

La impugnación de los actos administrativos tributarios en Ecuador: análisis jurídico de los recursos administrativos, el proceso contencioso tributario y la tutela judicial efectiva.

Challenge of tax administrative acts in Ecuador: legal analysis of administrative remedies, tax litigation and effective judicial protection.

Impugnação dos atos administrativos tributários no Equador: análise jurídica dos recursos administrativos, processo contencioso tributário e tutela judicial efetiva.

Jonathan Eduardo López Poveda
Universidad Técnica Particular de Loja
Ecuador
info@lopezygomez.com
<https://orcid.org/0009-0009-7058-4279>

Nathalie Fernanda Gómez Suárez
Universidad Técnica Particular de Loja
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 impugnación de los actos administrativos tributarios en Ecuador: análisis jurídico de los recursos administrativos, el proceso contencioso tributario y la tutela judicial efectiva*. Revista Ibero Research, 1(6), 435 – 475.

Fecha de presentación: 02/08/2026

Fecha de aceptación: 08/08/2026

Fecha de publicación: 11/08/2026

Resumen

La impugnación de los actos administrativos tributarios constituye un punto crítico para equilibrar la potestad de determinación y recaudación con la protección de los derechos del contribuyente, el objetivo consistió en analizar los recursos y mecanismos administrativos, el proceso contencioso tributario y el control jurisdiccional desde la tutela judicial efectiva, se aplicó un enfoque cualitativo jurídico documental con revisión normativa, doctrinal y jurisprudencial de diez decisiones constitucionales emitidas entre 2022 y 2025, los resultados identificaron una estructura escalonada de autocontrol administrativo, control especializado de legalidad y corrección constitucional, con riesgos concentrados en cómputo de términos, formalismo de admisibilidad, defensa en recursos y delimitación de vías, también se evidenció que el recurso extraordinario de revisión ofrece corrección de actos firmes pero mantiene exigencias de motivación, temporalidad y seguridad jurídica, se concluyó que la efectividad de la impugnación depende menos de la existencia formal de mecanismos y más de su aplicación coherente, motivada, accesible y compatible con la prohibición de barreras procesales irrazonables.

Palabras clave: debido proceso; seguridad jurídica; motivación; acceso a la justicia; control de legalidad.

Abstract

The challenge of tax administrative acts is a critical point for balancing assessment and collection powers with the protection of taxpayer rights, the objective was to analyze administrative remedies and mechanisms, tax litigation and jurisdictional control from the perspective of effective judicial protection, a qualitative legal documentary approach was applied through normative, doctrinal and jurisprudential review of ten constitutional decisions issued between 2022 and 2025, the results identified a layered structure of administrative self review, specialized legality control and constitutional correction, with risks concentrated in time limit computation, admissibility formalism, defense in remedies and delimitation of procedural avenues, the extraordinary review mechanism also allows correction of final acts but remains subject to requirements of reasoning, timeliness and legal certainty, it was concluded that effectiveness depends less on the formal existence of mechanisms than on their coherent, reasoned and accessible application without unreasonable procedural barriers.

Keywords: due process; legal certainty; reasoning; access to justice; legality review.

Resumo

A impugnação dos atos administrativos tributários constitui um ponto crítico para equilibrar o poder de determinação e arrecadação com a proteção dos direitos do contribuinte, o objetivo consistiu em analisar os recursos e mecanismos administrativos, o processo contencioso tributário e o controle jurisdicional sob a perspectiva da tutela judicial efetiva, aplicou-se uma abordagem qualitativa jurídico documental mediante revisão normativa, doutrinária e jurisprudencial de dez decisões constitucionais proferidas entre 2022 e 2025, os resultados identificaram uma estrutura escalonada de autocontrole administrativo, controle especializado de legalidade e correção constitucional, com riscos concentrados no cálculo de prazos, formalismo de admissibilidade, defesa em recursos e delimitação das vias processuais, também se verificou que a revisão extraordinária permite corrigir atos definitivos, embora exija motivação, temporalidade e segurança jurídica, concluiu-se que a efetividade depende menos da existência formal de mecanismos e mais de sua aplicação coerente, fundamentada, acessível e livre de barreiras processuais irrazoáveis.

Palavras-chave: devido processo; segurança jurídica; fundamentação; acesso à justiça; controle de legalidade.

Introducción

La potestad tributaria requiere procedimientos capaces de convertir la obligación legal en decisiones administrativas exigibles, esa capacidad no opera de manera aislada frente a los derechos de quienes soportan la determinación, la sanción o la recaudación, por ello la impugnación integra una garantía estructural de control que permite discutir la juridicidad del acto antes o durante su ejecución y trasladar la controversia a una autoridad judicial independiente cuando el desacuerdo persiste.

En el ordenamiento ecuatoriano la Constitución reconoce la tutela judicial efectiva, el debido proceso, la seguridad jurídica y la posibilidad de impugnar los actos administrativos ante la propia administración y ante los órganos jurisdiccionales, estos mandatos conectan la legalidad tributaria con la exigencia de motivación y con la obligación de ofrecer vías reales para cuestionar decisiones que afecten derechos, de modo que la eficiencia recaudatoria no puede convertirse en una razón suficiente para debilitar el acceso a la justicia (Asamblea Nacional del Ecuador, 2008).

El problema jurídico aparece cuando la arquitectura formal de impugnación contiene mecanismos distintos con finalidades, plazos y efectos propios, mientras la práctica exige decidir con rapidez cuál vía resulta procedente y qué carga procesal debe cumplirse, una elección errónea, un cómputo defectuoso del término, una exigencia subsanable tratada como definitiva o una motivación incompleta pueden cerrar el examen de fondo y transformar una regla procesal legítima en una barrera incompatible con la tutela efectiva.

La legislación tributaria prevé el reclamo administrativo como instrumento ordinario frente a determinados actos de determinación y decisiones tributarias, también conserva la queja ante la inactividad procedimental y el recurso extraordinario de revisión para supuestos legalmente tasados sobre actos firmes, esta configuración revela que la fase

administrativa no constituye un sistema uniforme de apelaciones jerárquicas, sino un conjunto diferenciado de técnicas de autocontrol que deben interpretarse conforme a su naturaleza y finalidad (Servicio de Rentas Internas, 2025).

El recurso extraordinario de revisión ocupa una posición especialmente sensible porque permite remover o modificar actos firmes cuando concurren errores de hecho o de derecho y otras causales legalmente previstas, sin embargo su carácter extraordinario y la potestad atribuida a la máxima autoridad tributaria exigen un uso compatible con la seguridad jurídica, la motivación y la confianza legítima, la doctrina reciente ha señalado que la amplitud discrecional mal entendida puede reducir la previsibilidad que justamente debe acompañar a un mecanismo excepcional (Camacho Guamán, 2026).

El proceso contencioso tributario cumple una función distinta al autocontrol administrativo porque desplaza la controversia hacia un órgano jurisdiccional especializado, allí la pretensión no se limita a solicitar una nueva valoración interna sino que activa un control de legalidad y de protección de derechos sobre actos, resoluciones, hechos y relaciones jurídico tributarias, el Código Orgánico General de Procesos regula la oportunidad de la demanda, los requisitos de impugnación, la remisión del expediente y la actividad probatoria como condiciones de una contradicción efectiva (Asamblea Nacional del Ecuador, 2015).

