



Dictamen 14-25-TI/25A
Jueza ponente: Alejandra Cárdenas Reyes

Quito, D.M., 11 de diciembre de 2025

CASO 14-25-TI

EL PLENO DE LA CORTE CONSTITUCIONAL DEL ECUADOR, EN EJERCICIO DE SUS ATRIBUCIONES CONSTITUCIONALES Y LEGALES, EMITE EL SIGUIENTE

DICTAMEN 14-25-TI/25A

Resumen: La Corte Constitucional dictamina la constitucionalidad formal y material del “Acuerdo entre el Gobierno de la República de Panamá y el Gobierno de la República del Ecuador para el intercambio de información en materia tributaria”.

1. Antecedentes

1. El 3 de octubre de 2025, mediante oficio T.237-SGJ-25-0144, el presidente de la República, Daniel Noboa Azín, remitió a la Corte Constitucional el texto del “Acuerdo entre el Gobierno de la República de Panamá y el Gobierno de la República del Ecuador para el intercambio de información en materia tributaria” (“**Acuerdo**”), con la finalidad de que se efectúe su control de constitucionalidad.
2. El 6 de octubre de 2025, de conformidad con el sorteo electrónico efectuado, la causa fue identificada con el número 14-25-TI y su conocimiento le correspondió a la jueza constitucional Alejandra Cárdenas Reyes. Mediante providencia de 14 de octubre del mismo año, la jueza ponente avocó conocimiento de la presente causa.
3. El 23 de octubre de 2025, el Pleno de este Organismo dictaminó que el Acuerdo se encuentra incurso en el presupuesto contenido en el artículo 419 numeral 4 de la Constitución, al contener disposiciones que podrían modificar el régimen de derechos y garantías constitucionales y, por tanto, requiere de aprobación legislativa previo a su ratificación por el presidente.¹
4. Además, el Pleno dispuso la publicación del Acuerdo en el Registro Oficial y en el portal electrónico de la Corte Constitucional. En tal virtud, se lo publicó en la Edición Constitucional número 105 del Registro Oficial de 10 de noviembre de 2025. Tras su publicación, de la revisión del expediente constitucional, se evidencia que no hubo comparecencia de la ciudadanía respecto de la constitucionalidad del Acuerdo analizado.

¹ CCE, dictamen 14-25-TI/25, 23 de octubre de 2025, párr. 25.

5. En cumplimiento del procedimiento establecido en el artículo 111 de la Ley Orgánica de Garantías Jurisdiccionales y Control Constitucional (“LOGJCC”), le corresponde a este Organismo resolver y emitir el dictamen de constitucionalidad del Acuerdo.

2. Competencia

6. El Pleno de la Corte es competente para conocer y emitir dictamen previo y vinculante de constitucionalidad de los tratados e instrumentos internacionales, de conformidad con lo dispuesto en los artículos 419 y 438 numeral 1 de la Constitución, en concordancia con los artículos 107 numeral 2, 108, 110 numeral 1 y 111 numeral 2 de la LOGJCC.

3. Control automático de constitucionalidad

7. En virtud de la competencia de la Corte Constitucional para realizar un control automático de constitucionalidad de tratados e instrumentos internacionales, este Organismo procederá a realizar: (i) el control formal del proceso de aprobación; y, (ii) el control material del contenido del Acuerdo.

3.1. Control formal del Acuerdo

8. El artículo 147 numeral 10 de la Constitución determina que “son atribuciones y deberes de la Presidenta o Presidente de la República, además de los que determine la ley: [...] 10. Definir la política exterior, suscribir y ratificar los tratados internacionales”. Por su parte, los artículos 418 y 419 de la CRE establecen que el presidente de la República tiene la facultad de “suscribir o ratificar los tratados y otros instrumentos internacionales” y que determinados instrumentos internacionales, previa su ratificación o denuncia, requieren la aprobación previa de la Asamblea Nacional.
9. Adicionalmente, el artículo 154 numeral 1 de la CRE dispone que “[a] las ministras y ministros de Estado [...] les corresponde: 1. Ejercer la rectoría de las políticas públicas del área a su cargo y expedir los acuerdos y resoluciones administrativas que requiera su gestión”.
10. En relación con el Acuerdo bajo análisis, esta Corte verifica los siguientes aspectos relativos al proceso de elaboración:
 - 10.1. El Acuerdo fue suscrito en la ciudad de Panamá, el 14 de agosto de 2025, por los Estados de Ecuador y Panamá. En nombre y representación del gobierno de la

República del Ecuador, actuó el señor Damián Alberto Larco Guamán, Director General del Servicio de Rentas Internas del Ecuador, a quien se le confirió plenos poderes para el efecto.² A nombre de Panamá, compareció el Director General de Ingresos del Ministerio de Economía y Finanzas, el señor Camilo A. Valdés M.³

10.2. El 25 de agosto de 2025, el Ministro de Relaciones Exteriores y Movilidad Humana (“**MREMH**”), mediante oficio MREMH-MREMH-2025-1338-OF, solicitó a la Secretaría General Jurídica de la Presidencia que “someta a consideración del señor Presidente [...] el inicio del procedimiento de ratificación” del Acuerdo.

10.3. El 26 de agosto de 2025, mediante oficio MREMH-MREMH-2025-1353-OF, el Coordinador de Asuntos Diplomáticos ante la presidencia de la República entregó a la Secretaría General Jurídica de la Presidencia copias certificadas del Acuerdo.

10.4. El 3 de octubre de 2025, mediante oficio T. 237-SGJ-25-0144, el presidente de la República remitió a la Corte Constitucional el texto del Acuerdo y solicitó a esta entidad que emita dictamen relativo a la necesidad o no de aprobación legislativa, previo a su ratificación.

10.5. El 23 de octubre de 2025, el Pleno de este Organismo emitió el dictamen de primer momento, en el que concluyó que el Acuerdo requería de aprobación legislativa previa, por encontrarse incurso en el presupuesto contenido en el artículo 419 numeral 4 de la Constitución.

