

REPÚBLICA DE PANAMÁ



MINISTERIO PÚBLICO  
PROCURADURÍA DE LA  
ADMINISTRACIÓN

Vista Número 320



Panamá, 10 de marzo de 2025

**Proceso Contencioso Administrativo de Nulidad.**

**Concepto de la Procuraduría de la Administración.**

**Expediente 47302025.**

El Doctor Carlos Barsallo, actuando en nombre y representación de la **Asociación de Contadores y Auditores Gremialistas**, solicita que se declaren nulas, por ilegales, las frases contenidas en las siguientes normas, así: el artículo 1: *“corresponderá a las personas naturales y jurídicas, públicas y privadas determinar la intervención de un Contador Público Autorizado, en función de la naturaleza, tipo, fines y objetivos de las actividades a desarrollar o las funciones descritas en la contratación”*; el texto completo del artículo 2; la frase incluida en el artículo 3: *“Quedan excluidos de la designación de un Contador Público Autorizado en los cargos antes mencionados, las personas naturales, así como las micro, pequeñas y medianas empresas que operen como unidades económicas dedicadas a actividades comerciales o productivas.”*, y así como el texto completo del Decreto Ejecutivo N° 176 de 30 de diciembre de 2024, emitido por el **Ministerio de Economía y Finanzas**.

Señor Magistrado Presidente de la Sala Tercera, de lo Contencioso Administrativo, de la Corte Suprema de Justicia.

Acudo ante usted de conformidad con lo dispuesto en el numeral 3 del artículo 5 de la Ley N° 38 de 31 de julio de 2000, con la finalidad de intervenir en interés de la ley dentro del proceso contencioso administrativo de nulidad descrito en el margen superior.

**I. La pretensión.**

El Doctor Carlos Barsallo, actuando en nombre y representación de la **Asociación de Contadores y Auditores Gremialistas**, solicita que se declaren nulas, por ilegales, las frases contenidas en las siguientes normas: el artículo 1; el artículo 2; y, el artículo 3, del Decreto

Ejecutivo N° 176 de 30 de diciembre de 2024, emitido por el Ministerio de Economía y

Finanzas, que disponen, citamos:

**“Artículo 1.** Para efecto de lo dispuesto en los artículos 2 y 3 de la Ley 280 de 2021, se establece que, en la prestación de los servicios de auditoría, asesoría, consultoría y peritajes que configuren o no una relación de trabajo, corresponderá a las personas naturales y jurídicas, públicas y privadas determinar la intervención de un Contador Público Autorizado, en función de la naturaleza, tipo, fines y objetivos de las actividades a desarrollar o las funciones descritas en la contratación, o en los casos en que una Ley o reglamentación que regule al sector del contratante del servicio o al tercero ante quien deban presentarse sus resultados, así lo exija.

En el evento que alguno de los supuestos anteriores requiera la intervención parcial de un Contador Público Autorizado, así se especificará en la contratación y esta se circunscribirá a la parte que le corresponde.” (La subrayada es la frase acusada).

**“Artículo 2.** El artículo 4 de la Ley 280 de 2021, establece que las designaciones de un Contador Público Autorizado en los cargos de contralor, contador jefe y subjefe, auditor jefe y subjefe, serán aplicables a:

1. Las instituciones del Gobierno central, autónomas, semiautónomas, las instituciones descentralizadas y los intermediarios financieros, que posean una estructura organizacional que requiera para su adecuado funcionamiento, de tales designaciones.
2. Las empresas públicas, las grandes empresas privadas y aquellas sometidas a regímenes especiales cuyos ingresos se generen a través de transacciones comerciales o productivas de manera ordenada y posean una estructura organizacional formal que, a criterio del contratante, requiera para su adecuado funcionamiento de tales designaciones. Se exceptúan aquellas empresas sujetas a regímenes especiales cuyas disposiciones o normativas contemplen la prestación de servicios de contabilidad a su grupo empresarial, así como aquellas cuyas transacciones se perfeccionen, consuman o surtan sus efectos en el exterior.
3. En el caso de entidades reguladas por la Superintendencia de Bancos, la Superintendencia del Mercado de Valores y la Superintendencia de Seguros y Reaseguros, su estructura organizativa, así como las designaciones y contrataciones en los diferentes cargos, se regirán de conformidad a lo establecido en los acuerdos y disposiciones que, sobre Gobierno Corporativo, los entes Reguladores hayan emitido.
4. En cuanto a los servicios encaminados a brindar información financiera a terceros, se requerirá la intervención y firma de un Contador Público Autorizado independiente que no guarde relación ni nexo con la empresa, en los casos que una Ley o reglamentación que regule al sector del contratante del servicio o al tercero ante quien deban presentarse sus resultados, así lo exija.” (Lo subrayado es de la demandante).