La tutela judicial efectiva adquiere relevancia práctica en el momento de acceso, en el desarrollo del proceso y en la posibilidad de obtener una decisión susceptible de cumplimiento, por ello no puede reducirse a la existencia nominal de tribunales o recursos, la jurisprudencia constitucional ha vinculado esta garantía con la eliminación de obstáculos irrazonables y con la obligación de que las reglas procesales se apliquen sin formalismos que priven de respuesta a una pretensión jurídicamente planteable,

especialmente cuando la consecuencia es el archivo definitivo de la demanda (Corte Constitucional del Ecuador, 2024d).

Los antecedentes jurisprudenciales recientes muestran una concentración de controversias alrededor de los términos para presentar la acción contencioso tributaria, varios pronunciamientos constitucionales de 2024 corrigieron interpretaciones aisladas que anticipaban el inicio del cómputo al mismo día de la notificación, esa línea evidencia que una diferencia aparentemente técnica puede decidir si existe o no acceso al examen judicial del acto, de modo que la interpretación de plazos constituye una dimensión sustantiva de la garantía de tutela (Corte Constitucional del Ecuador, 2024a; Corte Constitucional del Ecuador, 2024b; Corte Constitucional del Ecuador, 2024c).

También se han identificado tensiones vinculadas con la admisibilidad, la casación y las audiencias telemáticas, la inadmisión derivada de un archivo previo, la exigencia de requisitos materialmente subsanables y la ausencia de condiciones efectivas de conexión pueden impedir que la controversia sea conocida con plenitud, la jurisprudencia constitucional ha respondido mediante medidas de reparación y retroacción cuando el defecto procesal produjo una barrera injustificada o una afectación del derecho de defensa (Corte Constitucional del Ecuador, 2023b; Corte Constitucional del Ecuador, 2024d; Corte Constitucional del Ecuador, 2024e).

La discusión sobre los recursos procesales mantiene además un debate específico sobre la ausencia de una segunda instancia ordinaria en el contencioso tributario, una parte de la doctrina sostiene que esta configuración puede generar inseguridad y limitar la revisión integral de la decisión, mientras otra aproximación distingue entre el derecho a recurrir, la libre configuración legislativa de los medios impugnatorios y el carácter extraordinario de la casación, por ello la evaluación no puede descansar en la mera

comparación numérica de instancias sino en la suficiencia global del sistema de garantías (Ruiz Castillo et al. 2022; Ruiz Castillo & Arrobo Rodríguez, 2024).

La motivación constituye un eje transversal porque legitima tanto el acto tributario como las resoluciones administrativas y judiciales que deciden su impugnación, una decisión motivada debe identificar la base normativa, relacionarla con los hechos acreditados y responder los argumentos relevantes, de esta forma la persona afectada puede comprender la razón jurídica de la decisión y seleccionar de manera informada los mecanismos de contradicción, la insuficiencia argumentativa debilita simultáneamente la defensa, la seguridad jurídica y el control jurisdiccional (López Poveda & Gómez Suárez, 2026).

La relevancia del análisis se incrementa por la evolución reciente de los estándares probatorios en materia tributaria, la Corte Nacional de Justicia fijó en 2026 un precedente obligatorio sobre la carga de la administración cuando atribuye a valores bancarios no declarados la condición de ingresos gravados, el criterio refuerza la necesidad de que el acto impugnado posea soporte probatorio verificable y confirma que la presunción de legitimidad no elimina la obligación estatal de acreditar los hechos que sustentan una determinación discutida en sede judicial (Corte Nacional de Justicia, 2026).

La investigación se justifica por la necesidad de integrar en un mismo marco los mecanismos administrativos, la jurisdicción contencioso tributaria y el control constitucional, la fragmentación entre normas, recursos y precedentes puede producir una lectura incompleta si cada fase se estudia de forma separada, una aproximación escalonada permite identificar qué garantía se activa en cada momento y qué riesgos aparecen cuando el tránsito entre la administración y la jurisdicción se define mediante reglas de oportunidad, competencia o admisibilidad.

Como objetivo general se estableció analizar jurídicamente la impugnación de los actos administrativos tributarios en Ecuador a partir de los recursos administrativos, el proceso contencioso tributario y la tutela judicial efectiva, como objetivos específicos se fijaron identificar la estructura normativa de los mecanismos administrativos, examinar las etapas y puntos críticos del control jurisdiccional, sistematizar la jurisprudencia constitucional reciente y determinar los estándares que favorecen un acceso efectivo y una decisión motivada sobre la controversia tributaria.

Como proposición orientadora se sostuvo que la tutela judicial efectiva en materia tributaria depende de una articulación coherente entre autocontrol administrativo y control jurisdiccional, esa articulación se debilita cuando el formalismo, la incertidumbre temporal, la insuficiencia de motivación o la aplicación incorrecta de reglas probatorias impiden un pronunciamiento de fondo, por consiguiente la existencia normativa de reclamos, revisión y acciones contenciosas resulta necesaria pero insuficiente si no se acompaña de criterios interpretativos favorables a la defensa y a la legalidad objetiva.

Metodología

Se aplicó un enfoque cualitativo de naturaleza jurídico documental, la investigación se desarrolló con alcance descriptivo y explicativo porque se identificaron las reglas que estructuran la impugnación y se examinaron sus efectos sobre la tutela judicial efectiva, el diseño fue no experimental y transversal debido a que no se modificaron variables ni se intervinieron sujetos, la información se obtuvo de normas, decisiones jurisdiccionales y producción académica pertinente.

Se adoptó como método principal el análisis dogmático jurídico, complementado con análisis jurisprudencial y análisis de contenido, la dimensión dogmática permitió reconstruir competencias, plazos, causales y efectos, la dimensión jurisprudencial permitió extraer estándares sobre acceso, defensa, formalismo y temporalidad, el análisis de contenido facilitó clasificar los hallazgos en categorías comparables sin convertir la investigación cualitativa en una medición estadística inferencial.

El universo documental estuvo compuesto por la Constitución, el Código Tributario, el Código Orgánico General de Procesos, jurisprudencia constitucional relacionada con controversias tributarias y estudios académicos recientes sobre recursos, tutela judicial, motivación y proceso contencioso, las normas estructurales se incluyeron con independencia de su fecha original por su vigencia material, mientras la literatura secundaria se concentró en publicaciones de los últimos cinco años conforme al formato editorial solicitado.

La muestra jurisprudencial se integró mediante selección intencional de diez decisiones de la Corte Constitucional emitidas entre 2022 y 2025, se incluyeron los casos 41-21-CN/22, 2-21-IA/23, 2219-17-EP/23, 386-20-EP/24, 448-20-EP/24, 526-20-EP/24, 2886-19-EP/24, 2044-20-EP/24, 2555-21-EP/24 y 594-22-EP/25, la

selección respondió a su conexión directa con términos, admisibilidad, recursos, defensa, competencia o vías de control tributario.

Como criterios de inclusión se utilizaron la relación expresa con actos o procesos tributarios ecuatorianos, la presencia de un problema de impugnación o de acceso a la jurisdicción, la existencia de una decisión oficial identificable y la relevancia para alguna dimensión de la tutela efectiva, se excluyeron estudios puramente económicos, resoluciones sin conexión procesal, controversias extranjeras y documentos que no permitieran identificar con claridad la regla jurídica utilizada para resolver el problema examinado.