11. De lo señalado, la Corte considera que la suscripción del Acuerdo se encuadra en las atribuciones establecidas en los artículos 147, 154 y 418 de la Constitución y recibió el dictamen de primer momento por parte de este Organismo, por lo que se adecúa en lo formal a lo dispuesto por la Constitución.

3.2. Control material del Acuerdo

12. El artículo 108 de la LOGJCC establece que “[e]l control constitucional de los tratados internacionales comprende la verificación de la conformidad de su contenido con las normas constitucionales [...]”. A efectos del análisis que se debe realizar en este

² Foja 12 del expediente constitucional. Los Plenos Poderes fueron refrendados por la Ministra de Relaciones Exteriores y Movilidad Humana, Gabriela Sommerfeld Rosero. Lo cual guarda armonía con el artículo 7 de la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados de 1969.

³ El señor Camilo A. Valdés M, compareció también, en virtud de que excelentísimo señor Carlos Hoyos, Ministro Encargado de Relaciones Exteriores le confirió plenos poderes. Foja 11 del expediente constitucional

dictamen, se hará una descripción del contenido del Acuerdo en cuestión. Este tratado contiene 15 artículos, los cuales tienen como objeto la prestación de asistencia para el intercambio de información relativa a materia de impuestos entre las Partes, con miras a materializar los principios de transparencia y eficiencia de los sistemas tributarios de ambas.

13. El **artículo 1** prevé que el objeto del Acuerdo es promover el intercambio de información en materia tributaria entre las Partes, lo cual comprende toda la información que pueda ser relevante para la determinación, liquidación y recaudación de los impuestos comprendidos en el Acuerdo, así como para la investigación o enjuiciamiento de delitos tributarios. Precisa que los derechos y garantías reconocidas a las personas por la legislación de la Parte requerida seguirán siendo aplicables, siempre que no impidan o retrasen indebidamente el intercambio efectivo de información.
14. El **artículo 2** señala que la Parte requerida deberá entregar la información que esté en su poder o en el de personas que se hallen bajo su jurisdicción, incluso si la persona a la que se refiere la información es, o está en poder de, un residente o nacional de una Parte. Además, el artículo dispone que la Parte requerida no estará obligada a facilitar la información que no posea. El **artículo 3**, por su parte, señala cuáles serán los impuestos aplicables al presente Acuerdo. El **artículo 4** contiene las definiciones aplicables para la interpretación del Acuerdo y determina las autoridades de cada Parte que estarán encargadas de la aplicación del Acuerdo.
15. En general, este Organismo encuentra que los artículos 1, 2, 3 y 4 del Acuerdo son compatibles con la Constitución por varias razones. Primero, el objeto del Acuerdo se encuentra sustentado en el principio de cooperación que rige las relaciones internacionales según el artículo 416.1 de la Constitución, en tanto busca que Ecuador y Panamá se presten asistencia mutua en el intercambio de información tributaria de los contribuyentes, así como para la investigación o enjuiciamiento de delitos tributarios. En este sentido, los artículos en análisis toman en cuenta que el carácter internacional de las actividades económicas, imponen obstáculos a los controles que puede ejercer, efectivamente, la Administración Tributaria de cada país, por lo que el Acuerdo busca facilitar el intercambio de información tributaria entre ambos y, de esta

manera, garantizar los principios de transparencia⁴ y de eficiencia⁵ que, según el artículo 300 de la Constitución, orientan el régimen tributario.

16. El Acuerdo habilita que el Estado ecuatoriano acceda a la información que se produce y ubica fuera de su territorio, lo cual, asegura el ejercicio de las atribuciones de fiscalización, determinación y auditoría que la Constitución le otorga a las entidades de gobierno competentes.⁶ Esto es particularmente relevante en un contexto de globalización en el que priman las transacciones comerciales transfronterizas y el movimiento internacional de los capitales.
17. Adicionalmente, el Acuerdo preserva la soberanía tributaria del Ecuador, al establecer límites respecto de la naturaleza de la información que puede ser intercambiada.⁷ En este sentido, el artículo 1 del tratado, dispone que los intercambios operan únicamente respecto de información que “previsiblemente pueda resultar pertinente para la determinación, liquidación y recaudación de dichos impuestos, el cobro y ejecución de reclamaciones tributarias, o la investigación o enjuiciamiento de casos en materia tributaria” y establece que deberá ser, además, de carácter confidencial. Asimismo, el artículo 2 establece que las Partes únicamente están obligadas a entregar información que esté en su poder o jurisdicción.
18. Ahora bien, la parte final del artículo 1 señala que “los derechos y garantías reconocidas a las personas por la legislación o la práctica administrativa de la Parte requerida seguirán siendo aplicables, siempre que no impidan o retrasen indebidamente el intercambio efectivo de información”. Esta cláusula introduce una condición para el ejercicio de los derechos y garantías, en la medida en que su vigencia queda subordinada a que no “impidan o retrasen indebidamente” el intercambio de información derivada del Acuerdo. En la práctica, ello implicaría que la eficacia del tratado opera como criterio prevalente para determinar el alcance de los derechos, invirtiendo el orden constitucional derivado del artículo 11 numeral 9, según el cual los fines del Estado -incluida la cooperación internacional- deben adecuarse al pleno respeto de los derechos de las personas, y no a la inversa.

⁴ CCE, sentencia 47-15-IN/21, 10 de marzo de 2021, párr. 77. El principio de transparencia en materia tributaria obliga a los contribuyentes a: “(i) cumplir con veracidad con sus deberes formales, particularmente en lo relativo a la declaración de tributos, y el respeto de las normas contables y financieras; (ii) celebrar actos jurídicos y transacciones económicos, evitando falsear su real contenido económico y jurídico; (iii) evitar incurrir en conductas de delitos y/o contravenciones tributarias; (iv) abstenerse de aprovecharse de beneficios tributarios de forma indebida, es decir sin cumplir los presupuestos exigidos por la ley; entre otras cosas”.

⁵ CCE, dictamen 4-21-TI/21, 25 de agosto de 2021, párr. 21. El principio de eficiencia implica “que la Administración Tributaria pueda cumplir sus competencias bajo el aprovechamiento óptimo de recursos para el cumplimiento de los fines del tributo”.

