

La seguridad jurídica tributaria en Ecuador: análisis crítico de la discrecionalidad administrativa, la confianza legítima y la predictibilidad en la actuación de la administración tributaria.

Tax legal certainty in Ecuador: a critical analysis of administrative discretion, legitimate expectation, and predictability in the actions of the tax administration.

A segurança jurídica tributária no Equador: análise crítica da discricionariedade administrativa, da confiança legítima e da previsibilidade na atuação da administração tributária.

Jonathan Eduardo López Poveda
Universidad Católica Santiago de Guayaquil
Ecuador
info@lopezygomez.com
<https://orcid.org/0009-0009-7058-4279>

Nathalie Fernanda Gómez Suárez
Universidad Católica Santiago de Guayaquil
Ecuador
gerencia@lopezygomez.com
<https://orcid.org/0009-0002-2227-7599>

Forma de citación en APA, séptima edición.

López, J., y Gómez, N. (2026). *La seguridad jurídica tributaria en Ecuador: análisis crítico de la discrecionalidad administrativa, la confianza legítima y la predictibilidad en la actuación de la administración tributaria*. Revista Ibero Research, 1(6), 284 – 323.

Fecha de presentación: 10/07/2026

Fecha de aceptación: 15/07/2026

Fecha de publicación: 19/07/2026

Resumen

La actuación tributaria exige recaudar con eficacia sin desplazar las garantías que limitan el poder público, el objetivo declarado fue: Seguridad jurídica y garantías del contribuyente, la metodología aplicó un enfoque cualitativo, jurídico y documental, mediante análisis de veinte fuentes normativas, institucionales, doctrinales y jurisprudenciales vigentes o publicadas hasta julio de 2026, los resultados evidenciaron que la juridicidad, la motivación y la predictibilidad poseen reconocimiento amplio, mientras la confianza legítima presenta menor desarrollo operativo, también se identificaron zonas críticas en la determinación, la potestad sancionadora, el recurso extraordinario de revisión, la emisión de resoluciones generales y la cobranza coactiva, la jurisprudencia constitucional mostró que la retroactividad, la falta de publicidad, la incompetencia y las barreras procesales deterioran la certeza del contribuyente, la discusión propone un modelo de decisión tributaria basado en competencia expresa, criterios públicos, motivación reforzada, protección transitoria de expectativas y control efectivo, se concluye que la seguridad jurídica no impide modificar políticas fiscales, pero exige cambios prospectivos, razonados, accesibles y compatibles con el debido proceso.

Palabras clave: debido proceso, buena fe, motivación, potestad pública, derechos del administrado.

Abstract

Tax administration requires effective revenue collection without displacing the guarantees that limit public power, the stated objective was: Seguridad jurídica y garantías del contribuyente, the methodology adopted a qualitative, legal, and documentary approach through the analysis of twenty normative, institutional, doctrinal, and jurisprudential sources in force or published up to July 2026, the results showed broad recognition of legality, reasoning, and predictability, while legitimate expectations remain less operationally developed, critical areas were also identified in tax assessment, sanctioning powers, extraordinary review, general administrative resolutions, and coercive collection, constitutional case law demonstrated that retroactivity, lack of publication, lack of competence, and procedural barriers weaken taxpayer certainty, the discussion proposes a tax decision model based on express competence, public criteria, enhanced reasoning, transitional protection of expectations, and effective review, the study concludes that legal certainty does not prevent changes in fiscal policy, but requires prospective, reasoned, accessible changes that remain compatible with due process.

Keywords: due process, good faith, reasoning, public authority, rights of the administered person.

Resumo

A atuação tributária exige arrecadação eficaz sem afastar as garantias que limitam o poder público, o objetivo declarado foi: Seguridad jurídica y garantías del contribuyente, a metodologia adotou abordagem qualitativa, jurídica e documental, mediante análise de vinte fontes normativas, institucionais, doutrinárias e jurisprudenciais vigentes ou publicadas até julho de 2026, os resultados demonstraram amplo reconhecimento da juridicidade, da motivação e da previsibilidade, enquanto a confiança legítima apresenta menor desenvolvimento operacional, também foram identificadas áreas críticas na determinação tributária, no poder sancionador, na revisão extraordinária, nas resoluções administrativas gerais e na cobrança coerciva, a jurisprudência constitucional mostrou que a retroatividade, a falta de publicidade, a incompetência e as barreiras processuais reduzem a certeza do contribuinte, a discussão propõe um modelo de decisão tributária baseado em competência expressa, critérios públicos, motivação reforçada, proteção transitória das expectativas e controle efetivo, conclui-se que a segurança jurídica não impede mudanças na política fiscal, mas exige alterações prospectivas, fundamentadas, acessíveis e compatíveis com o devido processo.

Palavras-chave: devido processo, boa-fé, motivação, poder público, direitos do administrado.

Introducción

La seguridad jurídica tributaria representa la posibilidad razonable de conocer las reglas aplicables, anticipar las consecuencias de una conducta económica y cuestionar decisiones administrativas mediante procedimientos previamente establecidos, esta garantía adquiere especial intensidad cuando la administración determina obligaciones, impone sanciones o ejecuta créditos mediante potestades unilaterales, debido a que la desigualdad institucional puede convertir una interpretación incierta en una afectación patrimonial inmediata.

El tema de investigación corresponde a la seguridad jurídica tributaria en Ecuador: análisis crítico de la discrecionalidad administrativa, la confianza legítima y la predictibilidad en la actuación de la administración tributaria, su formulación integra tres dimensiones inseparables, la existencia de reglas previas y públicas, el control del margen de apreciación administrativa y la protección de expectativas razonables creadas por conductas estatales anteriores.

La Constitución ecuatoriana reconoce la seguridad jurídica mediante el respeto a la norma constitucional y la existencia de disposiciones previas, claras, públicas y aplicadas por autoridades competentes, este contenido se relaciona con el debido proceso, la motivación y el principio de competencia, por ello la certeza tributaria no depende únicamente de la ley que crea el impuesto, también depende de la forma en que se interpreta, notifica, revisa y ejecuta cada obligación (Asamblea Nacional del Ecuador, 2008).

La constitucionalización del régimen tributario incorporó principios de generalidad, progresividad, eficiencia, simplicidad administrativa, irretroactividad, equidad, transparencia y suficiencia recaudatoria, estos principios condicionan la producción normativa y la gestión del ingreso público, sin embargo la eficacia recaudatoria puede

entrar en tensión con la estabilidad de los criterios, la defensa del contribuyente y la prohibición de cargas imprevisibles cuando las decisiones administrativas cambian sin transición adecuada.

El Código Orgánico Administrativo amplió el marco de protección al someter la actuación pública a la Constitución, los instrumentos internacionales, la ley, los principios y la jurisprudencia aplicable, además prohibió la arbitrariedad y exigió que la administración actúe con certeza, previsibilidad y respeto por las expectativas generadas, esta estructura limita la discrecionalidad sin eliminarla, porque la elección administrativa debe mantenerse dentro de fines, hechos y razones verificables (Asamblea Nacional del Ecuador, 2017).

La discrecionalidad administrativa no equivale a libertad para decidir según conveniencia personal, su existencia responde a normas que permiten seleccionar entre alternativas jurídicamente admisibles, el problema aparece cuando la habilitación se utiliza sin criterios conocidos, con hechos incompletos o mediante fórmulas generales que impiden comprender la decisión, en esos supuestos la discrecionalidad deja de ser técnica de gestión y se aproxima a la arbitrariedad (Capa-Tejedor & Jarrín-Salcan, 2026).

En materia tributaria el margen administrativo se manifiesta en la valoración de información, la selección de métodos de control, la graduación permitida de sanciones, la revisión de actos firmes, la adopción de medidas de cobro y la emisión de criterios interpretativos, cada espacio puede servir a la eficiencia institucional, aunque también puede alterar la posición jurídica del contribuyente cuando no existe motivación suficiente, uniformidad territorial o acceso efectivo al expediente.

La confianza legítima protege expectativas objetivas construidas a partir de actos, prácticas o criterios atribuibles a la administración, su finalidad no consiste en congelar

el derecho ni impedir que una política cambie, la protección exige que el cambio sea motivado, prospectivo y acompañado por medidas transitorias cuando la conducta estatal anterior generó inversiones, declaraciones o decisiones razonables de cumplimiento (Zavala Egas, 2007).

La doctrina comparada advierte que la confianza legítima puede utilizarse de forma excesiva cuando se transforma en una inmunidad frente a la legalidad, por ello su aplicación debe verificar la existencia de una expectativa cualificada, la conducta estatal que la produjo, la buena fe del interesado y la intensidad del interés público comprometido, esta ponderación evita convertir una práctica errónea en fuente permanente de derechos (Letelier Wartenberg, 2014).

La jurisprudencia constitucional ecuatoriana ha identificado afectaciones de seguridad jurídica cuando el Servicio de Rentas Internas modificó términos con efectos anteriores a la publicación oficial, cuando un funcionario ejecutor recibió una potestad incompatible con su competencia o cuando una barrera económica impidió continuar un proceso tributario, estos criterios muestran que publicidad, competencia y acceso a justicia son componentes materiales de la predictibilidad (Corte Constitucional del Ecuador, 2021a, 2022, 2023).

