:34 de la tarde

[Signature]
SECRETARIA

[Signature]
RUBÉN BUSTAMANTE R.

C.I.P. n.º 3-77-130

JUN 26 7 18 PM 3:34

Yo, Lic. Tania J. Valdelamar M., Notaria Pública Segunda del Circuito de Panamá, Primer Suplente, con cédula de identidad N° 8-307-122, hago constar que el presente Poder ha sido presentado personalmente por el o los poderdantes ante mí y los testigos que suscriben a las _____ de la _____ del día de hoy

JUN 26 2018

Testigo _____ Testigo _____

Lic. Tania J. Valdelamar M.
Notaria Segunda del Circuito de Panamá
Primer Suplente

NOTARIA SEGUNDA DEL CIRCUITO DE PANAMA
Esta autenticación no implica
responsabilidad alguna de nuestra parte
en cuanto al contenido del documento.