⁶ CCE, dictamen 4-21-TI/21, 25 de agosto de 2021, párr. 23.

⁷ CCE, dictamen 4-21-TI/21, 25 de agosto de 2021, párr. 24.

19. Este diseño resulta incompatible con la Constitución. En primer lugar, contraviene los artículos 11 numerales 3 y 4, que establecen que los derechos son de aplicación directa e inmediata, que vinculan a todas las autoridades públicas y que “ninguna norma jurídica podrá restringir [su] contenido”. La fórmula “siempre que no impidan o retrasen indebidamente el intercambio efectivo de información” genera un amplio margen de discrecionalidad para que las autoridades internas califiquen como “impedimento” o “retraso indebido” cualquier salvaguarda -por ejemplo, mecanismos de notificación, recursos, requisitos de motivación reforzada o estándares de protección de datos personales- que, desde la perspectiva constitucional, forman parte del contenido de los derechos al debido proceso, a la protección de datos personales, a la inviolabilidad de correspondencia, entre otros, que podrían estar en juego en la aplicación del Acuerdo. Esta habilitación abierta comporta un riesgo real de que el tratado examinado, en la práctica, funcione como parámetro para restringir la protección de tales derechos, en lugar de someterse a ellos.
20. Por otro lado, este Organismo advierte que el artículo 424 reconoce que la Constitución es la norma suprema y que prevalece sobre cualquier otra del ordenamiento jurídico (incluidos los tratados internacionales), mientras que el artículo 417 dispone expresamente que los tratados deberán sujetarse a lo establecido en la Constitución. En este marco, una cláusula que condiciona ex ante la vigencia de los derechos y garantías constitucionales al objetivo de asegurar un “intercambio efectivo de información” derivado de un tratado internacional, desnaturaliza la posición jerárquica del instrumento en el ordenamiento jurídico ecuatoriano y desconoce que es el tratado el que debe ser interpretado y aplicado de forma compatible con los derechos, y no a costa de ellos..
21. En consecuencia, este Organismo concluye que la parte final del artículo 1, en cuanto supedita la vigencia de derechos y garantías al cumplimiento de los fines del Acuerdo, es materialmente incompatible con la Constitución y, por tanto, inconstitucional. En virtud de ello, el Estado ecuatoriano deberá adoptar las medidas necesarias -renegociación, reserva u otra vía jurídicamente idónea- para eliminar dicho condicionamiento antes de la ratificación del instrumento internacional.
22. El **artículo 5** establece que la Parte requerida proporcionará la información prevista en el Acuerdo, cuando haya sido solicitada por la otra Parte para sus propios fines tributarios, independientemente de que la conducta objeto de investigación pudiera o no constituir un delito penal según las leyes de la Parte requerida. Si la Parte requerida no posee esta información, deberá adoptar las medidas pertinentes para recabarla. En caso de que la Parte requirente lo solicite expresamente, la Parte requerida deberá, siempre que su legislación interna lo permita, realizar testimonios o exhibiciones de

documentos/registros, resguardar documentos, exhibir copias, certificar los procedimientos, entre otros.

23. Además, el referido artículo indica que las partes contratantes deberán proporcionar, previo requerimiento, (i) información en poder de instituciones financieras y de cualquier persona que actúe en calidad representativa o fiduciaria; (ii) información relativa a la propiedad de sociedades, fideicomisos, fundaciones y otras personas.⁸ La parte requirente deberá acreditar el interés que tiene en un requerimiento de información realizado en virtud del Acuerdo.⁹ Adicionalmente, dicho artículo señala el procedimiento que deberá seguirse frente a una solicitud de información de una de las Partes. Finalmente, indica que, si la Parte requerida no hubiera podido obtener la información en el plazo de 90 días, informará inmediatamente a la Parte requirente.
24. El **artículo 6** prevé que las autoridades competentes podrán intercambiar información de forma “automática”; asimismo, conforme al **artículo 7**, podrán transmitir información de manera “espontánea”, conforme a los acuerdos que alcancen las Partes. El **artículo 8**, por su parte, establece que las Partes podrán permitir el ingreso a su territorio a representantes de la autoridad competente de la otra Parte para entrevistarse con personas, inspeccionar documentos o estar presentes durante una inspección tributaria, previo consentimiento escrito.
25. Este Organismo observa que los artículos 5, 6, 7 y 8 también son compatibles con la Constitución. En cuanto a los procesos de obtención e intercambio de información regulados en estas disposiciones, se observa que constituyen instrumentos de cooperación tributaria orientados a fortalecer los procesos de determinación, control y recaudación, lo cual se relaciona directamente con la garantía de los principios del régimen tributario previstos en el artículo 300 de la Constitución -en particular, los de eficiencia, suficiencia recaudatoria y transparencia. En efecto, las modalidades de intercambio de información (previo requerimiento, automática y espontánea) previstas en los artículos 5, 6 y 7, así como el mecanismo de colaboración para inspecciones en

⁸ Se excluye la información sobre la propiedad con respecto a sociedades cotizadas en bolsa, fondos o planes de inversión colectiva públicos, a menos que dicha información pueda obtenerse sin ocasionar dificultades desproporcionadas a la parte requerida.