La problemática conserva actualidad porque la transformación digital acelera notificaciones, cruces de información y decisiones automatizadas, aunque la rapidez tecnológica no sustituye la claridad normativa ni la explicación individualizada, una plataforma puede mejorar trazabilidad y al mismo tiempo ampliar errores masivos si los criterios internos no son públicos, revisables y coherentes con los datos aportados por el contribuyente.

La relevancia social se vincula con la confianza en el Estado y con los costos de cumplimiento, la incertidumbre obliga a mantener reservas económicas, contratar

asesoría, litigar o abstenerse de realizar operaciones legítimas, estas cargas indirectas afectan con mayor intensidad a pequeñas empresas y personas sin capacidad técnica permanente, por ello la seguridad jurídica también constituye una condición de igualdad material y formalización económica.

La relevancia institucional se relaciona con la calidad de la recaudación, una decisión predecible favorece cumplimiento voluntario y reduce controversias, mientras los cambios sorpresivos pueden incrementar impugnaciones, resistencia y percepción de trato desigual, la protección de garantías no representa una concesión contraria al interés fiscal, constituye un mecanismo para sostener decisiones legítimas y mejorar la estabilidad de los ingresos públicos.

El objetivo general se concreta en analizar la seguridad jurídica y las garantías del contribuyente frente a la discrecionalidad administrativa, la confianza legítima y la predictibilidad tributaria en Ecuador, los objetivos específicos comprenden identificar la arquitectura normativa, examinar zonas de riesgo, sistematizar criterios jurisprudenciales y formular estándares aplicables a decisiones administrativas tributarias.

La proposición analítica sostiene que el ordenamiento ecuatoriano contiene garantías suficientes para limitar formalmente la discrecionalidad, aunque persiste una distancia entre reconocimiento normativo y aplicación operativa, esta brecha se explica por cambios frecuentes de criterio, motivación estandarizada, publicidad tardía, débil protección transitoria y fragmentación entre procedimientos administrativos, coactivos y judiciales.

Metodología

La investigación adoptó un enfoque cualitativo de naturaleza jurídica, la finalidad consistió en interpretar el contenido y la relación entre normas, decisiones constitucionales y doctrina, sin pretender medir percepciones de contribuyentes ni estimar causalidad económica, el componente cuantitativo se limitó al conteo descriptivo de categorías dentro del corpus documental y no se utilizó para generalizar fuera de las fuentes seleccionadas.

El tipo de investigación fue descriptivo y crítico, la fase descriptiva identificó garantías, competencias y procedimientos, mientras la fase crítica examinó contradicciones, vacíos y riesgos de arbitrariedad, el alcance explicativo se utilizó para relacionar la falta de publicidad, motivación o transición con la pérdida de predictibilidad, sin atribuir intenciones personales a autoridades o funcionarios concretos.

El diseño correspondió a un estudio documental, no experimental y longitudinal, la dimensión temporal comprendió fuentes emitidas entre 2002 y julio de 2026, con énfasis en el período posterior a la Constitución de 2008 y a la vigencia del Código Orgánico Administrativo, esta delimitación permitió observar la evolución desde legalidad formal hacia juridicidad, confianza legítima y control constitucional reforzado.

La unidad de análisis estuvo conformada por disposiciones normativas, páginas institucionales, trabajos doctrinales y sentencias con relación directa con seguridad jurídica, discrecionalidad, motivación, confianza legítima, publicidad, irretroactividad, defensa o control judicial en materia tributaria o administrativa, cada fuente se trató como documento independiente aunque contuviera varios criterios relevantes.

La muestra documental incluyó veinte fuentes, seis normativas o institucionales, nueve doctrinales y cinco jurisprudenciales, la selección fue intencional y se basó en

pertinencia temática, autoridad de la fuente, acceso al texto o resumen oficial y capacidad para responder al objetivo, la fecha de cierre documental se fijó el 15 de julio de 2026.

Los criterios de inclusión exigieron referencia expresa al ordenamiento ecuatoriano o utilidad doctrinal directa para interpretar confianza legítima, vigencia o publicación verificable, identificación de autor o institución responsable y contenido relacionado con garantías del administrado, también se incorporaron fuentes históricas cuando su valor conceptual resultó necesario para explicar la evolución del derecho administrativo ecuatoriano.

Los criterios de exclusión eliminaron noticias sin contenido jurídico sustantivo, opiniones sin autoría verificable, materiales duplicados, documentos que abordaban únicamente cálculo de impuestos y estudios centrados en jurisdicciones extranjeras sin aporte comparativo, tampoco se utilizaron expedientes personales no anonimizados ni bases con datos confidenciales de contribuyentes.

La técnica principal fue el análisis de contenido jurídico, se construyó una matriz con siete categorías, juridicidad y competencia, motivación y razonabilidad, seguridad jurídica y predictibilidad, confianza legítima y buena fe, debido proceso y defensa, publicidad e irretroactividad, revisión administrativa o judicial, la codificación registró presencia sustantiva y no simples menciones terminológicas.

La interpretación normativa aplicó métodos sistemático, teleológico y de concordancia constitucional, cada potestad tributaria se examinó junto con los principios de competencia, motivación, proporcionalidad y seguridad jurídica, la lectura evitó asumir que toda diferencia interpretativa constituye arbitrariedad, porque la afectación requiere identificar una norma previa, una expectativa protegible o una decisión carente de justificación suficiente.

La sistematización jurisprudencial registró número de sentencia, año, problema jurídico, regla relevante y garantía protegida, se priorizaron decisiones oficiales relacionadas con resoluciones del Servicio de Rentas Internas, medidas coactivas, tasas, acceso a justicia y elección de la vía procesal, el análisis distinguió entre reglas aplicables a la administración y criterios dirigidos a los órganos judiciales.

El procesamiento se realizó mediante una matriz electrónica y revisión manual, las frecuencias se calcularon como suma de documentos codificados en cada categoría, los gráficos representan distribución del corpus, presencia de garantías y cronología de las sentencias seleccionadas, estas cifras describen el material revisado y no equivalen a prevalencia nacional de vulneraciones.

La validez interpretativa se fortaleció mediante triangulación de tres tipos de fuente, las normas definieron el deber jurídico, la doctrina explicó alcance y tensiones, mientras la jurisprudencia mostró problemas de aplicación, una conclusión se consideró consistente cuando podía sostenerse al menos con dos clases de fuente o con una regla constitucional explícita acompañada por razonamiento sistemático.

La principal limitación metodológica deriva de la selección intencional y del número reducido de sentencias, el corpus permite construir una interpretación crítica pero no calcular incidencia estadística de actos arbitrarios, además las reformas tributarias y administrativas pueden modificar el marco después de la fecha de corte, por ello los resultados deben leerse como diagnóstico jurídico documentado y no como inventario exhaustivo de controversias.

Resultados

La revisión mostró una arquitectura jurídica escalonada, la Constitución establece seguridad, debido proceso, competencia y principios tributarios, el Código Orgánico Administrativo desarrolla juridicidad, interdicción de arbitrariedad, confianza legítima y motivación, mientras el Código Tributario regula facultades de determinación, resolución, sanción, recaudación, consulta y revisión, la interacción entre estos cuerpos define el estándar exigible a la administración tributaria.

El hallazgo central consiste en que la seguridad jurídica no se agota en la existencia formal de una norma, la previsibilidad requiere conocer el criterio interpretativo, la fecha de vigencia, la autoridad competente, los hechos valorados y la vía disponible para controvertir la decisión, cuando uno de estos elementos falta, la obligación puede ser legal en abstracto y al mismo tiempo imprevisible en su aplicación concreta.

Arquitectura normativa de la seguridad tributaria

El artículo constitucional sobre seguridad jurídica proporciona un criterio de control compuesto por cuatro exigencias, respeto a la Constitución, norma previa, claridad y publicidad, además exige aplicación por autoridad competente, esta última condición impide separar certeza normativa de organización administrativa, porque una regla clara aplicada por un órgano sin atribución también produce inseguridad (Asamblea Nacional del Ecuador, 2008).

El debido proceso añade garantías de defensa, contradicción y motivación, en el ámbito tributario estas garantías operan desde la determinación hasta la ejecución, la administración debe comunicar hechos, normas y cálculos, permitir respuesta y resolver los argumentos relevantes, una decisión que enumera disposiciones sin explicar su conexión con la prueba no permite prever el razonamiento ni ejercer impugnación eficaz.

La competencia prevista para los órganos públicos funciona como límite previo a toda discrecionalidad, ninguna finalidad recaudatoria autoriza crear atribuciones por analogía o práctica interna, la potestad debe existir en Constitución o ley y ejercerse por la autoridad designada, esta regla fue decisiva cuando la Corte excluyó la posibilidad de que un funcionario ejecutor ordenara directamente una restricción personal propia de autoridad judicial (Corte Constitucional del Ecuador, 2022).