**“Artículo 3.** Quedan excluidos de la designación de un Contador Público Autorizado en los cargos antes mencionados, las personas naturales, así como las



micro, pequeñas y medianas empresas que operen como unidades económicas dedicadas a actividades comerciales o productivas.

No obstante, las personas naturales y MIPYMES continúan estando obligadas a refrendar las declaraciones juradas de impuestos nacionales y otros tributos, así como las certificaciones de estados financieros y otros informes que deban presentarse ante las autoridades competentes o terceros, conforme a las normativas vigentes.

...” (Lo subrayado corresponde al texto acusado de ilegal) (Cfr. la Gaceta Oficial 30187-C de 30 de diciembre de 2024) (Cfr. fojas 33-35 del expediente judicial).

También se solicita la nulidad de la totalidad del mencionado decreto.

## II. Normas que se aducen infringidas.

De la Ley N° 280 de 30 de diciembre de 2021:

A. El artículo 2, que describe los actos que son propios del ejercicio de la profesión de Contador Público Autorizado (Cfr. fojas 11-16 del expediente judicial).

B. El artículo 4, que plantea que el ejercicio de la profesión de Contador Público Autorizado se regirá por las disposiciones de esa legislación y de sus reglamentos (Cfr. fojas 16-20 del expediente judicial).

C. El artículo 10, según el cual, solo el Contador Público Autorizado podrá ejecutar los actos de la profesión destinados a dar fe pública y certeza razonable a los que se refiere el artículo 2 de esa excerpta legal (Cfr. fojas 20-21 del expediente judicial).

D. El artículo 22 (numeral 1), que puntualiza las atribuciones de la Junta Técnica de Contabilidad (Cfr. fojas 21-28 del expediente judicial).

## III. Criterio de la actora respecto de la violación de las normas que se aducen infringidas y el concepto de la Procuraduría de la Administración.

3.1. El abogado de la demandante sostiene que la frase “...corresponderá a las personas naturales y jurídicas, públicas y privadas determinar la intervención de un Contador Público Autorizado, en función de la naturaleza, tipo, fines y objetivos de las actividades a desarrollar o las funciones descritas en la contratación...” del artículo 1 del Decreto Ejecutivo N° 176 de 30 de diciembre de 2024, emitido por el Ministerio de



Economía y Finanzas, vulnera de manera directa, por comisión, el **artículo 2** de la **Ley N° 280 de 30 de diciembre de 2021** (Cfr. fojas 11-16 del expediente judicial).

### 3.1.1. Concepto de la violación.

Según la accionante, la infracción se da porque la frase copiada del **artículo 1** del **Decreto Ejecutivo N° 176 de 30 de diciembre de 2024**, contiene una actuación contraria a Derecho; ya que, sin fundamento legal alguno, aquella frase prevé que corresponderá a las personas naturales y jurídicas, públicas y privadas, determinar la intervención de un Contador Público Autorizado, en función de la naturaleza, tipo, fines y objetivos de las actividades a desarrollar o a las atribuciones descritas en la contratación, lo que contraría, desvirtúa y modifica lo señalado en el **artículo 2 de la Ley N° 280 de 30 de diciembre de 2021**, pese a que esta última es de superior jerarquía (Cfr. foja 12 del expediente judicial).

En ese mismo norte, la parte actora añade que, la determinación de la intervención de un Contador Público Autorizado no es una cuestión privada, habida cuenta que tal decisión está establecida en la **Ley N° 280 de 30 de diciembre de 2021**, a la que deben someterse las partes (Cfr. foja 13 del expediente judicial).

### 3.1.1.1. Concepto de la Procuraduría de la Administración.

Este Despacho advierte que el **artículo 2 de la Ley N° 280 de 30 de diciembre de 2021**, establece que son actos propios del ejercicio de la profesión de Contador Público Autorizado, ya sea en forma de presentación manual, computarizada, digital o de cualquier tipo o medio electrónico o de comunicación, todos aquellos servicios que den fe pública sobre la veracidad de la información relacionada con la función técnica de producir, de manera sistemática y estructural, información cuantitativa en términos monetarios de las transacciones económicas que realizan las personas naturales y jurídicas, públicas y privadas, así como de los hechos económicos que las afectan, y de comunicar dicha información, con el objeto de facilitar a los diversos interesados la toma de decisiones de carácter financiero en relación con el desarrollo de sus actividades respectivas. También