La técnica de recolección consistió en revisión documental sistematizada mediante una matriz de extracción, el instrumento registró fuente, año, mecanismo impugnatorio, etapa procedimental, término aplicable, garantía comprometida, regla de motivación, problema de admisibilidad, estándar probatorio, efecto de la decisión y consecuencia para el acceso a la justicia, la matriz permitió mantener trazabilidad entre cada afirmación analítica y el documento que la sustentó.

El procedimiento se desarrolló en cuatro fases, primero se delimitó la normativa aplicable y se identificaron las instituciones de reclamo, queja, revisión y acción contenciosa, luego se construyó la muestra de jurisprudencia constitucional, posteriormente se codificaron los problemas procesales y los efectos principales de cada decisión, finalmente se contrastaron los patrones obtenidos con la doctrina reciente para formular una interpretación integrada del control administrativo, jurisdiccional y constitucional.

La codificación utilizó categorías previamente definidas y abiertas a refinamiento durante la lectura, para el problema procesal principal se emplearon acceso y formalismo, cómputo de términos, recursos y defensa, validez normativa y vía

constitucional adecuada, para el efecto principal se utilizaron las categorías restaurativa, interpretativa y delimitativa, la clasificación atendió a la consecuencia dominante de cada fallo y no pretendió agotar todas las dimensiones jurídicas presentes en cada decisión.

El procesamiento descriptivo se realizó mediante hoja de cálculo para organizar la matriz y mediante Python para verificar frecuencias y generar los tres gráficos incorporados en resultados, se utilizaron recuentos absolutos porque el tamaño y la selección intencional de la muestra no permiten inferencias poblacionales, los gráficos cumplen una función de síntesis visual y se interpretaron conjuntamente con la lectura cualitativa de las decisiones sin atribuir significación estadística a las diferencias observadas.

La validez analítica se fortaleció mediante triangulación de fuentes, cada dimensión relevante se contrastó entre norma, jurisprudencia y literatura académica cuando existía material disponible, se priorizaron textos oficiales para determinar el contenido de las reglas vigentes y fuentes académicas para contextualizar debates doctrinales, la consistencia interna se revisó comparando la codificación de las decisiones con su problema jurídico y con la medida adoptada en la parte resolutive.

Las consideraciones éticas se limitaron a integridad documental, fidelidad de cita y transparencia metodológica porque no existió intervención con personas ni tratamiento de datos personales sensibles, únicamente se utilizaron normas y decisiones públicas junto con literatura publicada, se evitó atribuir a las frecuencias una representatividad que la muestra no posee y se diferenció la descripción de la norma, la interpretación jurisprudencial y la valoración crítica formulada en la discusión.

Resultados

La revisión permitió organizar la impugnación tributaria en tres niveles funcionales, el primero corresponde al autocontrol de la administración mediante reclamo, queja y revisión extraordinaria, el segundo corresponde al control jurisdiccional especializado mediante acciones contencioso tributarias, el tercero corresponde al control constitucional excepcional cuando una decisión judicial vulnera derechos o cuando resulta necesario delimitar la vía constitucional, la relación entre niveles no es lineal en todos los casos pero sí responde a funciones diferenciadas.

Los hallazgos normativos mostraron que la tutela efectiva no depende de una sola disposición sino de una red de garantías, la Constitución fija acceso, defensa, motivación, seguridad jurídica e impugnabilidad, el Código Tributario determina los mecanismos administrativos y la competencia especializada, el Código Orgánico General de Procesos ordena la demanda, la prueba y las acciones, la jurisprudencia constitucional corrige interpretaciones que convierten requisitos legítimos en barreras desproporcionadas.

Arquitectura normativa y función de control

Para exponer la distribución de funciones se sistematizaron las principales fuentes que intervienen en la impugnación, la tabla permite observar que cada cuerpo normativo cumple una finalidad distinta y complementaria, la lectura conjunta evita identificar la tutela judicial efectiva únicamente con el proceso judicial, porque la calidad de la motivación administrativa, la oportunidad del reclamo y la integridad del expediente condicionan el control que posteriormente podrá ejercer la jurisdicción.

Tabla 1. Arquitectura normativa de la impugnación tributaria y del control jurisdiccional en Ecuador

Fuente	Contenido principal	Función de control	Garantía predominante
Constitución, artículos 75, 76, 82 y 173	Tutela judicial efectiva, debido proceso, seguridad jurídica e impugnación administrativa y judicial	Parámetro de validez de toda actuación y regla de interpretación favorable al acceso	Acceso, defensa, motivación y control
Código Tributario, artículos 81 a 82	Motivación, legitimidad y ejecutoriedad del acto administrativo tributario	Define condiciones de validez y efectos del acto sometido a impugnación	Juridicidad y motivación
Código Tributario, artículos 115 a 148	Reclamo, resolución, queja y recurso extraordinario de revisión	Organiza el autocontrol administrativo y sus plazos	Corrección interna y respuesta expresa
Código Tributario, artículos 217 y 220	Jurisdicción y acciones de impugnación tributaria	Abre el control especializado de controversias tributarias	Control de legalidad y derechos
COGEP, artículos 300 y 306 a 311	Objeto, oportunidad, requisitos, expediente y prueba	Estructura el acceso y contradicción en sede contenciosa	Admisibilidad, prueba y defensa
COGEP, artículos 319 a 324	Acciones tributarias y reglas especiales	Delimita pretensiones y efectos del proceso	Adecuación de la vía
Jurisprudencia constitucional 2022 a 2025	Estándares sobre términos, formalismo, defensa, recursos y competencia	Corrige o delimita interpretaciones procesales	Tutela judicial efectiva

Nota. Elaboración propia a partir de la Constitución, el Código Tributario, el Código Orgánico General de Procesos y la jurisprudencia constitucional seleccionada.

La tabla evidencia una distribución escalonada del control, la Constitución opera como parámetro transversal, el Código Tributario regula el nacimiento y la revisión interna de la decisión, el Código Orgánico General de Procesos habilita el examen jurisdiccional especializado y la jurisprudencia constitucional funciona como garantía correctiva, por tanto ningún nivel puede analizarse de forma autosuficiente porque el defecto producido en una etapa puede proyectarse sobre la posibilidad real de contradicción en la siguiente.

El acto administrativo tributario conserva una presunción de legitimidad y puede desplegar efectos conforme a la ley, esa presunción no convierte su contenido en irrevisable ni elimina la exigencia de motivación, la posibilidad de impugnar responde precisamente a la necesidad de someter la determinación estatal a razones verificables, de esta manera la ejecutoriedad coexiste con mecanismos que permiten discutir

competencia, procedimiento, hechos, prueba, interpretación normativa y proporcionalidad de las consecuencias.

El artículo 173 constitucional adquiere una función articuladora al reconocer que los actos administrativos pueden impugnarse por vías administrativas y judiciales, la disposición impide interpretar el autocontrol como sustituto absoluto de la jurisdicción y también evita entender la vía judicial como una instancia puramente residual sin capacidad de revisar la juridicidad del acto, el sistema combina control interno y externo con intensidades distintas según la etapa y el mecanismo utilizado.