El principio de juridicidad amplía la sujeción administrativa más allá de la ley escrita, incorpora principios, jurisprudencia y normas internacionales, esta ampliación evita que una laguna sea utilizada como permiso para afectar derechos, también exige que la potestad discrecional se ejerza conforme a Derecho, por ello la legalidad de origen no elimina el control sobre finalidad, hechos, proporcionalidad y motivación (Capa-Tejedor & Jarrín-Salcan, 2026).

La interdicción de la arbitrariedad exige decisiones razonables, proporcionales e iguales, su utilidad tributaria aparece cuando varias medidas pueden alcanzar el mismo objetivo, la administración debe escoger la alternativa compatible con derechos y explicar por qué resulta necesaria, la ausencia de comparación puede transformar una medida intensa en decisión automática, especialmente en sanciones, clausuras o cobro coactivo.

La confianza legítima se encuentra expresamente vinculada con certeza y previsibilidad, el Código Orgánico Administrativo permite cambiar políticas o criterios futuros, pero exige motivación y respeto por expectativas razonables, esta formulación reconoce que la administración necesita adaptarse, aunque le impide cambiar reglas de manera retrospectiva o desconocer sin explicación conductas inducidas por sus propias orientaciones.

El Código Tributario concentra las facultades administrativas que producen mayor impacto patrimonial, la determinación establece existencia y cuantía, la resolución

decide reclamos, la sanción responde a infracciones y la recaudación ejecuta créditos, cada facultad posee finalidad propia, por ello la mezcla de funciones o la utilización de criterios no publicados debilita la separación procedimental y dificulta anticipar consecuencias.

La consulta vinculante constituye una garantía específica de predictibilidad para situaciones concretas o actividades por iniciarse, su valor reside en que el contribuyente puede obtener una respuesta previa y obligatoria para la administración respecto de su caso, aunque la utilidad depende de tiempos razonables, publicación anonimizada de criterios y consistencia entre la respuesta, la fiscalización posterior y los cambios normativos (Servicio de Rentas Internas, 2026).

El recurso extraordinario de revisión plantea una tensión particular, permite corregir actos firmes con errores graves, pero su carácter facultativo y extraordinario puede generar incertidumbre cuando se utiliza sin límites temporales o materiales claramente aplicados, la doctrina reciente identifica riesgo para confianza legítima si la revisión reabre situaciones consolidadas sin una ponderación suficiente entre legalidad, estabilidad y derechos del afectado (Camacho Guamán, 2026).

La jurisdicción contencioso tributaria completa el sistema de garantías, la existencia de una vía especializada permite controlar hechos, derecho, competencia y motivación, sin embargo la tutela se vuelve ilusoria cuando exige cargas desproporcionadas o cuando el contribuyente desconoce la vía adecuada, la seguridad jurídica exige procedimientos accesibles y criterios consistentes sobre la relación entre justicia ordinaria y garantías constitucionales.

La primera tabla organiza las disposiciones centrales y permite observar que cada instrumento cumple una función diferente, la Constitución fija derechos y principios, el Código Orgánico Administrativo establece estándares comunes de actuación, el Código

Tributario distribuye potestades y procedimientos, el Código Orgánico General de Procesos regula control judicial, mientras los mecanismos institucionales de consulta anticipan criterios para casos concretos.

Tabla 1. Arquitectura normativa e institucional de la seguridad jurídica tributaria

Fuente	Contenido relevante	Garantía principal	Riesgo identificado
Constitución de la República	Seguridad jurídica, debido proceso, competencia, motivación y principios tributarios	Normas previas, claras, públicas y aplicadas por autoridad competente	Reformas o actos que desconozcan publicidad, competencia o defensa
Código Orgánico Administrativo	Juridicidad, proporcionalidad, interdicción de arbitrariedad, confianza legítima y motivación	Decisión razonable, predecible y respetuosa de expectativas	Uso formal de la norma sin justificación material ni transición
Código Tributario	Determinación, resolución, sanción, recaudación, consulta y revisión	Procedimiento especial y delimitación de facultades	Amplio margen operativo, revisión de actos firmes y criterios no uniformes
Código Orgánico General de Procesos	Impugnación contencioso tributaria, medidas y reglas procesales	Control judicial y tutela efectiva	Barreras económicas, errores de vía y demora en decisiones
Consultas vinculantes del SRI	Respuesta previa sobre régimen aplicable a situaciones concretas	Certeza anticipada para el consultante	Demora, baja difusión de criterios y cambio posterior no coordinado
Proceso legislativo de reforma 2026	Notificación, corrección de errores, coactiva y debido proceso	Actualización y unificación de garantías	Transición normativa insuficiente o nueva complejidad procedimental

Nota: Elaboración propia con base en Asamblea Nacional del Ecuador, 2008, 2015, 2017 y 2026, Código Tributario, 2005, y Servicio de Rentas Internas, 2026.

El análisis de la tabla confirma que la seguridad tributaria depende de coordinación inter normativa, una garantía reconocida en el Código Orgánico Administrativo puede perder eficacia si el procedimiento especial se interpreta de forma aislada, del mismo modo una facultad prevista en el Código Tributario debe aplicarse conforme a competencia, motivación y confianza legítima, la especialidad tributaria no constituye excepción a la Constitución.

Discrecionalidad administrativa y zonas de riesgo

La determinación tributaria combina elementos reglados y apreciaciones técnicas, la ley define hecho generador, sujeto, base y tarifa, mientras la administración verifica documentos, califica operaciones y relaciona datos, el margen se vuelve problemático cuando se sustituyen hechos probados por presunciones no explicadas, se seleccionan comparables sin criterios públicos o se desconoce información aportada sin motivación individualizada.

La selección de contribuyentes para control pertenece a la gestión de riesgo y no puede publicarse con detalle que neutralice fiscalización, sin embargo la reserva operativa no autoriza discriminación, los criterios generales deben ser objetivos, auditables y compatibles con igualdad, también resulta necesario registrar las razones de selección para permitir control interno y evitar que el poder de fiscalización dependa de preferencias personales.

La potestad sancionadora exige un estándar especialmente estricto, la tipicidad limita la creación de infracciones mediante circulares o analogías, la culpabilidad impide sancionar de forma automática toda diferencia, mientras la proporcionalidad obliga a considerar gravedad y circunstancias dentro del margen legal, la discrecionalidad admisible se relaciona con individualización razonada, no con libertad para variar sanciones sin criterio.

La motivación sancionadora debe identificar conducta, norma, prueba, imputación y razón de la consecuencia, las fórmulas copiadas pueden contener referencias legales correctas y continuar siendo insuficientes si no responden a la defensa, la investigación sobre actos administrativos ecuatorianos destaca que la motivación facilita transparencia, control y apelación, por lo cual constituye requisito de validez y no formalidad ornamental (Muñoz-Espinoza et al., 2025).

La absolución de consultas reduce incertidumbre antes de ejecutar una operación, aunque también puede generar expectativas fuertes, cuando la respuesta es vinculante para la administración y el contribuyente actúa de buena fe, un cambio posterior debe operar hacia el futuro o explicar la transición, de lo contrario el mecanismo creado para brindar certeza podría convertirse en fuente de riesgo por contradicción institucional.

La emisión de resoluciones generales constituye una zona sensible porque traduce leyes complejas en reglas operativas, la administración puede desarrollar procedimientos

dentro de su competencia, pero no alterar elementos esenciales ni imponer cargas retroactivas, la Corte Constitucional declaró incompatibles varias resoluciones del Servicio de Rentas Internas por reactivar términos antes de su publicación y por suspenderlos sin justificación suficiente (Corte Constitucional del Ecuador, 2023).

La facultad de revisión de actos firmes puede reparar errores que perjudican al Estado o al contribuyente, su ejercicio exige mayor motivación porque afecta estabilidad, se debe identificar causal legal, prueba nueva o error relevante, explicar interés público y considerar el tiempo transcurrido, la revisión no debería utilizarse como segunda oportunidad ordinaria para modificar una valoración que pudo discutirse dentro del procedimiento inicial.

La doctrina ecuatoriana reciente propone límites temporales y materiales más claros para revisión de oficio, esta preocupación aumenta en materia tributaria debido a efectos patrimoniales y contables acumulados, la estabilidad de actos favorables no puede ser absoluta frente a fraude, aunque la ausencia de dolo y la confianza inducida justifican medidas menos gravosas, transición o reparación cuando el cambio era imprevisible (Galarza Vélez, 2026).

La cobranza coactiva concentra riesgos por su capacidad de retener bienes, cuentas o prohibir enajenaciones antes de una decisión judicial definitiva, la eficacia del cobro requiere instrumentos rápidos, pero la competencia, notificación, proporcionalidad y posibilidad de oposición deben conservarse, la restricción personal no puede ser ordenada por quien carece de potestad jurisdiccional, según estableció la Corte en materia tributaria (Corte Constitucional del Ecuador, 2022).

La digitalización de la coactiva y de las notificaciones puede fortalecer trazabilidad, siempre que se garantice identificación del destinatario, integridad del documento y constancia de acceso, una notificación depositada en un sistema sin advertencia

suficiente puede ser formalmente electrónica y materialmente ineficaz, la previsibilidad exige canales conocidos, respaldo temporal y mecanismos de recuperación ante fallas tecnológicas.

