

Art. 90.- Utilización de comparables secretos.- Para la aplicación del principio de plena competencia, la Administración Tributaria podrá utilizar toda la información tanto propia, cuanto de terceros, conforme lo dispuesto en el Código Tributario y la Ley de Régimen Tributario Interno.

Edición Constitucional No.22 , 5 de Diciembre 2017

Normativa: Vigente

Quito, D. M., 27 de septiembre de 2017

SENTENCIA No. 024-17-SIN-CC

CASO No. 0024-13-IN

CORTE CONSTITUCIONAL DEL ECUADOR

I. ANTECEDENTES

Resumen de admisibilidadEl 30 de septiembre de 2013, comparecieron ante la Corte Constitucional, los señores José Elías Bermeo y Michael Wollmann Holguín, por sus propios derechos formularon una demanda de acción pública de inconstitucionalidad del artículo 90 del Decreto Ejecutivo número 374 del "Reglamento de Aplicación de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno" (en adelante RALORTI), publicado en el suplemento del Registro Oficial No. 209 del 8 de junio de 2010; el caso ingresó a esta Corte Constitucional y le fue asignado el número 0024-13-IN.El secretario general de la Corte Constitucional certificó el 1 de octubre de 2013, que en referencia a la presente acción de inconstitucionalidad, no se ha presentado otra demanda con identidad de objeto y acción.La Sala de Admisión de la Corte Constitucional, conformada por la jueza constitucional Tatiana Ordeñana Sierra y los jueces constitucionales, Manuel Viteri Olvera y Marcelo Jaramillo Villa, mediante auto del 24 de junio de 2013, admitió a trámite la causa y dispuso que se corra traslado a la Presidencia de la República del Ecuador a fin de que remita a esta Corte, el expediente con los informes y demás documentos que dieron origen a la norma impugnada. Adicionalmente, dispuso que se ponga en conocimiento público la existencia del proceso, a través de la publicación de un resumen completo y fidedigno de la demanda, en el Registro Oficial y el portal electrónico de la Corte Constitucional.Mediante memorando No. 34S-CCE-SG-SUS-2014, del 30 de julio de 2014, de conformidad con el resorteo realizado por el Pleno de la Corte de Constitucionalidad en sesión extraordinaria del 30 de julio de 2014, se remitió el expediente al juez constitucional Manuel Viteri Olvera.El 5 de noviembre de 2015, se posesionaron ante el Pleno de la Asamblea Nacional los jueces constitucionales Pamela Martínez Loayza, Roxana Silva Chicaíza y Francisco Butiñá Martínez, de conformidad con lo dispuesto en los artículos 432 y 434 de la Constitución de la República del Ecuador.Mediante la Resolución No. 004-2016-CCE, adoptada por el Pleno del Organismo el 8 de junio de 2016, se designó a la abogada Marien Segura Reasco como jueza constitucional, y se dispuso que todos los procesos que se encontraban en el despacho del juez constitucional, Patricio Pazmiño Freiré, pasen a conocimiento de la referida jueza constitucional.Mediante providencia del 28 de diciembre de 2015, el juez constitucional Manuel Viteri Olvera, avocó conocimiento de la causa y, en virtud de lo establecido en el artículo 61 del Reglamento de Sustanciación de Procesos de Competencia de la Corte Constitucional, dispuso que se lleve a cabo la audiencia pública, el martes 12 de enero de 2016 a las 11:30.Normas cuya inconstitucionalidad se acusaLos accionantes demandaron la inconstitucionalidad de la disposición contenida en artículo 90 del RALORTI. El texto de la disposición impugnada, es el que sigue:Art. 90.- Utilización de comparables secretos.- Para la aplicación del principio de plena competencia, la Administración Tributaria podrá utilizar toda la información tanto propia, cuanto de terceros, conforme lo dispuesto en el Código Tributario y la Ley de Régimen Tributario Interno.Detalle de la demandaFundamentos de la demandaLos legitimados activos, José Elías Bermeo y Michael Wollmann Holguín, consideraron que la disposición contenida en el artículo 90 del RALORTI es contraria a la Constitución de la República, en los siguientes términos:Conforme expresan los accionantes, el RALORTI determina y permite el uso de comparables secretos para facilitar a la autoridad tributaria su análisis en operaciones entre empresas vinculadas para evitar evasión tributaria. Según manifiestan los accionantes, el mismo reglamento establece el concepto y los casos

en lo que se entiende como partes relacionadas, estando las mismas definidas por la vinculación de negocio que pueda existir entre las partes, pudiendo ser ésta de carácter económica, legal y financiera.