⁹ Para acreditar su interés, deberá acreditar la siguiente información que será tratada como confidencial: (a) identidad de la persona sometida a inspección o investigación; b) declaración sobre la información solicitada, su naturaleza y la forma en la que la parte requirente desea recibir la información; c) la finalidad fiscal para la que se solicita la información; d) el ejercicio fiscal respecto del cual la información es solicitada; e) los motivos que abonen la creencia de que la información solicitada resulte previsiblemente pertinente para la parte requirente; f) los motivos que abonen la creencia de que la información solicitada se encuentra en poder de la parte requerida; g) el nombre y dirección de toda persona en cuyo poder o control se crea que obra la información solicitada; h) una declaración en el sentido de que el requerimiento es conforme con el derecho y las prácticas administrativas de la parte requirente; i) una declaración en el sentido de que la parte requirente ha utilizado todos los medios disponibles en su propio territorio para obtener la información, salvo aquellos que pudieran dar lugar a dificultades desproporcionadas.

el extranjero contemplado en el artículo 8, coadyuvan a cumplir con los procesos de control tributario, la lucha contra la evasión fiscal y, en definitiva, garantizar la eficiencia y eficacia de la administración tributaria, aspectos que este Organismo ha reconocido como fines legítimos.¹⁰

26. En lo relativo a las medidas pertinentes para recabar información tributaria del artículo 5 (inspecciones, exhibiciones, resguardo de documentos, testimonios, entre otras), el Acuerdo dispone que deben realizarse “en la medida en que sea permitido bajo su legislación interna”. Ello implica que no se imponen obligaciones que excedan el marco normativo de cada Parte, sino que se supeditan a las normas del ordenamiento jurídico ecuatoriano relacionadas con el régimen tributario y el intercambio de información.¹¹ De igual modo, se advierte que la posibilidad de participación de agentes extranjeros en dichos procedimientos a la luz del artículo 8 del Acuerdo, solo puede permitirse “siempre que no contravenga las disposiciones del derecho interno de cada Estado”, por lo que cualquier actuación se encuentra sujeta a los límites derivados del ordenamiento jurídico ecuatoriano.
27. En ese sentido, este Organismo observa que, en abstracto, la posibilidad de adoptar medidas pertinentes para recabar información tributaria o la cooperación entre Partes para la realización de inspecciones no implica *per se* una incompatibilidad con los derechos reconocidos en la Constitución. Sin perjuicio de lo anterior, la Corte recuerda que toda actuación derivada de los artículos 5, 6, 7 y 8 -en especial aquellos que exijan la intervención de los contribuyentes o puedan afectar sus derechos- debe adecuarse al pleno ejercicio del derecho al debido proceso consagrado en los artículos 76 y 77 de la Constitución y, de manera especial, con las garantías del derecho a la defensa, en los términos establecidos por el artículo 76 numeral 7 de la norma constitucional. Para lo cual se deberá contar con el tiempo y con los medios adecuados, y garantizando que los contribuyentes sean escuchados en el momento oportuno y en igualdad de condiciones.

¹⁰ CCE, dictamen 1-23-UE, 16 de junio de 2023, párrs. 95 y 118.

¹¹ Véanse, por ejemplo, los deberes formales de los contribuyentes o responsables previstos en los numerales 2, 3 y 4 del artículo 96 del Código Tributario: “Deberes formales.- Son deberes formales de los contribuyentes o responsables: [...] 2. Facilitar a los funcionarios autorizados las inspecciones o verificaciones, tendientes al control o a la determinación del tributo. 3. Exhibir a los funcionarios respectivos, las declaraciones, informes, libros y documentos relacionados con los hechos generadores de obligaciones tributarias y formular las aclaraciones que les fueren solicitadas. 4. Concurrir a las oficinas de la administración tributaria, cuando su presencia sea requerida por autoridad competente”. Asimismo, los deberes de terceros previstos en el primer inciso del artículo 98 de la misma norma: “Deberes de terceros.- Siempre que la autoridad competente de la respectiva administración tributaria lo ordene, cualquier persona natural, por sí o como representante de una persona jurídica, o de ente económico sin personalidad jurídica, en los términos de los artículos 24 y 27 de este Código, estará obligada a comparecer como testigo, a proporcionar informes o exhibir documentos que existieran en su poder, para la determinación de la obligación tributaria de otro sujeto”.

28. En cuanto a la obligación de las Partes de proporcionar información “en poder de los bancos, otras instituciones financieras [...] o fiduciaria” y aquella “relativa a la propiedad de sociedades, sociedades personalistas, fideicomisos, fundaciones y otras”, este Organismo advierte que, en dicho intercambio, las Partes deben respetar los derechos a la protección de datos personales y a la inviolabilidad de la correspondencia física y virtual, consagrados en los artículos 66 numeral 19 y 66 numeral 21 de la Constitución.¹²
29. En ese marco, la Corte no considera que el Acuerdo establezca restricciones a los referidos derechos, pues establece varios límites al intercambio de información: i) cada Parte lo puede ejecutar de conformidad con lo establecido en su Constitución y ordenamiento jurídico vigente -sin obligar a la adopción de medidas contrarias a su legislación-; ii) deberá mantener un carácter confidencial, conforme a los artículos 1 y 10 del Acuerdo; y iii) los únicos fines para los que podrá emplearse será la determinación de obligaciones tributarias y el enjuiciamiento por delitos tributarios. En tal virtud, el intercambio de información previsto en el Acuerdo persigue el fin constitucionalmente legítimo de garantizar los principios del régimen tributario, conforme al artículo 300 de la Constitución, y establece salvaguardas que protegen los derechos constitucionales antes referidos.
30. Al identificarse que el intercambio de información podría incluir “datos personales crediticios” de los contribuyentes, esta Corte recuerda que se deberán respetar las salvaguardas especiales previstas en la Ley Orgánica de Protección de Datos Personales, para dicha categoría.¹³ En cualquier caso, se observa que, a la luz de la referida norma, el intercambio internacional de datos personales está permitido, cuando este es necesario para “el cumplimiento de compromisos adquiridos en procesos de cooperación internacional entre Estados”, como en el presente caso.¹⁴
31. El **artículo 9** señala que la autoridad de la Parte requerida podrá negarse a prestar asistencia cuando el requerimiento no se formule de conformidad con el presente Acuerdo, cuando la comunicación de la información requerida sea contraria al orden público, cuando la solicitud resulte discriminatoria contra un nacional de la Parte requerida, o cuando la Parte requirente no haya agotado todos los medios disponibles

¹² CCE, dictamen 4-21-TI/21, 25 de agosto de 2021, párr. 31.

¹³ Ley Orgánica de Protección de Datos Personales, Registro Oficial Suplemento 459 de 26 de mayo de 2021, artículo 4: “Art. 4.- Para los efectos de la aplicación de la presente Ley se establecen las siguientes definiciones: [...] Datos personales crediticios: Datos que integran el comportamiento económico de personas naturales, para analizar su capacidad financiera”.