En materia procesal la finalidad de tutela y control de legalidad atribuida a la jurisdicción contenciosa exige una lectura funcional de los requisitos de acceso, la demanda debe individualizar el acto, la pretensión y la oportunidad, pero la exigencia formal solo resulta compatible con la Constitución cuando facilita la contradicción y la decisión, no cuando se utiliza para impedir el análisis de un asunto susceptible de subsanación o para sancionar a la parte por ambigüedades que pueden corregirse sin afectar la defensa contraria.

Mecanismos administrativos de impugnación y autocontrol

La segunda dimensión examinó los mecanismos disponibles dentro de la administración tributaria, la tabla diferencia su objeto, autoridad, oportunidad y efecto porque una denominación genérica de recurso puede ocultar diferencias relevantes, el reclamo constituye la vía administrativa ordinaria frente a diversos actos, la queja atiende retrasos o inactividad procedimental y la revisión extraordinaria actúa sobre actos firmes bajo causales legalmente delimitadas.

Tabla 2. Mecanismos administrativos frente al acto tributario

Mecanismo	Objeto	Autoridad	Oportunidad	Efecto principal
Reclamo administrativo	Actos de determinación, liquidación, pago indebido o en exceso y otros supuestos legales	Autoridad que emitió el acto o competente según el tributo	Veinte días desde el día hábil siguiente a la notificación en los supuestos del artículo 115	Resolución motivada, con deber de respuesta dentro del plazo legal
Silencio administrativo	Falta de resolución dentro del término legal	Opera por mandato legal frente a la inactividad	Se vincula con el vencimiento del término para resolver	Aceptación tácita en los casos previstos, sin eliminar el deber de resolución expresa
Queja	Falta de atención o retardo en peticiones y reclamos	Superior jerárquico de quien incurre en la demora	Se activa por la inactividad procedimental comprobable	Mecanismo correctivo de impulso y disciplina, sin sustituir la decisión de fondo
Recurso extraordinario de revisión	Actos firmes o resoluciones ejecutoriadas con causales tasadas	Máxima autoridad de la administración tributaria	Sujeto a causales y límites temporales específicos	Confirma, invalida, modifica o sustituye el acto mediante resolución motivada
Paso a sede contenciosa	Resoluciones administrativas, silencio y otros actos impugnables	Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario	Conforme a la oportunidad procesal aplicable	Activa control jurisdiccional de legalidad y derechos

Nota. Elaboración propia con base en los artículos 104, 115, 132, 141 y 143 a 148 del Código Tributario vigente.

El reclamo administrativo presenta la relación más directa con el derecho de contradicción frente a la decisión inicial, su oportunidad exige atención inmediata a la fecha de notificación y a la identificación del acto, el plazo de veinte días previsto para determinados reclamos demuestra que la defensa administrativa se encuentra sometida a cargas temporales estrictas, por ello la notificación válida y trazable se convierte en condición de seguridad jurídica tanto para la administración como para el contribuyente. La resolución del reclamo debe responder los asuntos planteados y mantener una motivación suficiente, la obligación de resolver dentro del término legal no constituye una regla de mera organización porque la demora prolonga incertidumbre sobre la deuda, la ejecución y la estrategia de defensa, cuando la ley atribuye efectos al silencio se produce una consecuencia jurídica destinada a evitar que la inactividad vacíe el derecho de petición, sin embargo permanece el deber institucional de emitir una respuesta expresa y coherente.

La queja posee un objeto distinto al reclamo porque no revisa directamente la corrección material de la determinación tributaria, su finalidad se concentra en la falta de atención o en el retardo del procedimiento y busca activar el control jerárquico sobre la conducta administrativa, esta diferenciación reduce el riesgo de utilizar una vía de impulso como sustituto de una impugnación de fondo y confirma que la tutela administrativa incluye también el derecho a obtener una actuación dentro de plazos razonables.

El recurso extraordinario de revisión no equivale a una segunda instancia administrativa ordinaria, su procedencia depende de causales específicamente previstas y recae sobre actos firmes o resoluciones ejecutoriadas, la máxima autoridad puede iniciar el examen de oficio o a partir de una petición fundada según la regulación aplicable, esta configuración exige separar la existencia de una solicitud de revisión del reconocimiento automático de un derecho a que todo acto firme sea reabierto sin verificar la causal invocada (Camacho Guamán, 2026).

La resolución de revisión debe confirmar, invalidar, modificar o sustituir el acto mediante motivación que explique la causal, los antecedentes y la consecuencia jurídica, cuando la decisión final agota la discusión administrativa sobre ese mecanismo permanece abierta la posibilidad de impugnación contencioso tributaria, el tránsito hacia la jurisdicción evita que la potestad extraordinaria de autocontrol se convierta en una zona inmune a revisión judicial y preserva el mandato constitucional de impugnabilidad.

Los límites temporales del recurso extraordinario cumplen una función de estabilidad y evitan que la firmeza quede permanentemente suspendida, al mismo tiempo una regulación extensa o una tramitación prolongada puede producir tensiones con la seguridad jurídica y el plazo razonable, el resultado normativo muestra que el problema

no radica en reconocer firmeza al acto sino en equilibrarla con causales excepcionales de corrección cuando existe un vicio capaz de justificar la reapertura dentro de las condiciones legales.

La interacción entre reclamo, silencio, revisión y proceso contencioso exige una estrategia jurídica basada en la naturaleza del acto y no únicamente en la inconformidad con su contenido, cada mecanismo protege un interés distinto y genera consecuencias procesales específicas, una comprensión precisa reduce el riesgo de pérdida de oportunidad y fortalece la calidad del expediente que será examinado judicialmente, especialmente cuando los hechos, documentos y argumentos fueron introducidos oportunamente en la fase administrativa.

Proceso contencioso tributario y puntos críticos de control

La tercera dimensión organizó el proceso contencioso tributario por etapas y riesgos, la tabla sintetiza los puntos en los que una controversia puede ser conocida de fondo o quedar cerrada por una decisión procesal, la identificación resulta relevante porque la tutela efectiva se compromete tanto por una sentencia carente de motivación como por un archivo temprano, un cómputo equivocado o una falla en la contradicción probatoria.

Tabla 3. Estructura del proceso contencioso tributario y puntos de control judicial

Etapas	Contenido	Riesgo principal	Estándar de control
Objeto y competencia	Controlar legalidad de actos, hechos, resoluciones y relaciones tributarias	Confusión entre materia tributaria y administrativa	Calificación por naturaleza de la pretensión y del acto
Oportunidad de la demanda	Aplicación del término legal desde la notificación conforme al régimen procesal	Cómputo desde fecha incorrecta o notificación defectuosa	Interpretación sistemática y favorable al acceso cuando la regla sea aplicable
Demanda y admisibilidad	Individualización de acto, hechos, fundamentos y pretensión	Archivo por defecto subsanable o formalismo excesivo	Subsanación razonable y proporcionalidad de la consecuencia
Expediente administrativo	Remisión del expediente y antecedentes de la actuación	Información incompleta o falta de trazabilidad	Integridad del expediente como base de contradicción
Prueba	Actividad probatoria conforme a reglas generales y especiales	Traslado indebido de cargas o presunción tratada como prueba absoluta	Exigencia de soporte fáctico verificable para la determinación

Etapas	Contenido	Riesgo principal	Estándar de control
Decisión	Sentencia sobre legalidad, derechos y pretensiones	Motivación incompleta o incongruencia	Respuesta a argumentos relevantes y relación norma hecho
Recursos y casación	Revisión extraordinaria según causales y requisitos	Inadmisión desproporcionada o barreras de audiencia	Acceso al recurso dentro de su configuración legal y garantía de defensa
Control constitucional	Acción extraordinaria u otros mecanismos cuando procedan	Uso de garantía constitucional como sustituto de vía ordinaria	Subsidiariedad, competencia y reparación de vulneraciones

Nota. Elaboración propia con base en el Código Orgánico General de Procesos y en la jurisprudencia constitucional analizada.