Siendo tan amplio el concepto de vinculación, los accionantes consideran que la definición de las partes relacionadas para la administración tributaria se desarrolla a partir del interés que tiene la misma administración en sus estrategias de control y de las definiciones que pueden tener diversas fuentes. Por su parte, los accionantes indican que el régimen de precios de transferencia es el sistema que establece las normas necesarias para analizar los precios de transferencia y regularlos, a efecto de que sean similares a los pactados entre partes independientes en operaciones comparables. Se utiliza los precios de transferencia para determinar el precio por el cual las empresas vinculadas transfieren bienes o prestan servicios entre ellas. Son empresas vinculadas aquellas pertenecientes a un mismo grupo económico, o relacionadas de manera suficiente, en el que una tenga poder de decisión sobre las actividades de la otra. Estos precios deben ser determinados mediante el principio de asimilación a partes independientes, lo que se conoce como "Arms Length Principle", Conforme manifiestan los legitimados activos, los organismos internacionales tributarios, prefieren y aconsejan a los Estados que no utilicen este método. Por preferencia de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (en adelante, OCDE), se intenta no utilizar comparables secretos, pero varios países los incorporan en sus legislaciones. Los accionantes afirman que el Ecuador, a diferencia de otros países, sería el único que lo hace a través de una norma reglamentaria, quebrantando así varios derechos constitucionales. En este sentido, según manifiestan los accionantes, la ambigüedad de la redacción del artículo 90 del RALORTI parece dar a entender que la administración tributaria podría usar, para establecer el cumplimiento del principio de plena competencia, de empresas u operaciones obtenidas de fuente de información que no son de acceso público. Por ejemplo, la información obtenida de estudios de precios de transferencia presentados a la administración tributaria por otros contribuyentes. Para los legitimados activos, la información que puede utilizar la administración tributaria incluye datos tales como el Know How, secretos de operaciones de la compañía, entre otros, y es por esta razón que la información utilizada tiene el carácter de secreta. A pesar de ello, la norma reglamentaria permite su utilización en ajustes de precios de transferencia a operaciones que la administración tributaria considera comparables y que no pueden ser refutadas por el contribuyente por la condición de secreta de dicha información.

Para los legitimados activos, es en este punto donde radica el problema real, ya que al momento en que la administración determina de manera unilateral que los precios de transferencia no se ajustan con lo que debieran según su análisis comparativo, y se manifiesta una presunción de que el operador económico investigado está actuando en contra del fisco, evadiendo sus impuestos en la transferencia de bienes o servicios, no se puede conocer la información con la que se está comparando esas operaciones. Conforme los accionantes, la presunción de la autoridad tributaria no puede ser controvertida ni se puede conocer las pruebas o fundamentos en que se basa la administración para configurar la supuesta mal actuación del agente económico, creando una situación de total inseguridad jurídica y de anulación al derecho a la defensa, tutela judicial efectiva y seguridad jurídica, consagrado en la Constitución, dejando al contribuyente en estado de indefensión. De esta manera, para los legitimados activos, la información de terceros a la que tiene acceso la autoridad tributaria, y la cual es que la utiliza para realizar su análisis sobre precios de transferencia, no puede ser divulgada, ya que la misma es información confidencial o secreta de la empresa de la que la obtuvo, conforme lo establece el artículo 101 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno (en adelante LORTI). Por lo que, para los accionantes existe un doble problema jurídico, ya que si la información utilizada por la autoridad tributaria es secreta, tiene como efecto una violación al derecho a la defensa del sujeto pasivo investigado. Por el contrario, si la información de terceros se pone en conocimiento de la parte

investigada, constituye una violación al derecho de no divulgación de información confidencial del contribuyente. Adicionalmente, para los accionantes resulta inconstitucional e ilegal pretender que una norma con carácter reglamentario pueda modificar y crear excepciones a principios constitucionales inviolables, causando de esta manera, una verdadera situación de indefensión y de inseguridad jurídica. Adicionalmente, señalan lo legitimados activos que los comparables secretos son conceptos muy diferentes al de las pruebas que se pretenden hacer valer en juicio. En tal sentido, para los accionantes, las pruebas dentro de un proceso judicial están sujetas al principio de publicidad y al principio de contradicción; es decir, las pruebas son públicas y contradecibles.

En este sentido, conforme manifiestan los accionantes a fin de precautelar el derecho a la defensa, es necesario tener un proceso transparente por el cual las partes tienen acceso y conocimiento de todos los elementos probatorios en su contra. Por otra parte, señalan los accionantes que la figura de "uso de comparables secretas" se encuentra en un reglamento, siendo que dicha disposición no puede tener rango reglamentario ya que no hay ninguna norma en todo el ordenamiento jurídico que autorice a través de una norma reglamentaria a crear excepciones al principio de publicidad. Pretensiones Los accionantes expresan como pretensión "... la declaratoria de inconstitucionalidad de la norma reglamentaria que consagra la utilización de las comparables secretas". Intervenciones públicas y oficiales Intervención del representante de la Presidencia de la República El doctor Vicente Peralta León, por los derechos que representa del señor presidente de la República, en calidad de secretario general jurídico subrogante, comparece ante esta Corte Constitucional mediante escrito recibido el 25 de julio de 2014, constante a fojas 54-56 vuelta, del expediente constitucional, y manifiesta lo siguiente: El representante de la Presidencia de la República señala que el precepto impugnado no constituye una presunción de derecho de acuerdo con el artículo 32 del Código Civil. Conforme el compareciente, las presunciones son herramientas jurídicas que permiten deducir la averiguación de un hecho desconocido a partir de ciertos antecedentes. Las presunciones legales, según el compareciente, pueden ser absolutas (iuris et de iure), que son las que no admiten prueba en contrario, y simples (iuris lantum), que pueden ser desvirtuadas mediante prueba en contrario. Por ello, se ha llegado a sostener que las presunciones del primer tipo son mis bien, verdaderas declaraciones legales.