¹⁴ Ley de Protección de Datos Personales, Registro Oficial Suplemento 459 de 26 de mayo 2021. “Art. 60.- Sin perjuicio de lo establecido en los artículos precedentes, se podrá realizar transferencias o comunicaciones internacionales de datos personales, en los siguientes casos: [...] 8. Cuando la transferencia internacional es necesaria para el cumplimiento de compromisos adquiridos en procesos de cooperación internacional entre Estados”.

en su propio territorio para obtener la información. Además, determina que el Acuerdo no impondrá a las Partes la obligación de revelar secretos comerciales, empresariales, industriales o profesionales, ni de proporcionar información que pudiera revelar comunicaciones confidenciales entre un cliente y un abogado. Finalmente, dispone que no se podrá denegar un requerimiento por existir controversia en cuanto a la reclamación tributaria que origine el requerimiento ni porque el plazo de caducidad haya expirado, pues deberá observarse el plazo de caducidad de la Parte requirente.

32. El mencionado artículo establece las condiciones para que cualquiera de las Partes pueda denegar una solicitud de información. Primero, en el mismo sentido de lo analizado en este dictamen, establece que las Partes no estarán obligadas a proporcionar información que “no pueda obtener en virtud de su propia legislación”, lo que reafirma que el Acuerdo no impone a las partes obligaciones más allá de su propia normativa interna. Además, el artículo 9 excluye del intercambio a la información protegida por el privilegio abogado-cliente, secretos comerciales (empresariales, industriales o profesionales), información contraria al orden público, información discriminatoria, entre otros. Es así que la Corte observa que esta disposición tiende a proteger el secreto profesional conforme al artículo 20 de la Constitución, así como los derechos constitucionales de los contribuyentes a la propiedad (artículos 66 numerales 26 y 321 Constitución); y a la igualdad y no discriminación (Art. 66 numeral 4 Constitución).
33. Adicionalmente, en cuanto a que el plazo de caducidad que deberá observarse sea el de la Parte requirente, este Organismo ya ha señalado que, a efectos de garantizar la seguridad jurídica, una disposición de esa naturaleza no debe interpretarse como una prerrogativa que habilite a la Administración tributaria a inobservar los plazos de caducidad de su facultad determinadora previamente determinados en la ley.¹⁵
34. En consecuencia, la Corte encuentra que este artículo está alineado con el marco constitucional.
35. El **artículo 10** indica que toda la información intercambiada en el marco del presente Acuerdo se tratará como confidencial y solo podrá comunicarse a las autoridades designadas para el efecto, quienes la emplearán solo para los fines relacionados al artículo 1, salvo que la Parte requerida consienta el uso de la información para fines de lucha contra el terrorismo o asistencia legal en materia penal. También determina que la información podrá ser revelada en procedimientos judiciales públicos o en las sentencias judiciales.

¹⁵ CCE, dictamen 4-21-TI/21, 25 de agosto de 2021, párr. 38.

36. La Corte observa que el artículo 10 del Acuerdo también es compatible con la Constitución porque establece la confidencialidad como regla general del intercambio de información tributaria entre las Partes. Esto en tanto señala, expresamente, que la información “no será revelada a ninguna otra persona, entidad, autoridad o a cualquier otra jurisdicción, o utilizada para fines distintos a los establecidos en el artículo 1 del Acuerdo”. El referido artículo, además, establece que, solo de forma excepcional, las Partes podrán revelar la información en procedimientos o sentencias judiciales, o para fines relacionados a la lucha contra el terrorismo o a la asistencia penal internacional.
37. Este Organismo observa que, aunque la transparencia constituye un principio rector del régimen tributario (artículo 300 de la Constitución), su alcance no es absoluto y debe armonizarse con la reserva de determinada información en la materia, derivada de la protección constitucional de los datos personales (artículo 92 de la Constitución).¹⁶ Este equilibrio refleja que la confidencialidad referida por el artículo 10 no es incompatible con el principio de transparencia, sino un mecanismo legítimo para garantizar que el intercambio de información tributaria observe tanto los fines del régimen tributario como los derechos de las personas sobre sus datos.
38. Asimismo, la constitucionalidad del artículo 10 se refuerza a partir del análisis previo de los artículos 5, 6, 7 y 8 del Acuerdo, en los que se regulan los tipos de intercambio de información, así como las medidas pertinentes para recabarla y la posibilidad de realizar inspecciones; y del artículo 9, que establece las condiciones bajo las cuales una Parte se puede negar a prestar asistencia. Desde esta perspectiva, la confidencialidad a la que se refiere el artículo 10 opera como una salvaguarda adicional, prevista en el mismo Acuerdo, que asegura que el intercambio de información se realice en el marco de protección de los derechos constitucionales.
39. El **artículo 11** prevé que los costos ordinarios derivados de la prestación de asistencia prevista en el Acuerdo, serán asumidos por la Parte requerida; mientras que los costos extraordinarios los asumirá la Parte requirente, previo acuerdo entre las autoridades competentes. El **artículo 12** establece que, cuando surjan dudas o dificultades entre las Partes en relación a la aplicación o interpretación del Acuerdo, las resolverán mediante acuerdos mutuos, formularios adicionales y comunicaciones directas. El **artículo 13** establece procedimientos de asistencia mutua para el intercambio de conocimiento técnico, el desarrollo de nuevas técnicas de auditoría y el estudio de áreas de incumplimiento.

¹⁶ A este respecto, el artículo 99 del Código Tributario dispone expresamente que la información y las declaraciones de los contribuyentes, responsables o terceros, relacionadas con las obligaciones tributarias, así como los planes y programas de control de la Administración Tributaria, “son de carácter reservado y serán utilizados para los fines propios de la administración tributaria”.