constituyen actos propios de esa profesión, las que a seguidas se copian, citamos: "1. El registro sistemático de las transacciones financieras, económicas y patrimoniales, así como el análisis de información y documentos mediante cualquier método de esas transacciones; 2. La auditoría externa, el dictamen o refrendo de los estados financieros, contraloría, auditoría interna, tesorería y presupuesto; 3. La revisión, compilación, preparación, análisis e interpretación de estados financieros, sus anexos y otra información financiera; 4. La planificación, diseño, instalación o reformas de sistemas de contabilidad; 5. La intervención, comprobación, verificación y fiscalización de los registros de contabilidad y de los documentos relacionados con estos, así como la certificación sobre exactitudes o veracidades; 6. Las asesorías, consultorías, peritajes fiscales, judiciales, administrativos y de cualquier otra naturaleza sobre transacciones, negocios o documentos que contengan registros y/o información contable o financiera; 7. La participación como perito para la presentación de informes periciales en investigaciones judiciales y de jurisdicciones de cuentas, cuando impliquen informes de contabilidad o de auditorías relacionados con tributos, tasas y otros gravámenes nacionales y municipales, así como el uso y manejo de fondos públicos; 8. La dirección, ejecución y supervisión de cualesquiera de los trabajos anteriormente mencionados; 9. El refrendo de las declaraciones juradas de renta nacional y municipal, así como de otros tributos, cuyo monto bruto a declarar supere los once mil balboas (B/.11,000.00), de las personas naturales y jurídicas, incluyendo sus anexos correspondientes. El Ministerio respectivo solo aceptará las declaraciones de renta y de otros tributos, incluyendo sus anexos correspondientes, que estén refrendadas por un contador público autorizado; 10. La diligencia de apertura de los libros de contabilidad y el aval de los registros electrónicos u otros medios autorizados por la Ley; 11. La enseñanza de cualquier área de la contabilidad en instituciones educativas del sector público y privado de cualquier nivel de enseñanza; 12. Los actos en los que se requiere de la certificación o refrendo de informes, exposiciones y constancias de índole contable y financiera por parte



de un contador público autorizado conforme a leyes especiales; **13.** La auditoría forense independientemente en la prevención y combate de fraude, corrupción y lavado de dinero en el sector gubernamental y privado; y, **14.** Cualquier acto que la Junta Técnica de Contabilidad considere como actos propios de la profesión.”



Como puede apreciarse, en ningún momento el texto del artículo 2 de la Ley N° 280 de 30 de diciembre de 2021, deja al arbitrio de personas naturales y jurídicas, públicas y privadas, la determinación de la intervención o la contratación de un Contador Público Autorizado, en función de la naturaleza, tipo, fines y objetivos de las actividades a desarrollar o las funciones descritas en la contratación, o al tercero ante quien deban presentarse sus resultados, como lo establece la frase acusada de ilegal, contenida en el artículo 1 del Decreto Ejecutivo N° 176 de 30 de diciembre de 2024.

De verificarse lo señalado en el párrafo previo, se estaría excluyendo la designación de un Contador Público Autorizado para situaciones que claramente son propias de su competencia; además, que se estaría vulnerando la fe pública y la certeza razonable que estos profesionales de la Contabilidad ofrecen en los casos en los que la Ley así lo indique, tal como lo prevé el artículo 10 de la Ley N° 280 de 30 de diciembre de 2021.

En relación con la fe pública, la Sala Tercera se pronunció en la Sentencia de 10 de febrero de 2006, como a seguidas se transcribe:

“El extremo fáctico-jurídico examinado es suficiente para que la Sala llegue a la ineludible conclusión de que el señor ..., utilizando su posición de **Contador** ..., hizo que se consignara o registrara en los estados financieros de ... información falsa, **no amparada con la documentación que exigían las prácticas y normas contables.** Tal conducta, sin duda alguna, merecía ser sancionada con todo el rigor que autorizaba la Ley, al haberse creado en la opinión pública una falsa apariencia sobre la situación financiera de estas empresas, que el señor ... conocía perfectamente, **en su condición de Contador.** En este punto conviene comentar, que estos profesionales ejercen un papel determinante para el desarrollo y éxito del mercado de valores, pues, son quienes ofrecen la información financiera que debe estar a disposición no sólo de la Comisión, sino especialmente del público inversionista. No es posible que, **siendo tan importantísimas las funciones de un contador,** el señor ... **haya faltado a uno de los más sagrados postulados de su profesión,** recogido en el artículo 1 de la Ley 57