El compareciente, en su escrito, resalta que de la redacción del artículo 90 del LORTI se establece la posibilidad de utilizar información del propio contribuyente o de terceros para aplicar el principio de plena comparecencia. Por lo que, según su criterio, se puede concluir que el artículo cuya inconstitucionalidad se discute no es una presunción de derecho, pues las reglas para establecer el principio de plena competencia en un proceso determinado de obligaciones tributarias, siempre pueden ser objetadas e impugnadas por los contribuyentes que se crean afectados por ellas. A diferencia de las presunciones de derecho que "no admiten prueba en contrario". Con base en lo indicado, el compareciente sostiene que la norma acusada no viola el principio de legalidad, por cuanto: no se ha creado una presunción de derecho por vía reglamentaria; y, 2) por que el precepto discutido explícitamente dispone que la utilización de este mecanismo para aplicar el principio de plena competencia se hará "conforme a lo dispuesto en el Código Tributario y el de Régimen Tributario Interno". Se pregunta, por lo tanto, bajo qué criterio podría tildarse de contraria al principio de legalidad a una norma reglamentaria cuando expresamente remite el desarrollo de su contenido a la misma ley. Por otra parte, el compareciente indica que la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) no ha proscrito del todo, el uso y aplicación de esta herramienta por la administración tributaria. Siendo que el mismo podría ser utilizado en una primera instancia de selección de casos a ser auditados (risk evaluation or risk assesment), y también en una segunda fase, dentro de una auditoría de precios de transferencia, a efectos de realizar los respectivos ajustes en aplicación del principio de arms length o de plena competencia, sin embargo la aplicación de comparables secretos en esta segunda

fase es reprochada por la OCDE. A criterio del compareciente, los accionantes diezmaron el criterio vertido por la OCDE sobre la materia, lo que demuestra la mala fe procesal y deshonestidad intelectual con la que proceden. Finalmente, el compareciente manifiesta que la norma no contraviene la Constitución de la República; sin embargo, deja a criterio de la Corte Constitucional la posibilidad de modular los efectos de la sentencia, para dejar sentada una interpretación que pueda resultar más conforme con la integridad de la Constitución, y de esta manera aclarar que solo podría utilizarse comparables secretos por la administración tributaria en los procesos de selección de casos a ser auditados, con fines de evaluación de riesgo y no para hacer ajustes en la aplicación del principio de plena competencia. Intervención del representante de la Procuraduría General del Estado Por medio de escrito recibido el 25 de julio de 2014, (fojas 64 a 67 del expediente constitucional), compareció ante esta Corte Constitucional el abogado Marcos Arteaga Valenzuela, en calidad de director nacional de Patrocinio, delegado del procurador general del Estado, y presentó su criterio respecto de la demanda de acción pública de inconstitucionalidad, en los términos que se detallan a continuación: Una vez descrita la demanda y sus argumentos, el compareciente manifestó que es deber del Estado garantizar sin discriminación el efectivo goce de los derechos establecidos en la Constitución y en los instrumentos internacionales, en especial, la educación, la salud, la alimentación, la seguridad social y el agua para sus habitantes. De igual manera, el Estado es responsable de la provisión de los servicios públicos de agua potable y de riego, saneamiento, energía eléctrica, telecomunicaciones, vialidad, entre otros. Señaló el compareciente que, para garantizar el ejercicio de los derechos y proveer los servicios públicos y cumplir con su deber y responsabilidad, la Constitución establece como política fiscal el financiamiento, inversión y bienes públicos, y la redistribución del ingreso por medio de transferencias, tributos y subsidios adecuados; y la generación de incentivos para la inversión. Justamente de ahí, para el compareciente, radica la importancia en la recaudación tributaria, que forma parte del presupuesto general del Estado. El compareciente indicó que el artículo 15 de la LORTI, hace relación a los precios de transferencia y que a fin de una correcta aplicación de la regulación, se introdujo en la ley el concepto de plena competencia. Conforme indica el compareciente, para la aplicación de plena competencia se ha considerado una serie de criterios de comparabilidad, que se encuentran detallados en el tercer artículo agregado a continuación del artículo 15 de la LORTI, en el que se delega al reglamento de la ley para la determinación del método de aplicación del principio de plena competencia, en el que se introduce el uso de comparables secretos. Por otra parte, el compareciente señala que el uso de comparables secretos se encuentra autorizado en las directrices de la OCDE y en las directrices establecidas por las Naciones Unidas. Adicionalmente, según el compareciente, la reserva de la información sobre declaraciones de los contribuyentes responsables o terceros, se encuentra establecido en la LORTI en su artículo 101, por tanto, la reserva de la información nace de una ley orgánica y no de un reglamento como alegan los accionantes. En este sentido, conforme el accionante, el Estado ecuatoriano respeta los derechos reconocidos en la Constitución relativos a obtener información (artículo 18 numeral 2), derecho al debido proceso (artículo 76) y el derecho a la protección de datos de carácter personal, que incluye el acceso y la decisión sobre información de datos de este carácter, lo cual es el objeto de protección (artículo 66 numeral 19), a los ciudadanos ecuatorianos y extranjeros. El ejercicio del principio de plena competencia no afecta esos derechos; todo lo contrario, asegura el ejercicio de los mismos. Sin embargo, no se puede desconocer una facultad de control del Estado, a través de la administración tributaria, para evitar la elusión y la evasión tributaria en relación a los precios de transferencia. Para el compareciente, los derechos constitucionales no son absolutos, ya que pueden existir restricciones en su ejercicio cuando se busca un fin legítimo. En este sentido, a criterio del compareciente, resulta válido obtener información tributaria necesaria para conseguir los mejores resultados; respetando los derechos del contribuyente sujeto a