La discrecionalidad técnica también aparece en algoritmos de riesgo, cruces masivos y clasificación de operaciones, aunque el secreto del modelo puede proteger control, el contribuyente debe conocer los datos y razones decisivas de un acto individual, la explicación no requiere revelar todo el sistema, pero sí permitir revisar errores, sesgos, identidad de fuentes y relación entre información procesada y conclusión administrativa.

El control judicial de la discrecionalidad no sustituye a la administración en decisiones legítimas, su función consiste en verificar competencia, hechos, finalidad, igualdad, proporcionalidad y motivación, la doctrina ecuatoriana advierte que la falta de criterios uniformes y el uso limitado del control sobre hechos determinantes mantienen riesgos de arbitrariedad, especialmente en procedimientos sancionadores (Gavilanes Siavichay & Vallejo Lara, 2025).

La segunda tabla identifica las principales zonas de discrecionalidad y las garantías que deben acompañar cada decisión, el propósito no consiste en eliminar todo margen administrativo, sino en convertirlo en una potestad trazable, motivada y controlable, la tabla diferencia el riesgo específico de cada facultad y evita aplicar un único estándar abstracto a procedimientos con efectos distintos.

Tabla 2. Zonas de discrecionalidad tributaria, riesgos y límites exigibles

Zona de actuación	Margen administrativo	Riesgo para el contribuyente	Límite o garantía
Selección para control	Modelos de riesgo, sectores y prioridades	Sesgo, trato desigual o falta de trazabilidad	Criterios objetivos, registro interno y auditoría
Determinación	Valoración de hechos, documentos y realidad económica	Presunciones no explicadas o rechazo selectivo de prueba	Motivación individual, contradicción y acceso al expediente
Sanciones	Graduación dentro del marco legal	Automatismo, analogía o desproporción	Tipicidad, culpabilidad, proporcionalidad y defensa
Consultas	Interpretación de casos concretos	Respuesta tardía o cambio posterior contradictorio	Carácter vinculante, plazo razonable y transición

Zona de actuación	Margen administrativo	Riesgo para el contribuyente	Límite o garantía
Resoluciones generales	Regulación de procedimientos y obligaciones formales	Retroactividad, exceso reglamentario o publicidad tardía	Competencia, publicación previa y efecto prospectivo
Recurso de revisión	Corrección extraordinaria de actos firmes	Reapertura indefinida y afectación de estabilidad	Causal estricta, tiempo razonable y motivación reforzada
Cobranza coactiva	Medidas sobre bienes y cuentas	Afectación intensa sin noticia o sin proporcionalidad	Notificación efectiva, competencia y control judicial
Sistemas digitales	Cruces, alertas y clasificación automatizada	Error masivo, opacidad o datos desactualizados	Explicación significativa, corrección y trazabilidad

Nota: Elaboración propia con base en Código Tributario, 2005, Asamblea Nacional del Ecuador, 2017, Camacho Guamán, 2026, Gavilanes Siavichay y Vallejo Lara, 2025, y Muñoz-Espinoza et al., 2025.

La tabla muestra que el riesgo no proviene únicamente del tamaño del margen, una facultad amplia puede resultar legítima si los criterios son verificables, mientras una decisión aparentemente reglada puede ser arbitraria cuando omite prueba o aplica una norma posterior, el estándar común se compone de competencia, hechos comprobados, finalidad legal, proporcionalidad, motivación y posibilidad real de revisión.

Confianza legítima y protección de expectativas

La confianza legítima se diferencia de una expectativa subjetiva, requiere una conducta estatal idónea para generar certeza razonable, esta conducta puede consistir en una resolución, absolución vinculante, práctica uniforme, certificado o información oficial, la simple ausencia de fiscalización no crea por sí sola una garantía, porque el incumplimiento tolerado no transforma una obligación legal en situación protegida.

La primera condición consiste en identificar el origen administrativo de la expectativa, mientras más específico y competente sea el pronunciamiento, mayor intensidad posee la protección, una respuesta dirigida al contribuyente tiene mayor peso que una presentación general, también debe verificarse que la autoridad conociera los hechos relevantes y que el interesado no hubiera ocultado información determinante.

La segunda condición corresponde a la buena fe, la confianza no protege estrategias construidas para aprovechar un error evidente o una interpretación incompatible con el texto legal, sin embargo la administración no puede trasladar al contribuyente las consecuencias de omisiones internas cuando la información fue entregada completa, la

buena fe exige cooperación recíproca y no una presunción unilateral de conducta abusiva.

La tercera condición se relaciona con la inversión o decisión adoptada, una expectativa merece mayor protección cuando produjo costos irreversibles, contratos, declaraciones o estructuras empresariales legítimas, en estos casos el cambio de criterio puede aplicarse hacia el futuro, conceder plazo de adaptación o reconocer efectos ya consolidados, la respuesta depende de legalidad, interés público e intensidad del perjuicio.

La cuarta condición exige distinguir entre cambio normativo y cambio interpretativo, la ley nueva puede modificar obligaciones conforme a reglas de vigencia e irretroactividad, mientras el cambio de criterio administrativo requiere explicar por qué la interpretación anterior se abandona, cuál será la fecha de aplicación y cómo se tratarán situaciones iniciadas bajo la práctica previa, esta transparencia convierte evolución en decisión controlable.

La regla de los actos propios aporta una base doctrinal para rechazar contradicciones estatales incompatibles con buena fe, su aplicación en derecho administrativo exige prudencia porque la administración sirve al interés general y no puede perpetuar ilegalidades, aun así la coherencia institucional obliga a justificar diferencias y evita que dos oficinas mantengan respuestas opuestas frente a hechos equivalentes (Zavala Egas, 2007).

La crítica doctrinal a la confianza legítima advierte que su uso puede desplazar legalidad y favorecer a quienes obtuvieron ventajas administrativas, esta objeción resulta relevante en tributación porque una práctica favorable puede afectar igualdad y suficiencia, la solución consiste en aplicar una prueba estructurada, no en negar toda

protección, el análisis debe comparar expectativa, legalidad, buena fe, interés fiscal y alternativas de transición (Letelier Wartenberg, 2014).

La revisión de oficio representa el escenario donde la tensión se vuelve más visible, un acto favorable firme ofrece estabilidad, pero puede contener nulidad o error, la decisión de revisarlo debe explicar causal, gravedad, participación del interesado y consecuencias, cuando el error proviene exclusivamente de la administración y no existe fraude, la confianza justifica una respuesta diferenciada frente a quien indujo deliberadamente el acto.

La confianza legítima también exige consistencia entre departamentos, el contribuyente no debería recibir una respuesta vinculante de una unidad y una determinación incompatible de otra sin explicación institucional, la fragmentación interna no puede operar como riesgo transferido al administrado, se requieren bases comunes de criterios, mecanismos de alerta y revisión jerárquica antes de adoptar decisiones contradictorias.

La publicación anonimizada de consultas y criterios puede ampliar igualdad y previsibilidad, aunque debe proteger información reservada, un repositorio accesible permite conocer la interpretación vigente, comparar casos y detectar cambios, también limita dependencia de contactos informales, la administración conserva capacidad de modificar el criterio, pero debe identificar fecha, alcance y fundamento del cambio.

La protección transitoria constituye una herramienta equilibrada, en lugar de impedir la evolución, permite aplicar el nuevo criterio a operaciones futuras, reconocer un período de adaptación o excluir sanciones respecto de conductas respaldadas por orientación oficial, esta técnica protege confianza sin convertir el error administrativo en fuente perpetua de exención, además reduce litigios sobre retroactividad encubierta.

La tercera tabla convierte la confianza legítima en una prueba de aplicación, cada etapa responde a una pregunta verificable y evita decisiones intuitivas, el análisis comienza

con la fuente de la expectativa, continúa con buena fe y confianza efectiva, luego examina legalidad e interés público, finalmente selecciona una consecuencia proporcional entre mantenimiento, transición, reparación o aplicación inmediata del nuevo criterio.

Tabla 3. Prueba para valorar confianza legítima en decisiones tributarias

Etapa	Pregunta de control	Evidencia relevante	Respuesta posible
Fuente	¿La expectativa provino de autoridad competente o práctica oficial uniforme?	Consulta, resolución, certificado, guía o actuación reiterada	Reconocer o descartar expectativa cualificada
Información	¿Los hechos fueron expuestos de manera completa y veraz?	Expediente, anexos y comunicaciones del contribuyente	Mantener protección o reducirla por ocultamiento
Buena fe	¿La confianza era razonable para una persona diligente?	Claridad de la norma y coherencia del criterio recibido	Protección plena, limitada o inexistente
Confianza efectiva	¿Se adoptaron decisiones o costos sobre la base del criterio?	Contratos, declaraciones, inversiones y organización contable	Graduar intensidad de la protección
Legalidad	¿El criterio anterior era compatible con el ordenamiento?	Texto legal, jurisprudencia y competencia de la autoridad	Corregir ilegalidad sin perpetuar ventajas indebidas
Interés público	¿El cambio persigue finalidad legítima y necesaria?	Impacto fiscal, igualdad y prevención de abuso	Ponderar continuidad y corrección
Transición	¿Existe alternativa menos lesiva que la aplicación inmediata?	Fechas, operaciones en curso y capacidad de adaptación	Prospectividad, plazo o exclusión de sanciones
Motivación	¿La decisión explica hechos, ponderación y efectos?	Acto individual y criterio general publicado	Validar, corregir o anular la decisión

Nota: Elaboración propia a partir de Asamblea Nacional del Ecuador, 2017, Zavala Egas, 2007, Letelier Wartenberg, 2014, Soria-Cevallos, 2021, y Galarza Vélez, 2026.