40. A criterio de la Corte, los artículos 11, 12 y 13 guardan conformidad con el principio de cooperación internacional, previsto en el art. 416.1 de la Constitución, así como otros principios de Derecho Internacional Público como la reciprocidad de las relaciones entre Estados, establecido en el artículo 30.4.b de la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados. En este sentido, los artículos examinados establecen varios mecanismos de cooperación y asistencia mutua entre Ecuador y Panamá, relativos a la distribución de gastos de forma equitativa, la solución pacífica de controversias¹⁷ y los procedimientos de asistencia, a fin de facilitar el logro de los objetivos del Acuerdo.
41. De forma seguida, se hallan las denominadas comúnmente como “cláusulas finales”, mismas que contienen aspectos relativos a las condiciones para la entrada en vigor del Acuerdo en el **artículo 14** y para la terminación del mismo, en el **artículo 15**. De lo revisado, esta Corte evidencia que estos artículos se refieren a las particularidades sobre la vigencia del Acuerdo, aspectos que guardan conformidad con lo previsto en el artículo 417 de la Constitución que regula la suscripción y ratificación de tratados internacionales.¹⁸
42. En suma, la Corte advierte que, en línea con los principios de transparencia y eficiencia del artículo 300 de la Constitución, el Acuerdo busca el intercambio de información entre las Partes, lo cual permitirá a la administración tributaria tener mayor precisión en la determinación, liquidación y recaudación de los tributos¹⁹ y, al mismo tiempo, establece salvaguardas como la confidencialidad y la observancia del ordenamiento jurídico interno de cada Parte, a fin de proteger los derechos a la protección de datos personales (art. 66.19 CRE) y a la inviolabilidad de correspondencia (art. 66.21 CRE). Esto, sin perjuicio de que el Estado ecuatoriano adopte las medidas correspondientes para subsanar lo referido en los párrafos 18 al 21 *supra*.

4. Dictamen

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 resuelve:

1. **Declarar** la constitucionalidad del “Acuerdo entre el Gobierno de la República de Panamá y el Gobierno de la República del Ecuador para el intercambio de información en materia tributaria”, siempre y cuando se proceda a subsanar la

¹⁷ Este Organismo observa que a la luz del artículo 2.3 y capítulo VI de la Carta de la ONU, la solución pacífica de las controversias es un principio que informa las relaciones internacionales. Además, reconoce que los procedimientos alternativos para la solución de controversias están reconocidos por el artículo 190 de la CRE.

¹⁸ CCE, dictamen 5-25-TI/25, 7 de noviembre de 2025, párr. 41.

¹⁹ CCE, dictamen 4-21-TI/21, 25 de agosto de 2021, párr. 22.

inconstitucionalidad del inciso final de su artículo 1, el cual es incompatible con los artículos 11 numerales 3 y 4, 424 y 417 de la CRE.

2. **Disponer** que se notifique a la Presidencia de la República el presente dictamen, a fin de que se haga conocer el mismo a la Asamblea Nacional.
3. Notifíquese y cúmplase.



Jhoel Escudero Soliz
PRESIDENTE

Razón: Siento por tal, que el dictamen que antecede fue aprobado por el Pleno de la Corte Constitucional con siete votos a favor de los jueces constitucionales Jorge Benavides Ordóñez, Alejandra Cárdenas Reyes, Jhoel Escudero Soliz, Alí Lozada Prado, Raúl Llasag Fernández, Richard Ortiz Ortiz y José Luis Terán Suárez; y, dos votos salvados de las juezas constitucionales Karla Andrade Quevedo y Claudia Salgado Levy, en sesión jurisdiccional ordinaria de jueves 11 de diciembre de 2025.- Lo certifico.

Firmado electrónicamente
Cristian Caiza Asitimbay
SECRETARIO GENERAL

Voto salvado**Jueza:** Karla Andrade Quevedo**DICTAMEN 14-25-TI/25A****VOTO SALVADO****Jueza constitucional Karla Andrade Quevedo**

1. Sobre la base del artículo 38 de la Codificación del Reglamento de Sustanciación de Procesos de Competencia de la Corte Constitucional, emito el presente voto salvado, pues no estoy de acuerdo con su fundamentación y decisión.
2. Entre los párrafos 18 y 21 de su parte considerativa, el dictamen pone especial atención al inciso final del artículo 1 del Acuerdo internacional bajo análisis, que reza:

Los derechos y garantías reconocidas a las personas por la legislación o la práctica administrativa de la Parte requerida [e.g., Ecuador] seguirán siendo aplicables, siempre que no impidan o retrasen indebidamente el intercambio efectivo de información.

3. Frente a ello, el dictamen considera, esencialmente, que esta disposición implica una “condición” para el ejercicio de los derechos y garantías constitucionales,¹ “en la medida en que su vigencia queda subordinada [... al cumplimiento de los fines y objetivos del Acuerdo]”. Situación que contraviene las protecciones de rango constitucional para los derechos y garantías constitucionales y el orden jerárquico del ordenamiento jurídico ecuatoriano, ubicando al instrumento internacional por sobre la Constitución y, por tanto, atentando contra su supremacía.² Como consecuencia, en su decisorio, el dictamen condiciona su constitucionalidad a que el Estado ecuatoriano subsane la inconstitucionalidad del inciso final del artículo 1 del Acuerdo internacional.³
4. En contraste con dicho razonamiento, estimo que se debe partir recordando que la Constitución establece que los tratados internacionales a los que se somete el Estado ecuatoriano se sujetan a la Constitución y, en particular, los instrumentos que involucran derechos humanos se aplican en coherencia con los principios *pro homine*, de no restricción de derechos y de aplicabilidad directa.
5. A la luz de este marco, la disposición del Acuerdo internacional en examen no contradice este mandato constitucional tras una interpretación acotada. Estimo que el Acuerdo internacional preserva el reconocimiento a los derechos y las garantías

¹ Según el dictamen, por ejemplo, el debido proceso, la protección de datos personales, la inviolabilidad de correspondencia, entre otros.

² Según el dictamen, se contravendrían los artículos 11 (nums. 3-4), 424, y 417 de la Constitución.