de 1º de septiembre de 1978: 'dar fe pública de las transacciones económicas que realizan las personas naturales y jurídicas, públicas y privadas, y de los hechos económicos que las afectan y, de comunicar dicha información, con el objeto de facilitar a los diversos interesados la toma de decisiones de carácter financiero en relación con el desarrollo de sus actividades respectivas.' Dar fe pública implica atestiguar sobre la veracidad de la información que se examina, a efectos de ponerla en conocimiento de las personas a quienes concierne o afecte. Supone hacer ver o presentar la realidad financiera de forma diáfana y transparente, no sólo para que los agentes en quienes recae la toma de decisiones actúen oportuna y prudentemente, sino también para que el resto de la colectividad la conozca, evalúe y adopte sus propias decisiones." (Énfasis suplido).

En adición, somos de la opinión que el artículo 1 del Decreto Ejecutivo N° 176 de 30 de diciembre de 2024, al indicar que corresponderá a las personas naturales y jurídicas, públicas y privadas, determinar la intervención de un Contador Público Autorizado, rebasa el tenor del artículo 2 de la Ley N° 280 de 30 de diciembre de 2021, puesto que aquellas personas carecen de la idoneidad requerida para decretar si es necesaria o no la intervención de un profesional de la Contabilidad en temas que, según la Ley, son propios de la formación de estos últimos.

Tomando estos elementos comparativos entre la Ley N° 280 de 30 de diciembre de 2021, y el Decreto Ejecutivo N° 176 de 30 de diciembre de 2024, afirmamos que es evidente que en este caso, el reglamento rebasa el texto legal, pese a que está llamado a su sujeción, en la forma como lo dispone el artículo 184 de la Constitución Política de la República que, en su numeral 14, regula lo alusivo a la potestad reglamentaria, al indicar que, citamos: "Son atribuciones que ejerce el Presidente de la República con la participación del Ministro respectivo: ... 14. Reglamentar las Leyes que lo requieran para su mejor cumplimiento, **sin apartarse en ningún caso de su texto ni de su espíritu.**" (Lo destacado es nuestro).

3.2. El apoderado judicial de la activadora judicial sostiene que el artículo 2 del Decreto Ejecutivo N° 176 de 30 de diciembre de 2024, transgrede el artículo 4 de la Ley N° 280 de 30 de diciembre de 2021, de manera directa, por omisión (Cfr. fojas 16-20 del expediente judicial).

### 3.2.1. Concepto de la violación.

Según la recurrente, la autoridad emisora del acto acusado, sin fundamento legal para ello, y so pretexto de reglamentar, por medio del **artículo 2 del Decreto Ejecutivo N° 176 de 30 de diciembre de 2024**, cambió el sentido y modificó el **artículo 4 de la Ley N° 280 de 30 de diciembre de 2021**, al punto de crear excepciones que no están definidas en la legislación (Cfr. foja 17 del expediente judicial).

#### 3.2.1.1. Concepto de la Procuraduría de la Administración.

De acuerdo con lo que observa este Despacho, el **artículo 4 de la Ley N° 280 de 30 de diciembre de 2021**, aborda varias temáticas; a saber: (i) que el ejercicio de la profesión de Contador Público Autorizado se regirá por las disposiciones de esa legislación y sus reglamentos; (ii) que para ser designado en el cargo de Contralor, en el sector privado, así como en las posiciones de Contador Jefe, Subjefe; y de, Auditor Jefe y Subjefe en instituciones públicas y privadas, se requiere tener título universitario de Licenciatura en Contabilidad y la consiguiente idoneidad de Contador Público Autorizado expedida por la Junta Técnica de Contabilidad; (iii) que la participación como peritos contables; el refrendo de declaraciones de rentas y certificaciones, así como otros servicios encaminados a brindar información financiera a terceros, deberán ser firmados por un CPA independiente que no guarde relación ni nexos con la empresa o la persona objeto del dictamen o certificación; (iv) que el socio a cargo de los compromisos de auditoría deberá poseer idoneidad de Contador Público Autorizado emitida por la Junta Técnica de Contabilidad; y, (v) el Parágrafo transitorio que dispone que, quienes estén ejerciendo dichas posiciones sin poseer la idoneidad de Contador Público Autorizado tendrán un periodo de tres (3) años para obtener la idoneidad de CPA.

Por otra parte, notamos que el **artículo 2 del Decreto Ejecutivo N° 176 de 30 de diciembre de 2024**, centra la reglamentación, en el siguiente aspecto: las designaciones de



Contadores Públicos Autorizados en los cargos de Contralor, Contador Jefe, Subjefe; y de, Auditor Jefe y Subjefe.