El objeto de la jurisdicción especializada no se agota en verificar la regularidad externa del expediente, el control comprende la legalidad de la actuación tributaria y la protección de las situaciones jurídicas discutidas, esta amplitud justifica que el tribunal pueda revisar la pertinencia normativa, la motivación, la prueba y los efectos del acto dentro de los límites de la pretensión, la especialización busca ofrecer una respuesta técnicamente adecuada a controversias donde confluyen potestad pública, contabilidad, hechos económicos y garantías procesales.

La oportunidad de la demanda apareció como uno de los riesgos más intensos de la muestra jurisprudencial, tres decisiones de 2024 examinaron interpretaciones que contaban el término desde el mismo día de la notificación y no desde el día siguiente, la corrección constitucional mostró que la aplicación aislada de una disposición procesal puede cerrar indebidamente el acceso a la justicia cuando desconoce reglas sistemáticas sobre el inicio de los términos (Corte Constitucional del Ecuador, 2024a; Corte Constitucional del Ecuador, 2024b; Corte Constitucional del Ecuador, 2024c).

La admisibilidad cumple una función legítima al ordenar el debate y evitar procesos sin objeto identificable, sin embargo la consecuencia de archivo debe guardar relación con la gravedad del incumplimiento, cuando la pretensión puede precisarse o el defecto puede subsanarse sin afectar la igualdad procesal, el cierre definitivo resulta una respuesta excesiva, la jurisprudencia constitucional ha considerado incompatible con la

tutela efectiva el archivo que se apoya en un requisito que no era materialmente insubsanable (Corte Constitucional del Ecuador, 2024d).

El expediente administrativo posee valor estructural porque contiene la secuencia de notificaciones, actuaciones, pruebas y argumentos que explican cómo se produjo el acto impugnado, la remisión completa permite al tribunal verificar la motivación y a las partes controvertir los antecedentes, una gestión documental deficiente puede transformar un problema administrativo en un obstáculo judicial, por ello la trazabilidad digital y la conservación íntegra de la actuación favorecen simultáneamente eficiencia, defensa y control de legalidad.

La prueba adquiere una dimensión especial cuando la administración determina una obligación a partir de indicios o información financiera, la presunción de legitimidad del acto no debe confundirse con una exoneración de sustento fáctico, el precedente obligatorio 02-2026 de la Corte Nacional de Justicia exige que la administración pruebe que valores bancarios considerados no declarados constituyen ingresos o incrementos gravados cuando esa afirmación sostiene la determinación controvertida, lo que refuerza el control judicial sobre la base material del acto (Corte Nacional de Justicia, 2026).

La sentencia contencioso tributaria debe ofrecer una respuesta congruente con la pretensión y con los argumentos relevantes, la motivación no se satisface mediante la sola cita de normas ni por la reproducción del acto administrativo, el razonamiento debe conectar los hechos acreditados con la regla aplicable y explicar por qué se acepta o rechaza la impugnación, esta estructura permite ejercer recursos cuando procedan y facilita el control constitucional si posteriormente se alega una vulneración de derechos. La casación mantiene naturaleza extraordinaria y no representa una repetición completa del juicio, aun así los requisitos de acceso deben aplicarse conforme a su finalidad y el derecho de defensa debe preservarse durante la audiencia, la jurisprudencia examinada

mostró que la inadmisión o el abandono pueden adquirir relevancia constitucional cuando una autoridad judicial impide injustificadamente el acceso o traslada a la parte cargas de conexión que corresponden a la dirección del proceso (Corte Constitucional del Ecuador, 2023b; Corte Constitucional del Ecuador, 2024e).

El control constitucional no sustituye de manera ordinaria al proceso contencioso tributario, la decisión 2555-21-EP/24 delimitó la improcedencia de utilizar la acción de protección para resolver una controversia tributaria que dispone de una vía judicial idónea, esta regla preserva la especialidad y evita convertir las garantías constitucionales en mecanismos paralelos de determinación, al mismo tiempo la acción extraordinaria permanece disponible frente a vulneraciones originadas en decisiones judiciales una vez cumplidos sus presupuestos (Corte Constitucional del Ecuador, 2024f).

Patrones jurisprudenciales de tutela judicial efectiva

La cuarta dimensión se concentró en diez decisiones constitucionales seleccionadas por su relación directa con impugnación tributaria, acceso, recursos, términos, formalismo o competencia, la tabla no pretende representar la totalidad de la jurisprudencia nacional sino identificar patrones recientes útiles para comprender cómo la tutela efectiva opera frente a decisiones procesales que pueden impedir, retrasar o desviar el examen judicial de una controversia tributaria.

Tabla 4. Matriz jurisprudencial de la Corte Constitucional, 2022 a 2025

Caso	Año	Etapas	Problema	Estándar central	Efecto
41-21-CN/22	2022	Recurso de casación	Temporalidad y derecho a recurrir	Interpretación conforme del régimen temporal de casación	Interpretativa
2-21-IA/23	2023	Actuación administrativa	Validez y publicidad normativa	Examen de resoluciones tributarias y efectos procedimentales	Interpretativa

Caso	Año	Etapas	Problema	Estándar central	Efecto
2219-17-EP/23	2023	Casación en proceso tributario	Acceso a justicia	Inadmisión vinculada al archivo previo vulneró tutela efectiva	Restaurativa
386-20-EP/24	2024	Demanda contenciosa	Cómputo de término	Interpretación aislada produjo vulneración y reparación	Restaurativa
448-20-EP/24	2024	Demanda contenciosa	Cómputo de término	Inicio del término no podía anticiparse al día de notificación	Restaurativa
526-20-EP/24	2024	Demanda contenciosa	Cómputo de término	Regla protectora sobre oportunidad y calificación de demanda	Restaurativa
2886-19-EP/24	2024	Admisibilidad	Formalismo subsanable	Archivo sin defecto insubsanable vulneró tutela efectiva	Restaurativa
2044-20-EP/24	2024	Audiencia de casación	Defensa y acceso	Barreras de conexión telemática afectaron tutela y defensa	Restaurativa
2555-21-EP/24	2024	Acción de protección	Vía adecuada	Controversia tributaria debía utilizar justicia ordinaria idónea	Delimitativa
594-22-EP/25	2025	Competencia jurisdiccional	Acceso a justicia	Conflicto negativo de competencia impidió respuesta judicial efectiva	Delimitativa

Nota. Elaboración propia a partir de las sentencias oficiales seleccionadas, el efecto principal corresponde a una codificación analítica para fines descriptivos.

La matriz muestra que la tutela judicial efectiva se activa ante problemas diversos y no únicamente frente a la sentencia final, existen decisiones sobre el momento de presentar la demanda, el archivo por requisitos, la admisión de casación, la participación en audiencias y la determinación de la jurisdicción competente, esta dispersión confirma que el acceso a la justicia es un proceso continuo y que la vulneración puede originarse antes de cualquier pronunciamiento sobre la legalidad material del tributo.