³ Según el dictamen, el Estado ecuatoriano debe “adoptar las medidas necesarias -renegociación, reserva u otra vía jurídicamente idónea- para eliminar dicho condicionamiento antes de la ratificación del [Acuerdo]”.

nacionales y, a la vez, permite limitaciones *excepcionales*, restringidas únicamente a los casos concretos en los cuales, objetivamente, existan razones probadas de que su aplicación impediría o retrasaría indebidamente la consecución de los fines y objetivos del Acuerdo internacional. En este sentido, resulta claro que la excepción a la regla constitucional es marginal, no general. Por ello, una interpretación constitucionalmente adecuada por la cual el dictamen podía haber optado es la que preserve el principio *pro homine*, reconociendo que el Acuerdo internacional ya prevé un estándar estricto para que opere la excepción.

6. En tal medida, a la luz de una lectura sistemática y *pro homine* de la disposición discutida y de todo el Acuerdo internacional, considero que no está eliminando ni alterando los derechos y garantías constitucionales previstos en el sistema normativo ecuatoriano. Esta prescripción no se contrapone a disposiciones constitucionales expresas, en tanto no modifica ni altera el régimen jurídico de derechos y garantías constitucionales de Ecuador y, por ello, no genera una inconstitucionalidad abstracta. De hecho, al referirse a escenarios excepcionales, la disposición del Acuerdo internacional implica la exigencia probatoria objetiva de que la aplicación de un derecho o garantía específicos bloquea alguno de los fines y objetivos del instrumento internacional, así como de que existe efectivamente un retraso u obstáculo; la obligación de motivación y notificación; el sometimiento implícito a un control judicial efectivo sobre la decisión administrativa de privar temporalmente de una garantía o derecho; de que tal limitación concreta sea temporalmente proporcional y no permanente; entre otras.
7. Por lo mismo, no encuentro una afectación directa y abstracta a la Constitución como norma suprema, sino escenarios concretos en los cuales se evaluaría la existencia de potenciales discusiones individuales frente a los derechos y garantías de las personas determinadas, respecto de las cuales se ha ejecutado el Acuerdo internacional entre Ecuador y Panamá.
8. Para estas situaciones puntuales advertidas, además, el ordenamiento constitucional y legal ecuatoriano prevé ya mecanismos especializados de atención, direccionados a la tutela de dichos derechos y garantías en los casos concretos, cuya resolución corresponderá no a un análisis de constitucionalidad abstracta, como el que ha tendido a justificar este dictamen, sino a un examen particular sobre la proporcionalidad de potenciales limitaciones enfrentadas por los particulares. Por ello, recordando que el sistema jurídico ecuatoriano prevé controles de proporcionalidad, la disposición del Acuerdo internacional entraña el reconocimiento de dicho control. Desde esta perspectiva y como el mismo dictamen reconoce en el resto de sus fundamentos, el propio Acuerdo internacional ya establece garantías procesales que protegen los derechos de las personas antes de que una petición de intercambio de información

supere derechos domésticos. Por ejemplo, al exigir procedimientos estrictos de notificación, interposición de recursos previstos en el ordenamiento jurídicos, protección de datos y del secreto profesional, salvaguardas para confidencialidad, entre otros. En definitiva, la disposición discutida en el Acuerdo internacional, al ser interpretada de forma sistemática con los preceptos constitucionales y al estar acompañada de salvaguardias, no requiere ser anulada, pues no impide la protección efectiva a derechos y garantías constitucionales ni otorga un poder absoluto e irrestricto al Estado.

9. Por las consideraciones que precedente, creo que el inciso final del artículo 1 del Acuerdo internacional analizado no presenta la inconstitucionalidad sostenida en el dictamen y, por tanto, correspondía declarar su constitucionalidad sin condición alguna al respecto.

KARLA ELIZABETH
ANDRADE QUEVEDO

Firmado digitalmente
por KARLA ELIZABETH
ANDRADE QUEVEDO

Karla Andrade Quevedo
JUEZA CONSTITUCIONAL

Razón: Siento por tal, que el voto salvado de la jueza constitucional Karla Andrade Quevedo, anunciado en el dictamen de la causa 14-25-TI, fue presentado en Secretaría General el 22 de diciembre de 2025, mediante correo electrónico a las 15:23; y, ha sido procesado conjuntamente con el dictamen.- Lo certifico.

Firmado electrónicamente
Cristian Caiza Asitimbay
SECRETARIO GENERAL

Voto salvado
Jueza: Claudia Salgado Levy

DICTAMEN 14-25-TI/25A

VOTO SALVADO

Jueza constitucional Claudia Salgado Levy

1. Con fundamento en el artículo 92 de la Ley Orgánica de Garantías Jurisdiccionales y Control Constitucional, formulo mi voto salvado respecto del dictamen 14-25-TI/25 (“**dictamen**”), aprobado por el Pleno de la Corte Constitucional en sesión de 11 de diciembre de 2025, en el cual se declaró la constitucionalidad del “Acuerdo entre el Gobierno de la República de Panamá y el Gobierno de la República del Ecuador para el intercambio de información en materia tributaria” (“**Acuerdo**”), condicionada a la subsanación del inciso final de su artículo 1.
2. Discrepo de la decisión mayoritaria en cuanto concluye que el último párrafo del artículo 1 del Acuerdo es materialmente incompatible con la Constitución, pues considero que dicha conclusión parte de una lectura aislada y estrictamente literal de la disposición cuestionada, sin atender a las reglas de interpretación de los tratados internacionales ni al contexto normativo integral del instrumento.