La prueba propuesta revela que confianza legítima no significa protección automática, la consecuencia depende de la calidad de la expectativa y del interés público, esta estructura resulta especialmente útil para cambios de criterio y revisión de actos, porque obliga a expresar la ponderación y permite que el control administrativo o judicial examine cada paso sin reemplazar la decisión por una impresión general.

Predictibilidad, publicidad e irretroactividad

La predictibilidad representa la capacidad de anticipar una respuesta razonable del sistema, no exige certeza absoluta sobre todo litigio, las normas pueden admitir interpretación y los hechos pueden ser controvertidos, sin embargo deben existir criterios estables, acceso a fuentes y procedimientos que reduzcan sorpresas evitables, la administración debe explicar diferencias frente a precedentes o prácticas conocidas.

La publicidad constituye condición de vigencia y de conocimiento, una resolución general no puede imponer consecuencias antes de su publicación oficial salvo una justificación constitucional excepcional y favorable, la difusión en páginas institucionales complementa pero no reemplaza los mecanismos exigidos por el ordenamiento, la fecha de acceso debe ser verificable cuando de ella dependen términos y obligaciones.

La sentencia sobre suspensión y reanudación de plazos tributarios evidenció una afectación grave cuando el Servicio de Rentas Internas cambió reglas después del período regulado, la Corte destacó que la retroactividad excepcional requiere justificación y efecto favorable para el contribuyente, también reconoció que la publicación oficial marca vigencia y sostiene la predictibilidad del sistema tributario (Corte Constitucional del Ecuador, 2023).

La irretroactividad no solo protege frente a leyes nuevas, también limita interpretaciones administrativas que asignan a una operación pasada una consecuencia que no era razonablemente previsible, la administración puede corregir criterios hacia el futuro, aunque la aplicación a períodos cerrados exige analizar norma vigente, jurisprudencia, conducta previa y eventual confianza generada, especialmente cuando la obligación formal fue cumplida conforme a orientación oficial.

La claridad normativa posee una dimensión lingüística y otra sistémica, una disposición puede ser comprensible por separado y generar incertidumbre al interactuar con reglamentos, resoluciones y formularios, por ello la simplificación debe revisar cadenas normativas completas, fechas, remisiones y excepciones, la proliferación de instrucciones sin consolidación incrementa costos y dificulta identificar el criterio vigente.

La estabilidad interpretativa no impide evolución jurisprudencial o administrativa, exige reconocer el cambio y justificarlo, una decisión que presenta la nueva interpretación como si siempre hubiera sido evidente elimina la posibilidad de evaluar confianza y retroactividad, en cambio la identificación expresa del criterio anterior, la razón del cambio y la fecha de aplicación fortalece transparencia y aprendizaje institucional.

La motivación es el puente entre discrecionalidad y predictibilidad, cuando la administración explica hechos, norma, finalidad y razonamiento, el contribuyente puede comprender la respuesta, comparar casos y modificar conducta futura, la motivación también permite detectar errores y uniformar criterios, por ello su calidad tiene efecto sistémico más allá de la controversia individual (Muñoz-Espinoza et al., 2025).

La competencia aporta predictibilidad organizacional, el contribuyente debe conocer qué autoridad puede determinar, resolver, sancionar o ejecutar, la distribución interna y la delegación deben encontrarse publicadas, una decisión firmada por autoridad incompetente no se vuelve válida por alcanzar un resultado fiscal correcto, porque la competencia protege procedimiento, responsabilidad y control.

La Corte Constitucional declaró que una tasa municipal vulneraba legalidad al no definir con claridad elementos esenciales ni relación con costo del servicio, este criterio demuestra que la predictibilidad comienza en el diseño del tributo, una administración no puede completar mediante práctica lo que la norma omitió respecto de obligación, servicio o tarifa (Corte Constitucional del Ecuador, 2021b).

La tutela judicial efectiva protege la predictibilidad de los remedios, la caución del diez por ciento no puede impedir que el proceso tributario continúe, su función se limita a suspender efectos del acto, esta regla evita que la capacidad económica determine acceso a una decisión de fondo y refuerza la posibilidad real de controlar la administración (Corte Constitucional del Ecuador, 2021a).

La elección de la vía también forma parte de seguridad jurídica, la Corte ha señalado que controversias sobre determinación y cobro tributario deben tramitarse en la jurisdicción especializada cuando existe una vía idónea, esta delimitación reduce uso sustitutivo de garantías constitucionales, aunque obliga a que la vía ordinaria sea accesible, eficaz y capaz de proteger derechos dentro de tiempo razonable (Corte Constitucional del Ecuador, 2024).

La reforma tributaria discutida en 2026 evidencia que notificación, corrección de errores y coactiva continúan siendo áreas de preocupación, la Comisión de Régimen Económico aprobó un informe orientado a reglas claras y unificadas, este proceso confirma la necesidad de actualizar garantías frente a trámites digitales y diversidad de administraciones, sin asumir que la reforma propuesta ya constituye derecho vigente (Asamblea Nacional del Ecuador, 2026).

La cuarta tabla sistematiza las cinco decisiones constitucionales seleccionadas, cada precedente aborda una manifestación distinta de seguridad jurídica, publicidad y retroactividad en resoluciones generales, competencia en medidas coactivas, acceso a justicia mediante caución, legalidad en la configuración de tasas y elección de la vía judicial, en conjunto forman un estándar que limita tanto actuación administrativa como respuesta jurisdiccional.

Tabla 4. Criterios constitucionales relevantes para las garantías del contribuyente

Sentencia	Problema analizado	Regla relevante	Aporte a la seguridad jurídica
2-21-IA/23	Resoluciones del SRI sobre suspensión y reanudación de términos	La retroactividad excepcional requiere justificación y efecto favorable, la publicación oficial determina vigencia	Protege publicidad, irretroactividad y predictibilidad
8-19-CN/22	Arraigo o prohibición de salida ordenada por ejecutor tributario	La restricción personal debe ser solicitada a autoridad judicial competente	Refuerza competencia, proporcionalidad y control judicial
92-15-IN/21	Caución del diez por ciento para continuar proceso tributario	La falta de caución impide suspensión, pero no el trámite de la causa	Garantiza tutela efectiva y acceso a decisión de fondo
70-11-IN/21	Tasa municipal por servicios de seguridad ciudadana	La norma debe definir elementos esenciales y vincular tarifa con costo del servicio	Fortalece legalidad y claridad del tributo

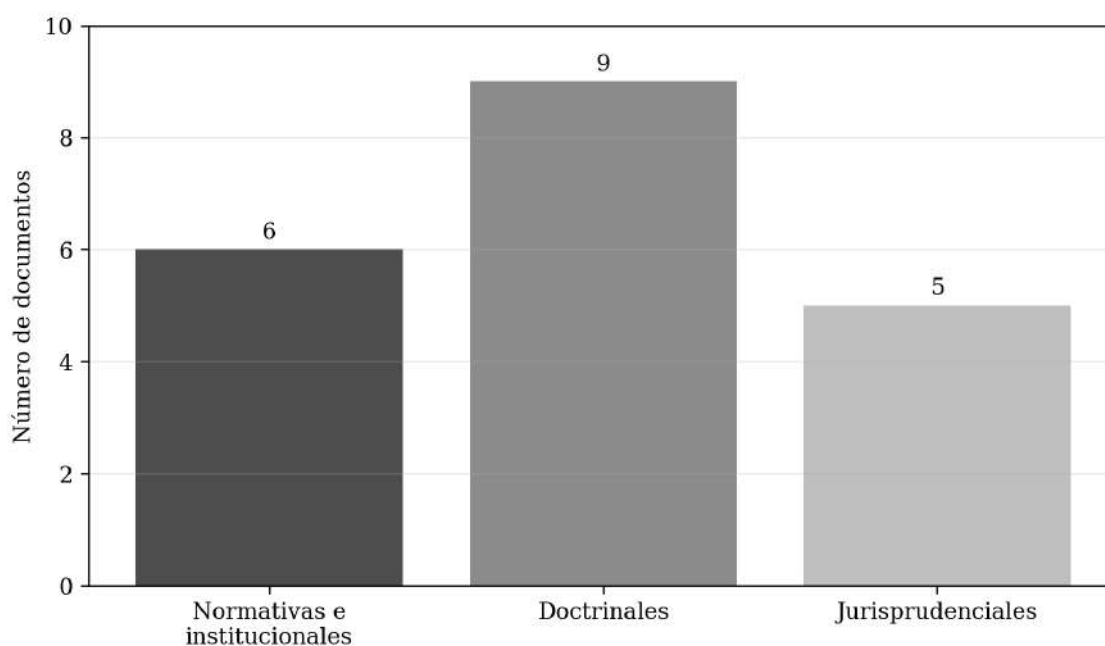
Sentencia	Problema analizado	Regla relevante	Aporte a la seguridad jurídica
2555-21-EP/24	Acción de protección contra rectificación de tributos y coactiva	La controversia tributaria debe utilizar la vía contencioso tributaria cuando es idónea	Delimita remedios y evita decisiones contradictorias

Nota: Elaboración propia con base en Corte Constitucional del Ecuador, 2021a, 2021b, 2022, 2023 y 2024.