Las decisiones restaurativas comparten la presencia de una barrera procesal con consecuencias concretas sobre la posibilidad de continuar el litigio, el remedio constitucional tiende a dejar sin efecto la actuación lesiva, retrotraer el proceso o disponer una nueva decisión cuando ello resulta necesario, la función no consiste en resolver directamente la obligación tributaria sino en restablecer condiciones procesales para que la jurisdicción competente pueda conocer la pretensión con respeto a las garantías.

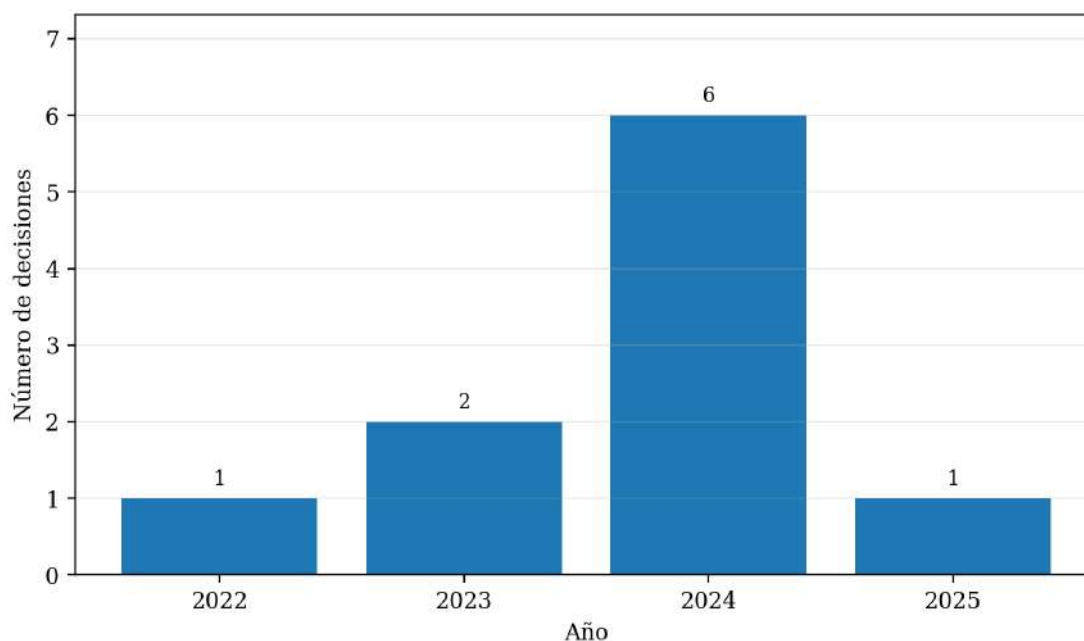
Las decisiones interpretativas cumplen una función distinta porque precisan la lectura compatible con la Constitución sin reemplazar necesariamente toda la estructura legal, el caso sobre temporalidad de casación ilustra la necesidad de armonizar la configuración legislativa del recurso con el derecho a recurrir, mientras el control sobre resoluciones tributarias de alcance procedimental muestra que la validez, la publicidad y los efectos temporales de la normativa administrativa también pueden incidir en la seguridad jurídica y en la defensa.

Las decisiones delimitativas resaltan que la tutela efectiva no significa disponibilidad indistinta de cualquier vía, la especialidad tributaria exige utilizar el proceso ordinario idóneo cuando la controversia versa sobre determinación o rectificación de tributos, del mismo modo un conflicto negativo de competencia no puede dejar a la parte sin juez, la garantía combina adecuación de la vía con obligación estatal de ofrecer una autoridad que asuma competencia y emita una respuesta jurídicamente fundada.

La distribución temporal de la muestra permite visualizar la concentración de decisiones en 2024, el gráfico se incorpora como apoyo descriptivo y no como indicador de incidencia nacional, su utilidad consiste en mostrar que durante ese año coincidieron varios pronunciamientos sobre oportunidad de la demanda, admisibilidad y defensa, lo

que permite observar una fase de consolidación jurisprudencial alrededor de barreras procesales en materia contencioso tributaria.

Gráfico 1. Distribución temporal de las decisiones constitucionales analizadas

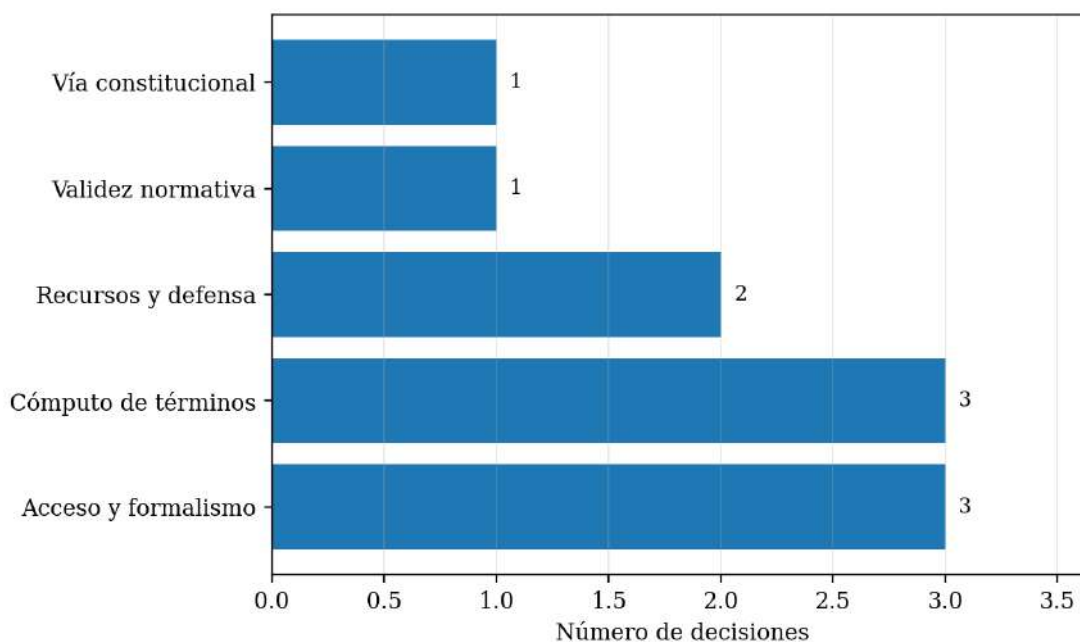


Nota. Elaboración propia con base en diez decisiones de la Corte Constitucional seleccionadas entre 2022 y 2025, n igual a 10.

El gráfico muestra una decisión en 2022, dos en 2023, seis en 2024 y una en 2025, la concentración de seis decisiones durante 2024 corresponde principalmente a problemas de cómputo de términos, archivo por formalismo, defensa en audiencia y delimitación de la acción de protección, este patrón no permite afirmar un aumento general de litigiosidad pero sí evidencia que la Corte desarrolló en un periodo corto varios criterios con capacidad de orientar la aplicación futura de reglas procesales tributarias.