comparación. A modo de conclusión, el compareciente manifestó que el principio de plena competencia establecido en la LORTI y en concordancia con el artículo 90 de su reglamento (norma reglamentada objeto de la demanda), no es arbitrario ni inconstitucional. Intervención del representante del Servicio de Rentas Internas Por medio del escrito remitido el 28 de julio de 2014, (fojas 70 a 76 del expediente constitucional), compareció ante esta Corte Constitucional, la señora Ximena Amoroso Iñiguez, en calidad de directora general del Servicio de Rentas Internas, por medio del cual manifestó lo siguiente: A criterio de la compareciente, los accionantes aseguran que el permitir la utilización de "comparables secretos" mediante una norma reglamentaria, en lugar de hacerlo a través de una disposición legal, vulnera derechos constitucionales, pero no indican la manera que los derechos se vulneran con esta condición ni cómo son vulnerados.

Por otra parte, la compareciente manifestó que, a diferencia de lo expresado por los accionantes, el Servicio de Rentas Internas no ha utilizado "comparables secretos" en sus procesos de determinación para la aplicación del principio de plena competencia, desvirtuando por tanto lo afirmado por los demandantes. Adicionalmente, la compareciente indicó que de la demanda presentada se advierte que por una parte los accionantes demandan la inconstitucionalidad del artículo 90 del Reglamento para la aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, pero por otra, afirman que, al aplicar dicha norma reglamentaria, la administración tributaria actuaría en contra de la ley. Para los comparecientes, se evidencia una suerte de contradicción en los argumentos de los accionantes, pues no queda claro si, a su criterio, tal disposición reglamentaria es ilegal o inconstitucional. De igual manera, para la compareciente, los accionantes identificaron la norma acusada como inconstitucional; sin embargo, no se habría explicado de manera clara la forma, circunstancia y justificación por la cual el artículo 90 del RALORTI violaría disposiciones constitucionales. La compareciente, a través de su escrito, expresó que el artículo 90 de la RALORTI no es inconstitucional, sino que los accionantes habrían efectuado una interpretación en dicho sentido, sin precedentes que confirmen su teoría. Los accionantes han confundido su derecho para accionar, el cual les asiste a todas las personas, con su facultad para hacerlo. En cuanto a la disposición contenida en el artículo 90 del RALORTI, para la compareciente, no contiene una presunción de derecho, ya que la indicada norma no expresa un hecho indicio, tampoco un hecho presumido, mucho menos el nexo lógico entre el hecho indicio y el hecho presumido. Por otra parte, conforme la compareciente, la aplicación de comparables secretos es la información de los contribuyentes a la que accede la administración tributaria en el ejercicio de sus facultades de control, "se hace relevante" no en el proceso de determinación como equivocadamente lo sostienen los accionantes; sino en la estructuración de los procesos de control. Es decir, la administración tributaria, sobre la base de la experiencia en el control de una empresa, puede establecer estrategias, evaluar riesgos, implementar requerimientos y actividades en procesos de determinación a empresas de similares características. Situación que es aceptada por la OCDE y la Organización de las Naciones Unidas.