La tabla demuestra que la seguridad jurídica posee un contenido operativo, la Corte no exige únicamente citar normas, examina publicación, temporalidad, competencia, proporcionalidad y acceso a control, estos criterios permiten evaluar decisiones futuras aunque los hechos sean distintos, la regla común consiste en que la administración y los jueces deben respetar la estructura previa del poder y explicar cualquier restricción de derechos.

Composición del corpus documental

El primer gráfico presenta la distribución de las veinte fuentes analizadas, la mayor proporción corresponde a doctrina porque el objetivo exigió discutir conceptos y propuestas, las fuentes normativas e institucionales definieron el marco vigente, mientras las decisiones constitucionales aportaron reglas de aplicación, esta triangulación evitó que el estudio dependiera únicamente de opiniones o de textos legales aislados.

Gráfico 1. Distribución del corpus por tipo de fuente


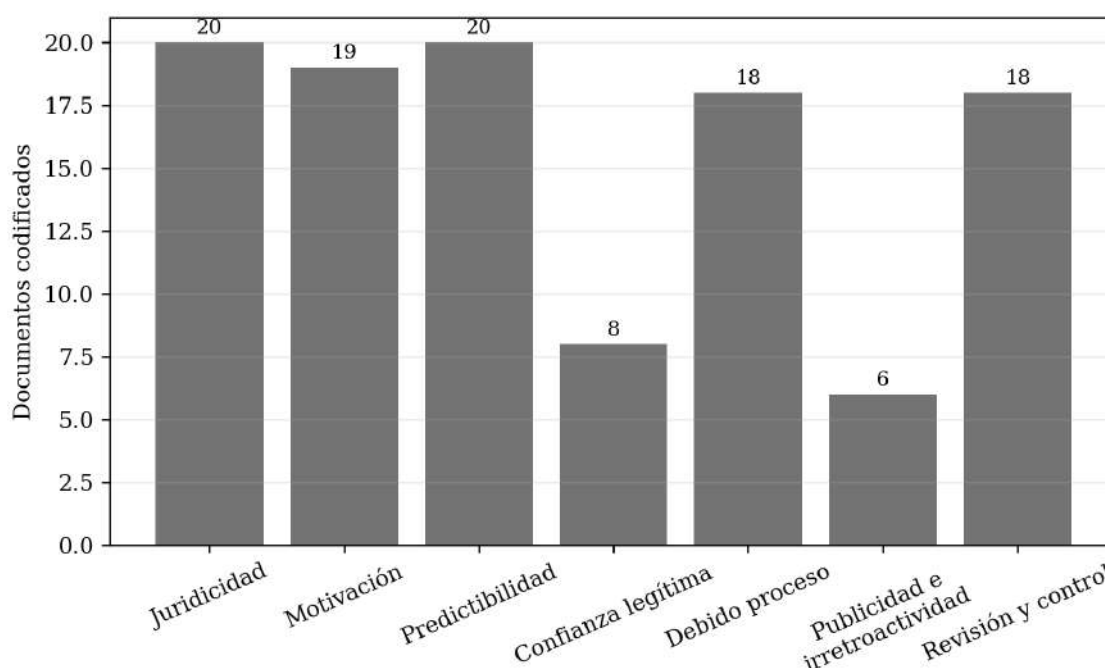
Nota: El corpus contiene seis fuentes normativas o institucionales, nueve doctrinales y cinco jurisprudenciales, elaboración propia, fecha de corte 15 de julio de 2026.

La distribución evidencia un equilibrio funcional y no numérico, las fuentes institucionales poseen mayor autoridad para describir vigencia, las sentencias definen límites constitucionales y la doctrina permite evaluar vacíos, la presencia doctrinal superior no altera jerarquía jurídica, su finalidad consiste en construir categorías, contrastar argumentos y formular un modelo aplicable a problemas que la norma no resuelve de manera exhaustiva.

Frecuencia de garantías en las fuentes

El segundo gráfico resume la codificación temática, cada documento recibió un valor de presencia cuando desarrolló una categoría de manera sustantiva, el conteo no mide importancia jurídica ni número de vulneraciones, su utilidad consiste en identificar qué garantías poseen desarrollo transversal y cuáles aparecen con menor frecuencia, la confianza legítima y la publicidad muestran una cobertura inferior frente a juridicidad y predictibilidad.

Gráfico 2. Presencia de categorías de garantía en los veinte documentos



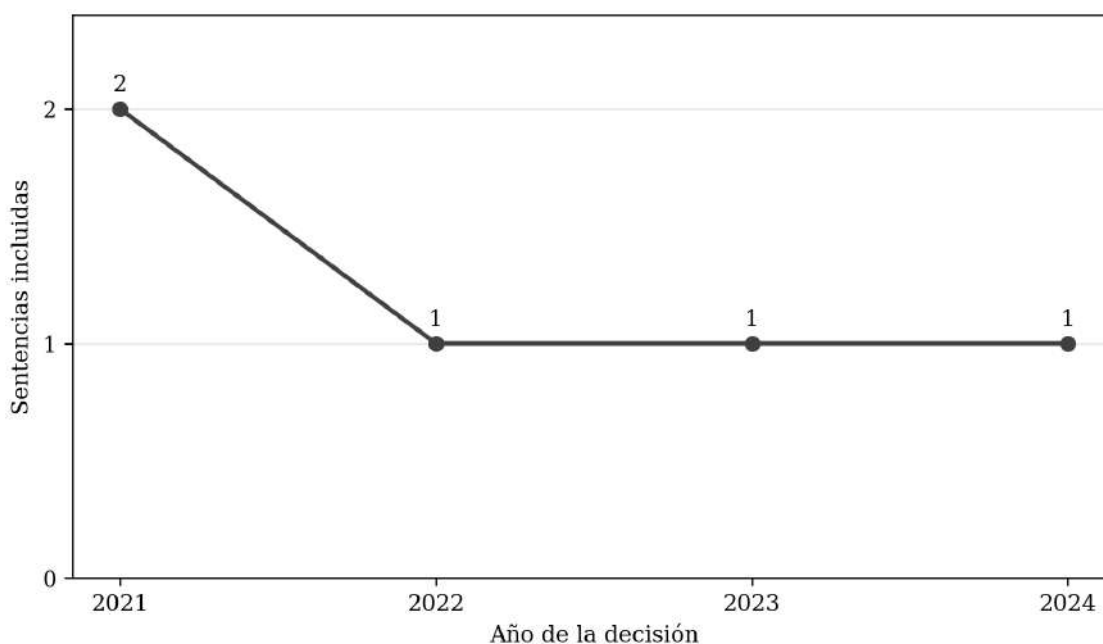
Nota: Un documento podía recibir varias categorías, las frecuencias corresponden a juridicidad 20, motivación 19, predictibilidad 20, confianza legítima 8, debido proceso 18, publicidad e irretroactividad 6, revisión y control 18, elaboración propia.

El resultado revela una asimetría normativa y doctrinal, la juridicidad y la predictibilidad aparecen en todo el corpus, mientras confianza legítima solo se desarrolla en ocho fuentes y publicidad en seis, esta diferencia sugiere que el ordenamiento reconoce la certeza como principio general, pero ofrece menos herramientas para resolver cambios de criterio y efectos temporales, precisamente donde surgen las controversias más complejas.

Evolución temporal de los precedentes seleccionados

El tercer gráfico ordena las cinco sentencias por año de decisión, la concentración entre 2021 y 2024 muestra una etapa reciente de precisión constitucional sobre garantías tributarias, el número reducido impide inferir una tendencia estadística, aunque permite observar que la discusión se desplazó desde legalidad y acceso a justicia hacia competencia, retroactividad y delimitación de vías procesales.

Gráfico 3. Sentencias constitucionales seleccionadas por año



Nota: Se incluyeron dos decisiones de 2021 y una decisión por cada año entre 2022 y 2024, elaboración propia con base en las sentencias analizadas.

La secuencia temporal confirma que la seguridad jurídica se construye mediante problemas concretos, en 2021 se abordaron la caución y los elementos esenciales de una tasa, en 2022 se limitó la competencia coactiva, en 2023 se controló la retroactividad de resoluciones del Servicio de Rentas Internas y en 2024 se precisó la vía idónea para impugnar determinaciones y cobro.