Las diferencias entre ambos instrumentos jurídicos, son que: el **artículo 4** de la **Ley N° 280 de 30 de diciembre de 2021**, se limita a referirse a los mencionados cargos, sin precisar esas instituciones; mientras que el **artículo 2** del **Decreto Ejecutivo N° 176 de 30 de diciembre de 2024**, sí establece cuáles son esas instituciones públicas y privadas en las que se van a desempeñar los Contadores Públicos Autorizados, en la forma allí detallada.

Según se advierte en el **artículo 2 del Decreto Ejecutivo N° 176 de 30 de diciembre de 2024**, la autoridad reglamentaria, además, introduce una serie de elementos tendientes a calificar cada una de estas entidades.

Así tenemos que, la designación de un Contador Público Autorizado, en los cargos de Contralor, Contador Jefe, Subjefe; y de, Auditor Jefe y Subjefe, en el caso del numeral 1, se limita a aquellas entidades que posean una estructura organizacional que requiera, para su adecuado funcionamiento, de tales designaciones; en el numeral 2, queda a criterio de los contratantes, que necesiten, para su adecuado funcionamiento, de tales designaciones, y, se exceptúan aquellas empresas sujetas a regímenes especiales cuyas disposiciones o normativas contemplen la prestación de servicios de contabilidad a su grupo empresarial, así como aquellas cuyas transacciones se perfeccionen, consuman o surtan sus efectos en el exterior; en el numeral 3, dependerá de la estructura organizativa de la entidad; y, en el numeral 4, queda sujeto a los casos que una Ley o una reglamentación que regule al sector



del contratante del servicio o al tercero ante quien deban presentarse sus resultados, así lo exija.

Tales restricciones introducidas por el **artículo 2 del Decreto Ejecutivo N° 176 de 30 de diciembre de 2024**, vulnera la potestad reglamentaria, concretamente, la establecida en el **artículo 4 de la Ley N° 280 de 30 de diciembre de 2021**, puesto que esta última carece de tales precisiones.

3.3. El apoderado de la recurrente señala que, la frase, citamos: "*Quedan excluidos de la designación de un Contador Público Autorizado en los cargos antes mencionados, las personas naturales, así como las micro, pequeñas y medianas empresas que operen como unidades económicas dedicadas a actividades comerciales o productivas*", contenida en el **artículo 3 del Decreto Ejecutivo N° 176 de 30 de diciembre de 2024**, es violatorio de los **artículos 4 y 10 de la Ley N° 280 de 30 de diciembre de 2021**, de manera directa, por comisión (Cfr. fojas 20-21 del expediente judicial).

3.3.1. Concepto de la violación.

Según se expresa en el libelo de la demanda, el **artículo 3 del Decreto Ejecutivo N° 176 de 30 de diciembre de 2024**, crea una excepción que el **artículo 4 de la Ley N° 280 de 30 de diciembre de 2021**, no le ha facultado a establecer. Añade la actora, que dicha excepción modifica y cambia el alcance de la norma legal, lo que únicamente es posible mediante una reforma vía ley y no a través de un reglamento (Cfr. foja 20 del expediente judicial).

La accionante también manifiesta que, el **artículo 3 del Decreto Ejecutivo N° 176 de 30 de diciembre de 2024**, vulnera el **artículo 10 de la Ley N° 280 de 30 de diciembre de 2021**, cuando indica que, solo el Contador Público Autorizado podrá ejecutar los actos de la profesión destinados a dar fe pública y certeza razonable a los que se refiere el **artículo 2** de esa legislación (Cfr. fojas 20-21 del expediente judicial).



### 3.3.1.1. Concepto de la Procuraduría de la Administración.

Tal como lo mencionamos en el inciso anterior, el **artículo 4 de la Ley N° 280 de 30 de diciembre de 2021**, contempla, entre otras cosas, (i) que el ejercicio de la profesión de Contador Público Autorizado se regirá por las disposiciones de esa legislación y sus reglamentos; y, (ii) que para ser designado en el cargo de Contralor, en el sector privado, así como en las posiciones de Contador Jefe, Subjefe; y de, Auditor Jefe y Subjefe en instituciones públicas y privadas, se requiere tener título universitario de Licenciatura en Contabilidad y la consiguiente idoneidad de Contador Público Autorizado expedida por la Junta Técnica de Contabilidad.

A pesar de lo consignado en el mandato legal citado en el párrafo anterior, el **artículo 3 del Decreto Ejecutivo N° 176 de 30 de diciembre de 2024**, indica que, quedan excluidos de la designación de un Contador Público Autorizado en los cargos antes mencionados, las personas naturales, así como las micro, pequeñas y medianas empresas que operen como unidades económicas dedicadas a actividades comerciales o productivas.