Según la compareciente, "la Administración Tributaria cuando efectúe una determinación de impuestos en aplicación del régimen de precios de transferencia, está obligada a explicar con detalle las consideraciones que le llevaron a determinar un ajuste en los valores declarados por el contribuyente en sus operaciones con relacionadas, no le está permitido a la Administración alegar reserva cuando debe motivar el acto, puesto que aquello constituye mandato constitucional"; Más aún, el acto administrativo inmotivado carece de eficacia jurídica pues es nulo, lo que puede ser declarado en los niveles administrativos y jurisdiccionales de impugnación a los que el administrado resuelva acudir. Por lo tanto, a su juicio, no se transgrediría el derecho a la seguridad jurídica del ciudadano cuando existe motivación suficiente sobre la actuación de la administración tributaria y cuando en ausencia de esta, el administrado está en la facultad de demandar su nulidad. Finalmente, la compareciente señaló que los comparables secretos, en conjunto con las demás disposiciones de la materia, le

permiten a la administración tributaria tener pleno dimensionamiento de las actividades económicas y de mercado en las que se desenvuelven los contribuyentes y de esta forma, asegurar que sus declaraciones de impuestos correspondan a hecho reales y plausibles.

II. CONSIDERACIONES Y FUNDAMENTOS DE LA CORTE CONSTITUCIONAL

Competencia La Corte Constitucional del Ecuador es competente para conocer y resolver acciones públicas de inconstitucionalidad por el fondo o por la forma, contra actos normativos de carácter general emitidos por órganos y autoridades del Estado, de conformidad con lo establecido en el artículo 436 numeral 2 de la Constitución de la República del Ecuador y los artículos 74 hasta el 98 inclusive, de la Ley Orgánica de Garantías Jurisdiccionales y Control Constitucional, en concordancia con los artículos 3 numeral 2 literal c y 65 al 75 de la Codificación al Reglamento de Sustanciación de Procesos de Competencia de la Corte Constitucional del Ecuador.

Naturaleza y objeto de la acción pública de inconstitucionalidad Como lo consagra la Constitución de la República en su artículo 436 numeral 2, de conformidad con las competencias de la Corte Constitucional, le corresponde a este Organismo "Conocer y resolver las acciones públicas de inconstitucionalidad, por el fondo o por la forma, contra actos normativos de carácter general emitidos por órganos y autoridades del Estado. La declaratoria de inconstitucionalidad tendrá como efecto la invalidez del acto normativo impugnado". Adicionalmente, el numeral 4 del artículo mencionado, establece como competencia de la Corte Constitucional "Conocer y resolver, a petición de parte, la inconstitucionalidad contra los actos administrativos con efectos generales emitidos por toda autoridad pública. La declaratoria de inconstitucionalidad tendrá como efecto la invalidez del acto administrativo". El alcance de esta acción pública de inconstitucionalidad se hace extensivo dentro del marco constitucional ecuatoriano tanto a los actos normativos de carácter general, emitidos por órganos o autoridades del Estado, como a los actos administrativos con efectos generales emitidos por toda autoridad pública. De ahí que el primer alcance que tiene este control abstracto, es su carácter general respecto a las normas o actos administrativos imputados como inconstitucionales. Además, dentro del sistema jurídico constitucional ecuatoriano, esta acción se hace extensiva para ejercer control sobre las enmiendas y reformas constitucionales; resoluciones legislativas aprobatorias de tratados internacionales, leyes, decretos leyes de urgencia económica; objeciones de inconstitucionalidad presentadas por el presidente de la República, en el proceso de formación de leyes; proyectos de reformas, enmiendas y cambios constitucionales; convocatorias para referendo, reforma, enmienda o cambio constitucional; decretos que declaran o que se dictan con fundamento en los estados de excepción; tratados internacionales; convocatorias a consultas populares; estatutos de autonomía y sus reformas; además de ejercer un control en cuanto a la inconstitucionalidad de normas conexas. Otra característica de esta forma de control, está dada por su carácter abstracto; ya que, la contradicción de la norma con el texto normativo no está direccionada hacia una persona o grupo de personas en particular, sino que la afectación se la hace a toda la sociedad. Es decir, no existe un sujeto determinado de afectación, sino que ha de entenderse como el sujeto afectado a toda la colectividad, asegurándose de esta manera la supremacía de la Constitución. En cuanto a los efectos que genera la declaratoria de inconstitucionalidad, tanto de actos normativos como administrativos de carácter general, los mismos se verán expresados en la invalidez del acto impugnado, generándose un efecto erga omnes o general respecto a esas disposiciones normativas.