La codificación por problema procesal buscó identificar el asunto dominante que justificó la inclusión de cada fallo, el gráfico agrupa los casos sin negar que una misma decisión pueda contener garantías adicionales, la categoría principal se asignó según el punto que condicionó el acceso o la continuidad del proceso y permite comparar la recurrencia de conflictos temporales y de formalismo con otros problemas de recursos, validez normativa y adecuación de la vía.

Gráfico 2. Problema procesal principal identificado en la muestra jurisprudencial

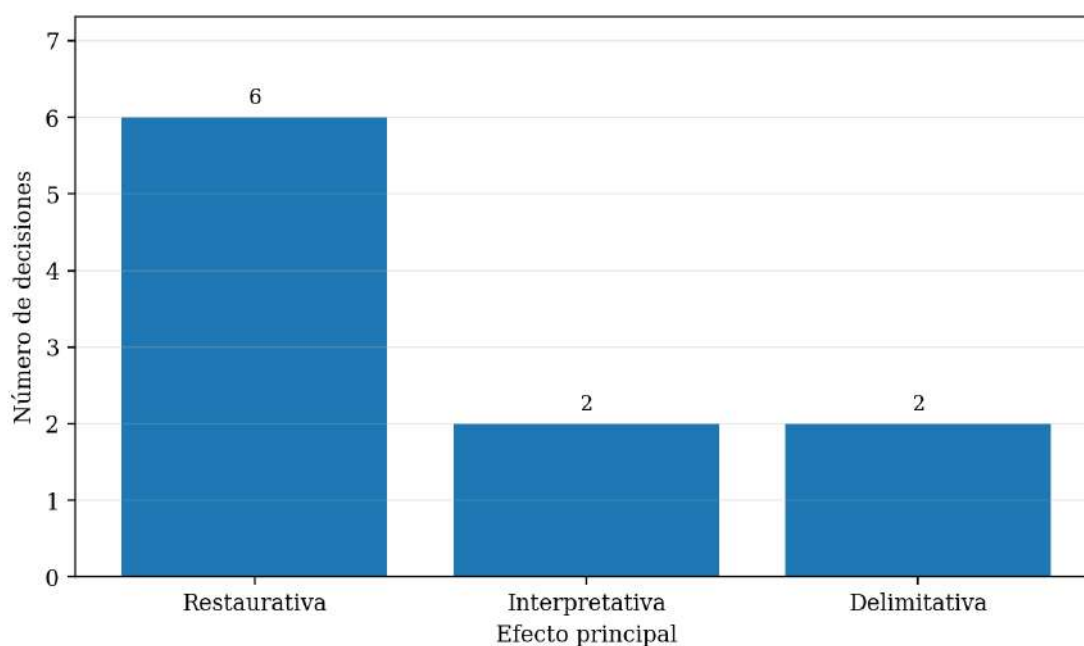


Nota. Elaboración propia mediante codificación cualitativa de la muestra jurisprudencial, las frecuencias son descriptivas y no inferenciales.

Los problemas de acceso y formalismo y los relacionados con cómputo de términos registraron tres decisiones cada uno, los asuntos de recursos y defensa concentraron dos decisiones, la validez normativa y la vía constitucional adecuada registraron una decisión respectivamente, la distribución señala que seis de los diez casos se vincularon directamente con la posibilidad de ingresar o permanecer en la jurisdicción, por ello la etapa de acceso aparece como el punto más sensible dentro de la muestra analizada.

El último gráfico resume el efecto jurídico predominante atribuido a las decisiones para ordenar su función dentro del sistema de control, se consideró restaurativa la respuesta que removió una barrera o dispuso rehacer una actuación, interpretativa la que precisó el sentido constitucional de una regla y delimitativa la que definió el cauce competente o la procedencia de una vía, la clasificación se utilizó únicamente como herramienta analítica de síntesis.

Gráfico 3. Tipo de respuesta constitucional según efecto principal



Nota. Elaboración propia, clasificación analítica basada en el efecto principal de las diez decisiones examinadas.

Seis decisiones fueron clasificadas como restaurativas, dos como interpretativas y dos como delimitativas, el predominio de respuestas restaurativas muestra que la muestra se encuentra compuesta principalmente por casos donde una aplicación procesal ya había producido una afectación concreta que necesitó corrección, la presencia de decisiones interpretativas y delimitativas confirma que la tutela constitucional también cumple funciones preventivas al orientar la lectura futura de normas y al ordenar la distribución de competencias entre vías ordinarias y constitucionales.

La combinación de tablas y gráficos permitió identificar una secuencia consistente, la administración produce y revisa el acto mediante procedimientos sujetos a motivación y plazos, la jurisdicción especializada controla su legalidad mediante un proceso con reglas de oportunidad y prueba, la justicia constitucional interviene cuando la aplicación judicial de esas reglas vulnera derechos o cuando es necesario preservar la competencia de la vía ordinaria, el sistema funciona como una cadena de controles con responsabilidades diferenciadas.

En términos de novedad descriptiva el resultado central consiste en integrar los mecanismos en un mapa de riesgos procesales, la fase administrativa concentra riesgos de motivación, demora y uso inadecuado de revisión, la fase contenciosa concentra riesgos de oportunidad, admisibilidad y prueba, la fase constitucional concentra corrección de barreras y delimitación de vías, esta lectura facilita identificar el lugar exacto donde debe prevenirse la afectación antes de que sea necesario activar un control posterior más costoso.

Los resultados también muestran que la eficacia de la impugnación no puede medirse por la sola cantidad de mecanismos disponibles, el diseño ecuatoriano ofrece reclamo, queja, revisión extraordinaria, acciones contenciosas, casación en los casos legalmente previstos y control constitucional excepcional, sin embargo la garantía real depende de que cada vía sea comprensible, temporalmente previsible, motivada y capaz de conducir a una respuesta sobre el fondo cuando se cumplen sus presupuestos, la complejidad sin articulación puede convertirse en un factor de exclusión.

La principal limitación del resultado cuantificado deriva de la selección intencional de decisiones constitucionales, las frecuencias expresan únicamente la composición del corpus y no permiten estimar la proporción de todos los procesos tributarios que enfrentan cada problema, tampoco se analizaron estadísticas nacionales de duración, tasa de aceptación o resultado económico de las impugnaciones, por ello la contribución se ubica en la sistematización jurídica y no en la medición empírica de desempeño institucional.

Discusión

Los hallazgos confirman que la impugnación tributaria debe comprenderse como un sistema y no como una colección de recursos aislados, la Constitución aporta el

parámetro de tutela, el Código Tributario organiza el autocontrol y el Código Orgánico General de Procesos estructura el control judicial, esta lectura coincide con la doctrina que vincula el procedimiento tributario con debido proceso, motivación y tutela efectiva, pero añade una secuencia funcional que permite ubicar los riesgos según la etapa en la que se producen (López Poveda & Gómez Suárez, 2026).

La primera consecuencia interpretativa consiste en diferenciar reclamo y recurso extraordinario de revisión, el reclamo responde a la contradicción ordinaria frente a determinados actos dentro del término legal, la revisión opera sobre firmeza y exige una causal específica, tratar ambos mecanismos como equivalentes debilitaría la seguridad jurídica porque permitiría utilizar la revisión para reconstruir oportunidades ya precluidas sin el presupuesto extraordinario que justifica reabrir el acto, la firmeza y la corrección deben mantenerse en equilibrio.