I. Análisis

3. Conforme al artículo 31 de la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados, un tratado debe interpretarse de buena fe, atendiendo al sentido corriente de sus términos, en su contexto y teniendo en cuenta su objeto y fin. Ello implica que ninguna disposición puede evaluarse de manera fragmentada o desconectada del resto del instrumento.¹
4. En el presente caso, el objeto del Acuerdo, expresamente reconocido en el dictamen de mayoría, es facilitar el intercambio de información tributaria entre las Partes para

¹ El artículo 31 de la Convención de Viena sobre el derecho de los tratados establece: 31. Regla general de interpretación. I. Un tratado deberá interpretarse de buena fe conforme al sentido corriente que haya de atribuirse a los términos del tratado en el contexto de estos y teniendo en cuenta su objeto y fin. 2. Para los efectos de la interpretación de un tratado, el contexto comprenderá, además del texto, incluidos su preámbulo y anexos: a) todo acuerdo que se refiera al tratado y haya sido concertado entre todas las partes con motivo de la celebración del tratado; b) todo instrumento formulado por una o más partes con motivo de la celebración del tratado y aceptado por las demás como instrumento referente al tratado; 3. Juntamente con el contexto, habrá de tenerse en cuenta: a) todo acuerdo ulterior entre las partes acerca de la interpretación del tratado o de la aplicación de sus disposiciones; b) toda práctica ulteriormente seguida en la aplicación del tratado por la cual conste el acuerdo de las partes acerca de la interpretación del tratado; c) toda forma pertinente de derecho internacional aplicable en las relaciones entre las partes. 4. Se dará a un término un sentido especial si consta que tal fue la intención de las partes.

mejorar la determinación, recaudación y control fiscal.² Este objetivo se articula dentro de un marco normativo que incorpora diversas limitaciones y mecanismos de salvaguarda a lo largo del tratado.

5. El último párrafo del artículo 1, al disponer que los derechos y garantías reconocidos en la legislación o práctica administrativa de la Parte requerida seguirán siendo aplicables siempre que no “impidan o retrasen indebidamente” el intercambio efectivo de información, no puede interpretarse como una habilitación para desconocer derechos constitucionales. Por el contrario, leído en armonía con el objeto del Acuerdo, dicho inciso expresa un equilibrio normativo entre dos exigencias concurrentes: (i) el respeto a las garantías propias de cada ordenamiento jurídico y (ii) la necesidad de evitar que estas sean utilizadas de forma abusiva o dilatoria para frustrar el intercambio de información tributaria, que constituye la finalidad esencial del tratado.
6. Una interpretación sistemática del Acuerdo demuestra que este no autoriza un intercambio irrestricto ni subordinado a la mera eficacia administrativa. Así, por ejemplo:
 - El artículo 9 prevé causales expresas para denegar la asistencia, vinculadas al orden público, al secreto comercial, empresarial y profesional, así como a la protección de las comunicaciones abogado-cliente.
 - El artículo 10 establece estrictas reglas de confidencialidad y limita el uso de la información intercambiada exclusivamente a fines tributarios.
 - El artículo 5 exige que todo requerimiento de información cumpla con estándares de pertinencia previsible, identificación clara del contribuyente, determinación de la finalidad y agotamiento previo de los medios internos disponibles.
7. Estos elementos evidencian que el tratado configura un sistema restringido y controlado de intercambio de información, que incorpora límites materiales y garantías suficientes para la protección de los derechos constitucionales.
8. Desde una perspectiva constitucional, el inciso cuestionado no introduce una regulación de los derechos ni habilita su restricción. La expresión “no impidan o retrasen indebidamente” debe entenderse como una cláusula interpretativa dirigida a evitar usos meramente dilatorios en los procedimientos de intercambio, sin alterar el contenido de los derechos ni sus garantías constitucionales.

² Párr. 13 del dictamen de mayoría.

9. Por lo tanto, interpretada de buena fe, conforme a la Convención de Viena, esta cláusula no elimina garantías, no autoriza su desconocimiento, ni invierte la jerarquía constitucional, sino que impide que estas sean utilizadas de manera indebida para bloquear injustificadamente la finalidad del tratado.
10. Dado que el inciso cuestionado admite una interpretación plenamente compatible con la Constitución y con el derecho internacional público, el control de constitucionalidad debía preferir dicha lectura conforme, antes que asumir un conflicto normativo inexistente. En consecuencia, considero que el último párrafo del artículo 1: no elimina ni restringe derechos reconocidos en la legislación interna, únicamente ordena evitar su ejercicio abusivo, cuya valoración corresponde a la autoridad competente, y puede aplicarse de manera armónica con la Constitución.
11. En este contexto, el control de constitucionalidad no exige suprimir o condicionar disposiciones convencionales que, interpretadas conforme a las reglas del propio tratado, no presentan una contradicción normativa directa con la Constitución.

II. Conclusión

12. Por las razones expuestas, estimo que no se configura un vicio de inconstitucionalidad material que justifique condicionar la aprobación del tratado a la supresión o modificación del inciso final de su artículo 1. En tal virtud, disiento del criterio mayoritario en este punto y considero que el Acuerdo debió ser declarado constitucional en su integridad.

**CLAUDIA HELENA
SALGADO LEVY**

Claudia Salgado Levy
JUEZA CONSTITUCIONAL

Razón: Siento por tal, que el voto salvado de la jueza constitucional Claudia Salgado Levy, anunciado en el dictamen de la causa 14-25-TI, fue presentado en Secretaría General el 24 de diciembre de 2025, mediante correo electrónico a las 15:49; y, ha sido procesado conjuntamente con el dictamen.- Lo certifico.

Firmado electrónicamente
Cristian Caiza Asitimbay
SECRETARIO GENERAL



Firmado electrónicamente por:
**CRISTIAN RAUL
CAIZA
ASITIMBAY**

1425TI-88e7b



Caso Nro. 14-25-TI

RAZÓN.- Siento por tal, que el texto del dictamen que antecede fue suscrito el día martes treinta de diciembre de dos mil veinticinco por el presidente de la Corte Constitucional, Jhoel Escudero Soliz, y los votos salvados de las juezas constitucionales Claudia Salgado Levy y Karla Andrade Quevedo el siete y ocho de enero de dos mil veintiséis respectivamente, luego del procesamiento de las observaciones recogidas en la sesión respectiva.- **Lo certifico.-**

Documento firmado electrónicamente.

CRISTIAN RAUL CAIZA ASITIMBAY
SECRETARIO GENERAL DE LA CORTE CONSTITUCIONAL



Firmado electrónicamente por:
**CRISTIAN RAUL
CAIZA
ASITIMBAY**