Control de constitucionalidad de la disposición impugnada Control de constitucionalidad por la forma En el presente expediente no existe argumentación, ni solicitud de inconstitucionalidad por la forma de lo dispuesto en el artículo 90 de la RALORTI. No obstante, esta Corte, en aplicación del principio de control integral, debe determinar si procede ejercer dicho tipo de control respecto del cuerpo normativo bajo examen. Al respecto, es preciso establecer que el artículo 78 de la Ley Orgánica de Garantías Jurisdiccionales y Control Constitucional, establece

el plazo para interponer las acciones de inconstitucionalidad, bajo las siguientes reglas: "... 2. Por razones de forma, las acciones pueden ser interpuestas dentro del año siguiente a su entrada en vigencia". El cuerpo normativo, el cual contiene la disposición acusada de inconstitucionalidad, es el Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, el cual fue expedido por el presidente de la República, el 28 de mayo de 2010 y publicado en el Registro Oficial, suplemento No. 209 del 8 de junio de 2010. Por su parte, la demanda de inconstitucionalidad fue presentada el 30 de septiembre de 2013, siendo que el Reglamento para la Aplicación de la Ley Orgánica del Régimen Tributario Interno, entró en vigencia el 8 de junio de 2010, es decir fuera del término legal que la ley prevé para el efecto. En aquel sentido, este Organismo Constitucional, mediante la sentencia No. 001-16-SIN-CC, dentro de los casos Nros. 0025-11-IN y 0021-12-IN acumulados, ha expresado que: Si bien la Ley Orgánica de Garantías Jurisdiccionales y Control Constitucional establece que el control abstracto de constitucionalidad abarca tanto el control formal como material, el numeral 2 del artículo 78 ibídem, determina que por razones de forma, las acciones pueden ser interpuestas dentro del año siguiente a su entrada en vigencia. Es decir, que para efectuar el control de constitucionalidad por la forma, es necesario que la ley o reglamento haya sido expedido no más de un año contado a partir de la presentación de la demanda. En similar sentido, la Corte mediante la sentencia No. 007-16-SIN-CC, dentro del caso No. 0029-13-IN, expuso lo siguiente:

Respecto del control formal de normas, el segundo inciso del artículo 78 de la Ley Orgánica de Garantías Jurisdiccionales y Control Constitucional de modo expreso, señala: "Art. 78.- Plazo.- El plazo para interponer las acciones de inconstitucionalidad se regirá por las siguientes reglas: (...) 2. Por razones de forma, las acciones pueden ser interpuestas dentro del año siguiente a su entrada en vigencia". Bajo la luz de los antecedentes planteados, esta Corte Constitucional considera que, los accionantes al haber presentado la acción de inconstitucionalidad fuera del plazo legal, corresponde únicamente realizar un control constitucional por el fondo del contenido del artículo 90 del RALORTI. Control de constitucionalidad por el fondo Dentro de la demanda de inconstitucionalidad, objeto de esta acción pública, los legitimados activos realizan varias alegaciones respecto a derechos constitucionales por la disposición contenida en el artículo 90 del RALORTI. Ante esto, la Corte Constitucional en uso de sus competencias constitucionales, realiza un análisis por el fondo de estas normas supuestamente infringidas, conforme el control abstracto, contrastándolas con las normas impugnadas. En tal sentido, esta Corte Constitucional considerará el siguiente problema jurídico: ¿La disposición contenida en el artículo 90 del Reglamento para la Aplicación de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno vulnera el derecho al debido proceso, en la garantía de no ser privado del derecho a la defensa, consagrado en artículo 76 numeral 7 literal a de la Constitución de la República? La Constitución de la República, en su artículo 76 numeral 7 literal a, reconoce entre las garantías del debido proceso, el derecho a que nadie pueda ser privado del derecho a la defensa en ninguna etapa o grado del procedimiento. La norma constitucional, en concreto dispone: Art. 76.- En todo proceso en el que se determinen derechos y obligaciones de cualquier orden, se asegurará el derecho al debido proceso que incluirá las siguientes garantías básicas: (...) 7. El derecho de las personas a la defensa incluirá las siguientes garantías: a) Nadie podrá ser privado del derecho a la defensa en ninguna etapa o grado del procedimiento.

Esta Corte, en relación al derecho de la defensa y a su garantía consistente en la prohibición de privar a su titular de su protección, dentro de la sentencia No. 005-017-SCN-CC dentro del caso N ro. 0017-15 CN, ha indicado que: "... ha sido definido como el derecho que tiene toda persona contra quien se ha instaurado un proceso, ya sea judicial, administrativo o de cualquier índole, para acceder al sistema y hacer valer sus derechos respecto de este; en aquel sentido, el derecho a la defensa busca garantizar la contradicción ante la acción, permitiendo que el accionado pueda ser oído, hacer valer sus razones, ofrecer y controlar la prueba e intervenir en la