Según advierte esta Procuraduría, la exclusión que introduce el **artículo 3 del Decreto Ejecutivo N° 176 de 30 de diciembre de 2024**, no está autorizada por el **artículo 4 de la Ley N° 280 de 30 de diciembre de 2021**, pese a que, en ambos casos, es necesaria la participación de Contadores Públicos Autorizados cuando se requiera de la realización de actos que son propios de un Profesional de la Contabilidad.

La mencionada exclusión, impide que un Contador Público Autorizado pueda cumplir con sus funciones, entre éstas, dar fe pública y certeza razonable, en los casos en los que las personas naturales, así como las micro, pequeñas y medianas empresas que operen como unidades económicas dedicadas a actividades comerciales o productivas, así lo requieran, lo que, indudablemente, generará que tales atribuciones sean ejercidas por personas que carezcan de la competencia para ello, por lo que se transgrede lo preceptuado en el **artículo 10 de la Ley N° 280 de 30 de diciembre de 2021**.



En nuestra opinión, las exclusiones a las que se refiere el **artículo 3 del Decreto Ejecutivo N° 176 de 30 de diciembre de 2024**, vulnera los **artículos 4 y 10 de la Ley N° 280 de 30 de diciembre de 2021**.

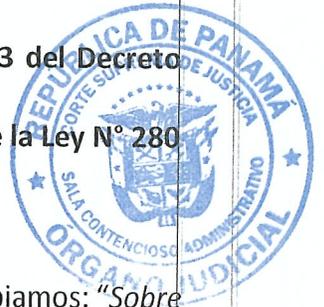
En la **Sentencia de 29 de septiembre de 2014**, la Sala Tercera, dijo, copiamos: *“Sobre este tema, ha señalado la doctrina que el ejercicio de la potestad reglamentaria está sometido jurídicamente a límites que no deben ser violados. Estos límites derivan, de una parte, del principio constitucional de reserva de ley y, de otra, de la propia naturaleza de los reglamentos administrativos en cuanto a disposiciones subordinadas a la ley (SAINZ DE BUJANDA, F. Lecciones de Derecho Financiero. 8ª edición. 1990. Pág. 24).”*

3.4. El abogado de la actora indica que, la frase, citamos: *“Quedan excluidos de la designación de un Contador Público Autorizado en los cargos antes mencionados, las personas naturales, así como las micro, pequeñas y medianas empresas que operen como unidades económicas dedicadas a actividades comerciales o productivas”*, incluida en el **artículo 3 del Decreto Ejecutivo N° 176 de 30 de diciembre de 2024**, vulnera el **artículo 22 (numeral 1) de la Ley N° 280 de 30 de diciembre de 2021**, de manera directa, por omisión (Cfr. fojas 21-22 del expediente judicial).

3.4.1. Concepto de la violación.

Según lo menciona la parte actora, la frase copiada del **artículo 3 del Decreto Ejecutivo N° 176 de 30 de diciembre de 2024**, no permite, de forma legal, que la Junta Técnica de Contabilidad cumpla con su atribución de velar por el fiel cumplimiento de esa legislación, como lo establece el **artículo 22 (numeral 1) de la Ley N° 280 de 30 de diciembre de 2021**.

En adición, manifiesta que la Junta Técnica de Contabilidad debe velar para que las personas que estuvieran ejerciendo las posiciones indicadas en el **artículo 4 de la Ley N° 280 de 30 de diciembre de 2021**, sin poseer la idoneidad requerida por dicha legislación,



debían ajustarse a la obligación legal de obtener la idoneidad de Contador Público Autorizado (Cfr. foja 21 del expediente judicial).

La recurrente también señala que, conforme a su artículo 39, la Ley N° 280 de 30 de diciembre de 2021, comenzó a regir desde su promulgación, la cual se dio el 30 de diciembre de 2021, por lo que afirma que las personas señaladas en el artículo 4 de esa excerpta legal tenían hasta el 30 de diciembre de 2024, para ajustarse a la obligación legal de obtener la idoneidad de Contador Público Autorizado (Cfr. fojas 21-22 del expediente judicial).

#### 3.4.1.1. Concepto de la Procuraduría de la Administración.

El párrafo transitorio del artículo 4 de la Ley N° 280 de 30 de diciembre de 2021, señala que quienes estuvieran ejerciendo dichas posiciones, entiéndase, en el cargo de Contralor, en el sector privado, así como en las posiciones de Contador Jefe, Subjefe; y de Auditor Jefe y Subjefe, en instituciones públicas y privadas, sin poseer la idoneidad de Contador Público Autorizado, tendrían un periodo de tres (3) años para obtener la idoneidad de CPA.