Discusión

La doctrina histórica sobre derecho administrativo ecuatoriano identificó una administración con amplios espacios de poder y desarrollo insuficiente de control, esa observación conserva relevancia aunque el Código Orgánico Administrativo haya creado un marco más completo, la diferencia actual no se ubica principalmente en ausencia de principios, se encuentra en calidad de motivación, coordinación institucional y aplicación coherente (Meythaler, 2002).

La evolución desde legalidad hacia juridicidad representa un avance porque incorpora derechos, principios y jurisprudencia, sin embargo también aumenta exigencia argumentativa, una administración no puede considerar suficiente que su acto tenga una cita legal, debe demostrar que la opción elegida respeta finalidad, igualdad y proporcionalidad, este estándar coincide con la doctrina reciente sobre discrecionalidad y control judicial (Capa-Tejedor & Jarrín-Salcan, 2026).

Los estudios sobre revisión de oficio coinciden en que la potestad correctiva necesita límites, Soria-Cevallos destaca la tensión entre revisión, seguridad y confianza, mientras Camacho identifica debilidad regulatoria en el recurso extraordinario tributario, ambas aproximaciones sugieren que firmeza y legalidad no son valores excluyentes, la solución requiere causal estricta, plazo razonable y respuesta proporcional (Soria-Cevallos, 2021; Camacho Guamán, 2026).

La doctrina sobre confianza legítima presenta dos posiciones, una orientada a proteger coherencia y actos propios, otra crítica frente al riesgo de consolidar ventajas ilegales, el análisis ecuatoriano debe integrar ambas, la administración no puede contradecirse sin razón, pero tampoco mantener indefinidamente un criterio contrario a ley, la transición y la exclusión de sanciones ofrecen soluciones intermedias.

La motivación aparece como elemento común entre todas las perspectivas, permite controlar discrecionalidad, justificar cambio de criterio y explicar la ponderación de confianza, la investigación ecuatoriana sobre actos administrativos resalta que la falta de motivación compromete transparencia y defensa, esta conclusión coincide con la necesidad de motivación reforzada cuando se revisa un acto firme o se aplica una interpretación nueva (Muñoz-Espinoza et al., 2025).

La jurisprudencia constitucional confirma que la publicidad posee fuerza sustantiva, la publicación tardía no constituye defecto menor cuando altera plazos, la administración

tributaria administra términos que condicionan defensa y prescripción, por ello una resolución retroactiva cambia reglas del procedimiento después de la conducta, la Corte vinculó esta práctica con pérdida de predictibilidad y afectación grave al contribuyente.

El control de competencia también posee un efecto preventivo, la decisión sobre arraigo tributario no cuestionó la necesidad de asegurar cobro, exigió que la medida personal se tramite ante juez competente y después de valorar alternativas reales, este razonamiento muestra que la seguridad jurídica organiza el poder, define quién puede decidir y evita que eficiencia administrativa sustituya control jurisdiccional.

La tutela efectiva complementa la certeza porque un derecho sin remedio accesible resulta frágil, la decisión sobre caución impidió que una carga económica cierre el proceso, mientras la decisión sobre vía idónea exige utilizar jurisdicción especializada para controversias tributarias, ambas reglas deben interpretarse conjuntamente, la especialidad es legítima cuando la vía ordinaria permanece efectiva y no se convierte en barrera.

La relación entre seguridad y recaudación no es necesariamente conflictiva, los criterios públicos favorecen cumplimiento, la motivación reduce errores y la transición permite ajustar conductas sin litigio, el costo institucional de estas garantías puede compensarse con menor número de impugnaciones y mayor legitimidad, por ello la buena administración tributaria debe medir calidad de decisiones además de montos recaudados.

La novedad científica del estudio consiste en integrar discrecionalidad, confianza legítima y predictibilidad dentro de una misma prueba de decisión tributaria, gran parte de la literatura aborda cada categoría por separado, la integración permite observar que el cambio de criterio exige competencia, publicidad, motivación, buena fe, transición y control, ninguna garantía aislada resuelve por sí sola el conflicto.

La aplicación práctica puede desarrollarse mediante fichas de motivación para determinaciones, sanciones y revisiones, cada ficha debería identificar norma vigente, hechos probados, criterio institucional, precedentes, argumentos del contribuyente, proporcionalidad y efectos temporales, el uso de una estructura común no pretende producir decisiones automáticas, busca impedir omisiones y facilitar revisión jerárquica. Otra aplicación consiste en crear un repositorio público de criterios tributarios con versión, fecha y alcance, las consultas vinculantes, circulares y cambios interpretativos podrían organizarse por tema y vigencia, el repositorio debe advertir qué criterios fueron sustituidos y cómo se tratan operaciones en curso, esta herramienta fortalecería igualdad, reduciría dependencia de asesoría informal y permitiría seguimiento académico.

La administración también puede implementar una evaluación de impacto de seguridad jurídica antes de emitir resoluciones generales, el examen debería revisar competencia, base legal, fecha de publicación, retroactividad, carga de cumplimiento, interoperabilidad tecnológica y transición, una resolución con impacto masivo merece control preventivo superior al de un acto individual porque un error puede afectar simultáneamente a miles de contribuyentes.

La capacitación de servidores debe incluir razonamiento probatorio y no solo actualización normativa, la calidad de la motivación depende de relacionar datos, alegaciones y norma, los programas internos pueden utilizar casos anonimizados, comparar decisiones y explicar por qué criterios semejantes produjeron resultados diferentes, la uniformidad no significa repetir textos, exige responder de manera equivalente a hechos equivalentes.

La defensa del contribuyente requiere acceso completo y oportuno al expediente, la digitalización facilita consulta, pero debe registrar documentos utilizados, versiones y

fechas, también debe permitir corregir datos que provienen de terceros, una decisión basada en información oculta o imposible de controvertir carece de predictibilidad material aunque el procedimiento se encuentre formalmente habilitado.

La confianza legítima puede incorporarse como apartado obligatorio cuando exista cambio de criterio, revisión de acto favorable o contradicción con orientación previa, la autoridad debería identificar la expectativa alegada, verificar buena fe y explicar la medida transitoria adoptada, esta práctica permitiría construir doctrina administrativa y evitar que la categoría permanezca como referencia abstracta sin efecto operativo.

El control interno debe detectar divergencias regionales y temporales, una base de decisiones puede identificar criterios incompatibles antes de que produzcan litigios, la revisión no debe utilizarse para imponer uniformidad irreflexiva, debe valorar diferencias fácticas y preservar independencia técnica, sin embargo la discrepancia requiere explicación institucional para que el contribuyente pueda anticipar el estándar aplicable.

Las limitaciones del estudio impiden afirmar que todas las áreas tributarias presentan igual nivel de inseguridad, no se analizaron expedientes administrativos completos ni estadísticas de litigios, además el corpus doctrinal contiene enfoques metodológicos diversos, estas restricciones no eliminan los patrones identificados, pero obligan a formular recomendaciones como estándares de mejora y no como diagnóstico cuantitativo de toda la administración.

Otra limitación corresponde a la rapidez de las reformas, la información normativa puede cambiar después de julio de 2026, especialmente en notificación, coactiva y revisión, por ello cualquier aplicación práctica debe verificar texto vigente y decisiones posteriores, la estructura analítica conserva utilidad porque se basa en principios

constitucionales y puede adaptarse a nuevas normas sin depender de una tarifa o procedimiento específico.

Futuras investigaciones pueden revisar muestras de actos de determinación y sanción, medir calidad de motivación mediante criterios uniformes y comparar resultados entre zonas administrativas, también resulta pertinente estudiar consultas vinculantes, tiempos de respuesta y frecuencia de cambios, esta evidencia permitiría pasar de una evaluación normativa a un diagnóstico empírico de predictibilidad y trato equivalente.

Conclusiones

La seguridad jurídica tributaria en Ecuador posee una base constitucional y legal amplia, la Constitución, el Código Orgánico Administrativo y el Código Tributario conforman un sistema que exige competencia, publicidad, motivación, defensa y control, la dificultad principal no se encuentra en ausencia completa de garantías, se encuentra en su aplicación fragmentada dentro de procedimientos especializados y decisiones de alto impacto patrimonial.

La discrecionalidad administrativa resulta legítima cuando existe habilitación normativa y elección entre alternativas compatibles con Derecho, su ejercicio se vuelve arbitrario cuando la decisión carece de hechos comprobados, utiliza criterios ocultos, desconoce argumentos o impone una consecuencia desproporcionada, la respuesta jurídica adecuada no consiste en eliminar el margen técnico, consiste en someterlo a trazabilidad, motivación y revisión.

La confianza legítima constituye una garantía necesaria para resolver cambios de criterio, consultas vinculantes y revisión de actos firmes, su protección exige fuente administrativa competente, buena fe, confianza efectiva y ponderación del interés público, no protege fraude ni perpetúa ilegalidades, pero puede justificar prospectividad, transición, reparación o exclusión de sanciones cuando la conducta estatal anterior indujo razonablemente al contribuyente.