causa en pie de igualdad con la parte actora, incluso está facultado a recurrir del fallo. Adicionalmente, este Organismo Constitucional en la sentencia No. 300-15-SEP-CC en el caso No. 2165-13-EP remarcó la importancia del derecho a la defensa, al constituirse en;... facultad esencial en la que se sostiene el debido proceso y consecuentemente representa una de sus más importantes garantías básicas. De allí que el derecho a la defensa se constituya en el principio, jurídico constitucional, procesal o sustantivo mediante el cual, toda persona tiene derecho a ciertas garantías mínimas para asegurar un resultado justo y equitativo dentro del proceso, además de contar con la oportunidad para ser oído y hacer valer sus pretensiones frente al juez. Ahora bien, a partir de la sección segunda de la LORTI, se contempla el régimen de precios de transferencia, el cual tiene como finalidad el regular las transacciones que se realicen entre partes relacionadas, a fin que dichas transacciones resulten similares a las que se realizan entre partes o sujetos independientes¹. La finalidad de tal disposición es el de evitar posibles evasiones tributarias entre entidades que tenga un cierto grado de vínculo o relación. En tal sentido, el legislador incorporó el principio de plena competencia, el cual determina que las utilidades obtenidas por un contribuyente que fueren producto de transacciones comerciales entre partes o sujetos relacionados que difieran de las transacciones comerciales suscritas entre partes independientes, están sometidas a un ajuste impositivo².

1 Artículo innumerado posterior al 15 de la LORTI: Art. (...).- Precios de Transferencia.- Se establece el régimen de precios de transferencia orientado a regular con fines tributarios las transacciones que SE realizan entre partes relacionadas, en los términos definidos por esta Ley, de manera que las contraprestaciones entre ellas sean similares a las que se realizan entre partes independientes.

2 Segundo artículo innumerado posterior al 15 de la LORTI Art. (...).- Principio de plena competencia.- Para efectos tributarios se entiende por principio de plena competencia aquel por el cual, cuando se establezcan o impongan condiciones entre partes relacionadas en sus transacciones comerciales o financieras, que difieran de las que se hubieren estipulado con o entre partes independientes, las utilidades que hubieren sido obtenidas por una de las partes de no existir dichas condiciones pero que, por raían de la aplicación de esas condiciones no fueron obtenidas, serán sometidas a imposición.

Finalmente, conforme lo establece el inciso final del artículo 101 de la LORTI y el artículo 91 del RALORTI, la información obtenida por la autoridad tributaria tiene el carácter de reservada y no puede ser divulgada. Es en este contexto que el artículo 90 del RALORTI viabiliza la aplicación del principio de plena competencia, facultando a la autoridad tributaria a utilizar información propia o de terceros para realizar el análisis correspondiente. Tal como lo señala el Servicio de Rentas, así como la Presidencia de la República, en sus respectivos escritos, constantes en el expediente constitucional, la figura de secretos comparables en aplicación del principio de plena competencia tiene dos posibles usos o interpretaciones posibles, los cuales son: a) Selección de casos auditados: En este contexto la información obtenida por la autoridad tributaria es utilizada para evaluación del riesgo, es decir el establecer estrategias, evaluar riesgos, implementar requerimientos y actividades en proceso de determinación a empresas de similares características. b) Para hacer ajuste de precios de transferencia; La utilización de los secretos comparables de terceras personas o empresas en la determinación de una posible evasión tributaria del contribuyente investigado. Del análisis del primer uso, o interpretación de la disposición contenida en el artículo 90 del RALORTI, se observa que la información tanto propia o de terceros que recabe la autoridad en la materia, sirve principalmente para determinar potenciales riesgos tributarios y crear esquemas y marcos que eviten una evasión tributaria en general. Este primer uso de la información es considerado por esta Corte como una transgresión a la norma constitucional que consagra el derecho a la defensa, ya que dicha información únicamente es utilizada para mejorar los sistemas de control y detección de posibles evasiones tributarias por parte de contribuyentes en sus relaciones comerciales con empresas o personas, partes relacionadas³. En el segundo posible uso, o

interpretación de la disposición contenida en el artículo 90 del RALORTI, conforme señalan los accionantes, genera un aparente conflicto constitucional, ya que, en el supuesto que la autoridad tributaria determine una eventual evasión en base a comparables secretos, en aplicación del principio de plena competencia, el contribuyente no tendría acceso, por su carácter de reservada, a la información utilizada por la autoridad para establecer la imposición tributaria.

3 Entendiendo como parte relacionada las determinadas principales en el artículo sin número posterior al artículo 4 de la LORTI.