En efecto, el artículo 39 de la Ley N° 280 de 30 de diciembre de 2021, indica que esa legislación entró a regir a partir de su promulgación; es decir, el 30 de diciembre de 2021, por lo que el periodo de tres (3) años para obtener la idoneidad de CPA, por parte de quienes estuvieran ejerciendo dichas posiciones, entiéndase, en el cargo de Contralor, en el sector privado, así como en las posiciones de Contador Jefe, Subjefe; y de Auditor Jefe y Subjefe, en instituciones públicas y privadas, sin poseer la idoneidad de Contador Público Autorizado, tenían hasta el 30 de diciembre de 2024, para cumplir con la obligación legal.

Por consiguiente, la exclusión que introdujo el artículo 3 del Decreto Ejecutivo N° 176 de 30 de diciembre de 2024, no dio ese margen para que las personas naturales, así como las micro, pequeñas y medianas empresas que operen como unidades económicas dedicadas a actividades comerciales o productivas, cumplieran con tal obligación





consignada en la legislación, lo que, indubitablemente, se traduce en una infracción del artículo 22 (numeral 1) de la Ley N° 280 de 30 de diciembre de 2021, que prevé la atribución de la Junta Técnica de Contabilidad, de velar por el fiel cumplimiento de lo establecido en el cuerpo normativo de rango legal.

Finalmente, concordamos con la Asociación demandante, cuando indica que en la forma como se produjo la reglamentación, no era necesaria la expedición del Decreto Ejecutivo N° 176 de 30 de diciembre de 2024, puesto que este último viola la potestad reglamentaria.

Decimos esto, porque la potestad reglamentaria constituye la facultad que ostenta el Presidente de la República, con la participación del Ministro del ramo respectivo, para la reglamentación de las leyes que lo requieran para su mejor cumplimiento, sin apartarse en ningún caso de su texto ni de su espíritu.

Es decir, que no debe ese Órgano del Estado, pretextando cumplir con la función reglamentaria que el artículo 184 (numeral 14) de la Constitución Política le encomienda, desbordar o contradecir los preceptos legales.

En razón de lo anterior, vale la pena preguntarse ¿hasta dónde llega la facultad de reglamentar, y cuándo estamos en presencia de lo que es en sí, la función legislativa?

En esa línea de pensamiento, debemos indicar que, la facultad reglamentaria está limitada por los principios de *reserva de ley* y de *subordinación jerárquica*.

El primero, se presenta cuando una norma constitucional reserva expresamente a la ley la regulación de una determinada materia, por lo que excluye la posibilidad que los aspectos de esa reserva sean regulados por disposiciones de naturaleza distinta a la ley, esto es, por un lado, el legislador ordinario ha de establecer por sí mismo la regulación de la materia determinada y, por el otro, la materia reservada no puede regularse por otras normas secundarias, en especial el reglamento.

El **segundo** principio, el de *jerarquía normativa*, consiste en que el ejercicio de la facultad reglamentaria no puede modificar o alterar el contenido de una ley, es decir, los reglamentos tienen como límite natural los alcances de las disposiciones que dan cuerpo y materia a la ley que reglamentan, detallando sus hipótesis y supuestos normativos de aplicación, sin que pueda contener mayores posibilidades o imponga distintas limitantes a las de la propia ley que va a reglamentar. Así, el ejercicio de la facultad reglamentaria debe realizarse única y exclusivamente dentro de la esfera de atribuciones propias del organismo facultado, pues la norma reglamentaria se emite por facultades explícitas o implícitas previstas en la ley o que de ella derivan, siendo precisamente esa zona donde pueden y deben expedirse reglamentos que provean a la exacta observancia de aquélla, por lo que al ser competencia exclusiva de la ley la determinación del qué, quién, dónde y cuándo de una situación jurídica general, hipotética y abstracta, al reglamento de ejecución competará, por consecuencia, el cómo de esos mismos supuestos jurídicos.