La predictibilidad depende de la publicidad y de la temporalidad, una resolución general no puede alterar plazos antes de su publicación ni presentar un nuevo criterio como si hubiera regido desde siempre, los cambios son jurídicamente posibles cuando identifican fundamento, alcance y fecha, esta exigencia no inmoviliza la política tributaria, permite que la evolución sea compatible con confianza y planificación económica.

La motivación representa el mecanismo operativo que integra todas las garantías, mediante ella se verifican competencia, hechos, finalidad, proporcionalidad, respuesta a la defensa y efectos temporales, una motivación estandarizada puede cumplir una forma y fallar en sustancia, por ello los actos de sanción, revisión y cambio de criterio requieren explicación reforzada y conexión concreta con el expediente.

La jurisprudencia constitucional analizada confirmó que la seguridad jurídica protege publicidad, competencia, acceso a justicia y legalidad del tributo, las decisiones sobre términos retroactivos, arraigo, caución y tasas demuestran que el interés recaudatorio se encuentra sometido al Estado constitucional, también muestran que los jueces deben respetar la vía especializada sin convertirla en barrera para una tutela efectiva.

Las garantías del contribuyente deben concebirse como parte de la calidad recaudatoria, la certeza favorece cumplimiento voluntario, reduce litigios y fortalece legitimidad, la administración tributaria puede mejorar resultados mediante repositorios de criterios, evaluación previa de resoluciones generales, fichas de motivación, control de divergencias y mecanismos de corrección de datos utilizados por sistemas digitales.

La propuesta de prueba para confianza legítima y la matriz de zonas discrecionales ofrecen instrumentos aplicables a decisiones reales, su utilización permitiría documentar la razón del cambio, comparar alternativas y seleccionar efectos menos lesivos, estas herramientas no sustituyen la ley ni el juicio profesional, organizan la argumentación y facilitan control interno, administrativo y judicial.

La reforma legislativa debe priorizar notificación efectiva, límites de revisión, coactiva proporcional y coordinación con procedimientos digitales, la claridad no se alcanza mediante acumulación de disposiciones, requiere consolidación, reglas temporales y lenguaje accesible, también debe evitar que la protección de derechos dependa de la capacidad económica para sostener procesos prolongados.

Las investigaciones futuras deberían examinar actos completos, medir tiempos, identificar divergencias y evaluar el efecto de consultas vinculantes sobre cumplimiento, también conviene analizar decisiones automatizadas y explicabilidad de modelos de riesgo, la pregunta pendiente consiste en determinar cuánto de la inseguridad proviene de la norma, cuánto de la organización interna y cuánto de la calidad argumentativa de cada acto.

Referencias Bibliográficas

Asamblea Nacional del Ecuador. (2008). Constitución de la República del Ecuador.

Registro Oficial No. 449.

<https://www.asambleanacional.gob.ec/es/contenido/constitucion-de-la-republica-del-ecuador-2008-reformada>

Asamblea Nacional del Ecuador. (2015). Código Orgánico General de Procesos.

Registro Oficial No. 506.

<https://www.asambleanacional.gob.ec/es/multimedios-legislativos/38996-codigo-organico-general-de-procesos>

Asamblea Nacional del Ecuador. (2017). Código Orgánico Administrativo. Segundo

Suplemento del Registro Oficial No. 31.

<https://www.asambleanacional.gob.ec/es/contenido/codigo-organico-administrativo>

Asamblea Nacional del Ecuador. (2026, 13 de febrero). Comisión aprueba informe para reformar el Código Tributario.

<https://www.asambleanacional.gob.ec/es/node/113430>

- Camacho Guamán, M. I. (2026). Recurso de revisión: límites actuales y necesidad de reformulación en la administración tributaria central. *Iuris Dictio*, 37, 13.
<https://doi.org/10.18272/iu.i.3921>
- Capa-Tejedor, M. E., & Jarrín-Salcan, M. E. (2026). El principio de juridicidad como límite a la discrecionalidad administrativa en el Ecuador: análisis doctrinal y crítico a partir del Código Orgánico Administrativo. *MQRInvestigar*, 10(1), e147. <https://doi.org/10.56048/MQR.2026.e147>
- Código Tributario. (2005). Suplemento del Registro Oficial No. 38, codificación vigente con reformas posteriores. Servicio de Rentas Internas.
<https://www.sri.gob.ec/normativa-tributaria-legislacion-nacional>
- Corte Constitucional del Ecuador. (2021a). Sentencia No. 92-15-IN/21, inconstitucionalidad de la caución del diez por ciento como barrera para continuar el proceso tributario.
<https://www.corteconstitucional.gob.ec/sentencia-92-15-in-21/>
- Corte Constitucional del Ecuador. (2021b). Sentencia No. 70-11-IN/21, parámetros para tasas por servicios de seguridad ciudadana.
<https://www.corteconstitucional.gob.ec/sentencia-70-11-in-21/>
- Corte Constitucional del Ecuador. (2022). Sentencia No. 8-19-CN/22, competencia judicial para medidas cautelares personales en coactiva tributaria.
<https://www.corteconstitucional.gob.ec/sentencia-8-19-cn-22/>
- Corte Constitucional del Ecuador. (2023). Sentencia No. 2-21-IA/23, inconstitucionalidad de resoluciones del Servicio de Rentas Internas incompatibles con seguridad jurídica.
<https://www.corteconstitucional.gob.ec/267881-2/>

- Corte Constitucional del Ecuador. (2024). Sentencia No. 2555-21-EP/24, vía idónea para impugnar rectificaciones tributarias y procesos coactivos.
<https://www.corteconstitucional.gob.ec/sentencia-2555-21-ep-24/>
- Galarza Vélez, V. H. (2026). Revisión de oficio vs. principio de confianza legítima: un análisis de su aplicación en el derecho administrativo. *Sinergia Académica*, 9(2), 378–395. <https://doi.org/10.51736/sa952>
- Gavilanes Siavichay, L. A., & Vallejo Lara, J. S. (2025). El control judicial de la discrecionalidad administrativa ecuatoriana en los procedimientos sancionadores: límites, garantías y desafíos. *Esprint Investigación*, 4(2), 322–334. <https://doi.org/10.61347/ei.v4i2.166>
- Letelier Wartenberg, R. (2014). Contra la confianza legítima como límite a la invalidación de actos administrativos. *Revista Chilena de Derecho*, 41(2), 609–634.
- Meythaler, J. (2002). Sobre la legalidad y la seguridad jurídica a partir de lo contencioso administrativo. *Iuris Dictio*, 3(5). <https://doi.org/10.18272/iu.v3i5.573>
- Muñoz-Espinoza, V. R., Brito-Merino, M. E., & Freire-Gaibor, E. F. (2025). La motivación dentro de los actos administrativos emitidos por órganos de la administración pública en Ecuador y sus consecuencias. *593 Digital Publisher CEIT*, 10(1), 492–508. <https://doi.org/10.33386/593dp.2025.1.2898>
- Servicio de Rentas Internas. (2026). Consultas vinculantes sobre el régimen jurídico tributario.
<https://www.sri.gob.ec/consultas-vinculantes-sobre-el-regimen-juridico-tributario>
- o

Soria-Cevallos, F. G. (2021). La facultad de revisión de actos administrativos de oficio de la administración pública frente al derecho de seguridad jurídica y confianza legítima. *Polo del Conocimiento*, 6(7), 313–330.

Zavala Egas, J. (2007). La regla de los actos propios y su aplicación en el derecho administrativo ecuatoriano. *Iuris Dictio*, 7(11).

<https://doi.org/10.18272/iu.v7i11.677>

Anexos

Anexo 1. Matriz de codificación documental

La matriz complementaria muestra la definición operativa de las categorías utilizadas, su función consiste en permitir replicación y distinguir presencia sustantiva de una simple mención, cada fuente recibió un valor positivo cuando desarrolló una regla, argumento o consecuencia relacionada con la categoría, la codificación fue manual y se verificó mediante segunda lectura de los apartados relevantes.

Categoría	Definición operativa	Indicadores de presencia
Juridicidad y competencia	Sujeción de la potestad a Constitución, ley, principios y autoridad habilitada	Competencia expresa, finalidad, jerarquía y prohibición de arbitrariedad
Motivación y razonabilidad	Explicación de hechos, norma, prueba y conexión con la decisión	Respuesta a argumentos, proporcionalidad y justificación del criterio
Predictibilidad	Posibilidad razonable de anticipar reglas y consecuencias	Criterios estables, coherencia, claridad y fecha de aplicación
Confianza legítima	Protección de expectativas razonables generadas por la administración	Actos propios, buena fe, transición y cambio motivado
Debido proceso	Garantías de defensa dentro del procedimiento tributario	Notificación, contradicción, prueba, plazo y decisión motivada
Publicidad e irretroactividad	Conocimiento previo y aplicación temporal válida	Registro Oficial, difusión, vigencia y prohibición de efectos anteriores
Revisión y control	Mecanismos para corregir o impugnar decisiones	Reclamo, recurso, contencioso tributario y control constitucional

Nota: Elaboración propia, la matriz fue utilizada para construir el Gráfico 2 y para organizar la discusión temática.