En este sentido, conforme lo manifestado por los accionantes, la aplicación de la disposición interpretada de tal manera, vulneraría el derecho a la defensa del contribuyente; puesto que, al tener la información utilizada por la autoridad tributaria la calidad de reservada, se limitaría los principios de contradicción y publicidad de las pruebas utilizadas por la entidad de control. Por su parte las "Directrices en Materia de Precios de Transferencia a Empresas Multinacionales y Administraciones Tributarias" de la OCDE, sobre el punto en discusión, señala⁴: La administración tributaria puede disponer de información obtenida en actuaciones con otros contribuyentes o de otras fuentes de información que no se comuniquen al contribuyente. Sin embargo, sería injusto aplicar un método de determinación de precios de transferencia sobre la base de esos datos, a menos que la administración tributaria pueda revelárselos al contribuyente (respetando los límites exigidos por las normas fiscales sobre confidencialidad), de forma que permitan al contribuyente defender su posición y garantizar un efectivo control judicial por parte de los tribunales. Es decir que, conforme el criterio de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos OCDE, la autoridad tributaria puede utilizar información de terceros para determinar los correctos precios de transferencia del contribuyente en las transacciones con partes relacionadas, siempre que dicha información pueda ser divulgada al contribuyente. Esto pues, de lo contrario, con dicha actuación se estaría limitando la defensa del contribuyente sujeto a imposición. El citado criterio de la OCDE obtiene una especial relevancia para la presente acción de control constitucional, en la medida que el artículo 89 del RALORTI recepta dicho artículo y lo emplaza como parte de las disposiciones aplicables a la materia. En concreto, el artículo establece⁵: Art. 89.- Referencia Técnica en Materia de Precios de Transferencia.- Como referencia técnica para lo dispuesto en este Capítulo, se utilizarán las "Directrices en Materia de Precios de Transferencia a Empresas Multinacionales y Administraciones Tributarias", aprobadas por el Consejo de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) "vigentes al 1 de enero del período fiscal correspondiente", en la medida en que las mismas sean congruentes con lo establecido en la Ley de Régimen Tributario Interno con los tratados celebrados por Ecuador, el presente reglamento y las resoluciones de carácter general que el Servicio de Rentas Internas podrá emitir para la aplicación del régimen de precios de transferencia.

⁴ Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico OCDE, Directrices en Materia de Precios de Transferencia a Empresas Multinacionales y Administraciones Tributarias, de 22 de julio de 2010. Pág. 140. <http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/ocd/taxation/directrices-de-la-ocde-aplicables-en-materia-de-precios-de-transferencia-a-empresas-multinacionales-y-administraciones-tributarias-2010-9789264202191-es#pagel41.5> Artículo reformado mediante Decreto Ejecutivo No. 973 publicado en el Registro Oficial, suplemento 736 del 19 de abril de 2016.

Así, en aplicación de lo determinado en las "Directrices en Materia de Precios de Transferencia a Empresas Multinacionales y Administraciones Tributarias del Consejo de la OCDE", receptadas como derecho interno por efecto del artículo 89 el propio Reglamento para la Aplicación de la Ley Orgánica del Régimen Tributario Interno, resulta inaplicable la segunda interpretación de la disposición contenida en el artículo 90 del RALORTI. Esto es que, la utilización de los secretos comparables de terceras personas o empresas en la determinación de una posible evasión tributaria del contribuyente investigado, implica necesariamente entregar la información utilizada por la autoridad tributaria, a fin de poder desarrollar la defensa que

considere adecuada. Por el contrario, si la información utilizada por la autoridad tributaria es de carácter reservada, y por ende no se puede poner en conocimiento del contribuyente investigado, la misma no puede ser utilizada para la determinación de evasión tributaria en un caso particular. Con base en los antecedentes expuestos, así como en los principios que rigen el control de constitucionalidad, recogidos en el artículo 76 numerales 2 y 5 de la Ley Orgánica de Garantías Jurisdiccionales y Control Constitucional, este Organismo concluye que la disposición contenida en el artículo 90 del Reglamento de Aplicación de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno -ALORTI- no vulnera el derecho de defensa, consagrado en el artículo 76 numeral 7 litera) a de la Constitución de la República.

III. DECISION

En mérito de lo expuesto, administrando justicia constitucional y por mandato de la Constitución de la República del Ecuador, el Pleno de la Corte Constitucional expide la siguiente:

SENTENCIA

1. Negar la demanda de acción pública de inconstitucionalidad presentada. 2. Notifíquese, publíquese y cúmplase.

Razón: Siento por tal, que la sentencia que antecede fue aprobada por el Pleno de la Corte Constitucional, con seis votos de las señoras juezas y señores jueces: Francisco Butiñá Martínez, Pamela Martínez Loayza, Tatiana Ordeñana Sierra, Marien Segura Reascos, Ruth Seni Pinoargote y Manuel Viteri Olvera, sin contar con la presencia de los jueces Wendy Molina Andrade, Roxana Silva Chicaíza y Alfredo Ruiz Guzmán, en sesión del 27 de septiembre del 2017. Lo certifico.

CASO Nro. 0024-13-IN

RAZON.- Siento por tal, que la señora Pamela Martínez Loayza, suscribió la presente Sentencia el día viernes 13 de octubre del 2017, en calidad de presidenta (e) de la Corte Constitucional, al momento de expedirse la misma.- Lo certifico.