En este escenario, debemos indicar que si el reglamento **sólo funciona en la zona del cómo**, sus disposiciones podrán referirse a las otras preguntas (qué, quién, dónde y cuándo), **siempre que éstas ya estén contestadas por la ley**; es decir, el reglamento desenvuelve la obligatoriedad de un principio **ya definido por la ley** y, por tanto, **no puede ir más allá de ella**, ni extenderla a supuestos distintos ni mucho menos contradecirla, sino que sólo debe concretarse a indicar los medios para cumplirla y, además, cuando existe reserva de ley no podrá abordar los aspectos materia de tal disposición (Cfr. <https://sif.scjn.gob.mx/sifsist/documentos/tesis/1001/1001299.pdf>)

Para el jurista Carlos García Oviedo, la potestad reglamentaria es reglada: “...cuando el ente administrativo, al hacer uso de ella, debe regirse por determinado precepto jurídico, que anticipadamente le señala su actuación. De lo antes expuesto se puede fácilmente inferir que lo que caracteriza a la potestad reglamentaria reglada, es su subordinación a una norma jurídica superior. Cabe señalar que esta potestad reglada queda limitada por la



norma jurídica superior, de tal modo que ésta no puede sobrepasar ni menos desconocer los términos fijados por esa norma. La potestad reglamentaria será discrecional cuando, al ejercerla, sólo se reconocen dos límites, cuales son: a) no infringir ningún precepto constitucional; y b) no invadir la esfera de la ley, esto es, aquel conjunto de cuestiones cuya regulación corresponde a la ley, en sentido formal.” (GARCÍA OVIEDO. Carlos. Derecho Administrativo. Tomo I. Madrid. 1943. Pág. 84, citado por ESCOLA, Héctor Jorge. Ob. cit., pág. 47).

La violación de la potestad reglamentaria se traduce en la nulidad del acto acusado; es decir, del **Decreto Ejecutivo N° 176 de 30 de diciembre de 2024**.

El administrativista colombiano, Jaime Orlando Santofimio, en su obra Tratado de Derecho Administrativo – Tomo II (Acto Administrativo), manifiesta a propósito de la nulidad, lo que a seguidas se copia:

**“De acuerdo a la doctrina, cabe señalar que la nulidad es la sanción al incumplimiento de los requisitos señalados para la perfección del acto jurídico. Se concreta esta penalidad en el desconocimiento de cualquier efecto jurídico a la manifestación de voluntad expresada con infracción a los necesarios requerimientos legales ...**

De lo expuesto se desprende que la teoría tradicional ha caracterizado la nulidad como una natural privación de los efectos jurídicos del acto; una sanción nacida de la omisión o incumplimiento de los requisitos o elementos indispensables para la realización del acto y una consecuencia indubitable del estricto origen legal. De los elementos identificadores podemos concluir que la nulidad se genera en el ámbito de la formación del acto, es decir, en anomalías de los elementos que deben concurrir para la validez del acto administrativo, pero que tiene efectos indudables en el mundo de la eficacia del acto especialmente en cuanto a su ejecutoria.” (SANTOFIMIO, Jaime Orlando. Tratado de Derecho Administrativo – Tomo II (Acto Administrativo), Universidad Externado de Colombia, 4ta. ed., Bogotá 2003, p.227 y siguiente) (Lo resaltado es nuestro).

Por las consideraciones de hecho y de Derecho antes expuestas, esta Procuraduría solicita respetuosamente a los Honorables Magistrados se sirvan declarar que **SON ILEGALES** las frases contenidas en las siguientes normas, así: el artículo 1: *“corresponderá a las personas naturales y jurídicas, públicas y privadas determinar la*



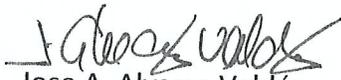
intervención de un Contador Público Autorizado, en función de la naturaleza, tipo, fines y objetivos de las actividades a desarrollar o las funciones descritas en la contratación"; el texto completo del artículo 2; la frase incluida en el artículo 3: "Quedan excluidos de la designación de un Contador Público Autorizado en los cargos antes mencionados, las personas naturales, así como las micro, pequeñas y medianas empresas que operen como unidades económicas dedicadas a actividades comerciales o productivas.", y así como el texto completo del Decreto Ejecutivo N° 176 de 30 de diciembre de 2024, emitido por el **Ministerio de Economía y Finanzas.**

**IV. Pruebas.** Se aceptan las presentadas que cumplan con el requisito de autenticidad exigido en el artículo 833 del Código Judicial.

**V. Derecho.** Se acepta el invocado en la demanda.

**Del Señor Magistrado Presidente,**

  
Grettel Villalaz de Allen  
Procuradora de la Administración

  
Jose A. Alvarez Valdés  
Secretario General

CORTE SUPREMA DE JUSTICIA  
SALA TERCERA  
ES COPIA AUTENTICA DE SU ORIGINAL  
Panamá 11 de marzo de 2025  
  
SECRETARÍA

2025 MAR 10 3:03 PM