La preocupación doctrinal sobre la revisión encuentra respaldo en los resultados normativos, la máxima autoridad posee una potestad relevante para corregir errores de actos firmes y esa potestad puede fortalecer la legalidad objetiva, sin embargo un uso amplio sin delimitación causal o con motivación genérica afectaría la previsibilidad, la propuesta de reformulación señalada por Camacho Guamán adquiere relevancia porque la mejora del mecanismo debería orientarse a clarificar causales, procedimiento, plazos y efectos sin convertirlo en una segunda instancia administrativa universal (Camacho Guamán, 2026).

El silencio administrativo representa otra zona donde eficiencia y tutela se encuentran, la consecuencia favorable prevista por la normativa busca impedir que la administración obtenga ventaja de su propia inactividad, no obstante el silencio no es un modelo deseable de decisión porque obliga a reconstruir efectos sin una motivación expresa, la calidad institucional mejora cuando la regla de silencio funciona como garantía residual

y no como sustituto normal de la obligación de resolver dentro del término y responder todos los asuntos planteados.

La queja muestra que la tutela administrativa también comprende el tiempo del procedimiento, una petición jurídicamente correcta pierde utilidad si permanece sin respuesta durante un periodo incompatible con la finalidad del trámite, el mecanismo jerárquico de impulso tiene sentido como corrección de demora pero no reemplaza la decisión material del reclamo, por ello la administración debe acompañar este instrumento con sistemas de seguimiento que permitan identificar vencimientos antes de que la inactividad produzca silencio, incertidumbre o litigio adicional.

En el nivel jurisdiccional el hallazgo más consistente se relaciona con el acceso, seis de las diez decisiones seleccionadas tuvieron como eje el cómputo de términos o el formalismo de admisibilidad y competencia, esta concentración confirma que la efectividad del proceso puede definirse antes del debate probatorio, una regulación procesal técnicamente correcta pierde legitimidad cuando se aplica de modo aislado y genera una consecuencia de cierre que no guarda proporción con la finalidad del requisito.

La línea formada por los casos 386-20-EP/24, 448-20-EP/24 y 526-20-EP/24 posee especial relevancia porque transforma una cuestión de cómputo en un estándar de acceso, las decisiones muestran que la determinación del día inicial no puede realizarse ignorando el conjunto de reglas que gobierna términos y notificaciones, la interpretación sistemática evita anticipar el vencimiento y protege la posibilidad de que la demanda sea examinada por el tribunal competente (Corte Constitucional del Ecuador, 2024a; Corte Constitucional del Ecuador, 2024b; Corte Constitucional del Ecuador, 2024c).

La importancia de esta línea supera los casos individuales porque ofrece una regla práctica para operadores administrativos y judiciales, la fecha de notificación debe registrarse de manera inequívoca, el cálculo del término debe quedar documentado y la calificación judicial debe explicar la norma utilizada, estas medidas reducen litigios constitucionales derivados de errores previsibles y permiten que la controversia tributaria se concentre en la legalidad del acto en lugar de desplazarse hacia discusiones sobre una fecha que pudo verificarse objetivamente.

El caso 2886-19-EP/24 aporta un criterio complementario al rechazar el archivo sustentado en un defecto que no era materialmente insubsanable, la decisión se alinea con una concepción antiformalista de la tutela efectiva que no elimina los requisitos de la demanda pero exige distinguir entre incumplimientos capaces de impedir el proceso y deficiencias susceptibles de corrección, el criterio protege la funcionalidad de la forma y evita que la técnica procesal se convierta en un fin separado del acceso a una decisión (Corte Constitucional del Ecuador, 2024d).

La discusión sobre formalismo no autoriza a desconocer cargas procesales legítimas, la tutela efectiva no garantiza que toda demanda sea admitida ni que todo recurso prospere, la exigencia constitucional recae en la razonabilidad de la regla, la claridad de su aplicación y la proporcionalidad de la consecuencia, cuando la parte incumple un requisito esencial no subsanable puede existir un cierre legítimo, cuando el defecto es corregible la respuesta debe privilegiar la subsanación si con ello no se afecta igualdad, contradicción o seguridad jurídica.

La decisión 2219-17-EP/23 demuestra que una barrera producida en una etapa puede proyectarse sobre otra, el archivo del proceso contencioso influyó en la posterior inadmisión de casación y generó un problema de tutela judicial, el hallazgo respalda la idea de cadena de control porque la calidad de la decisión inicial de admisibilidad

condiciona recursos posteriores, una deficiencia temprana no permanece encapsulada sino que altera el recorrido completo de la pretensión (Corte Constitucional del Ecuador, 2023b).

La audiencia telemática analizada en 2044-20-EP/24 incorpora una dimensión tecnológica a la tutela, la virtualidad puede ampliar acceso y reducir costos pero también crear barreras si la coordinación del enlace, la respuesta a solicitudes de conexión o la dirección de la audiencia se trasladan indebidamente a la parte, la digitalización procesal solo fortalece derechos cuando existe responsabilidad institucional sobre infraestructura, comunicación, contingencias y registro de incidentes (Corte Constitucional del Ecuador, 2024e).

La discusión sobre segunda instancia requiere una valoración más matizada que la afirmación de ausencia absoluta de recursos, Ruiz Castillo y colaboradores sostienen que la falta de una instancia ordinaria adicional puede generar inseguridad jurídica en el contencioso tributario, el resultado de la presente revisión reconoce la preocupación pero muestra que el sistema incorpora casación y control constitucional bajo presupuestos propios, la cuestión relevante consiste en determinar si la configuración total permite corregir errores jurídicos sin convertir los mecanismos extraordinarios en sustitutos de una apelación inexistente (Ruiz Castillo et al. 2022).

La jurisprudencia 41-21-CN/22 contribuye a esa distinción al reconocer que los requisitos de acceso a recursos se ubican dentro de la configuración legislativa siempre que sean compatibles con las garantías constitucionales, el derecho a recurrir no obliga a que todos los procesos contengan idéntica estructura ni transforma la casación en una tercera valoración general de hechos, la protección exige que el recurso existente sea accesible dentro de sus reglas y que esas reglas no se interpreten de manera arbitraria o retroactiva (Corte Constitucional del Ecuador, 2022).

Los estudios sobre recursos horizontales y verticales también resultan útiles para comprender que la impugnación cumple funciones diferentes según el mecanismo, aclaración, ampliación, revocatoria, apelación y casación no son intercambiables, su procedencia depende de la decisión y de la etapa, en materia tributaria esta precisión es indispensable porque el intento de utilizar un recurso improcedente puede consumir tiempo procesal y generar una falsa expectativa de suspensión o revisión que posteriormente afecte la oportunidad de la vía correcta (Ruiz Castillo & Arrobo Rodríguez, 2024).

El control probatorio adquiere una relevancia creciente con el precedente 02-2026 de la Corte Nacional de Justicia, cuando la administración atribuye naturaleza de ingreso gravado a valores detectados en cuentas bancarias debe sostener esa afirmación con prueba suficiente, el criterio evita convertir la información financiera en una presunción irrefutable y refuerza la idea de que la legalidad del acto incluye la calidad de su base fáctica, no únicamente la correcta cita de la norma tributaria (Corte Nacional de Justicia, 2026).

Este estándar no elimina los deberes de colaboración ni las cargas probatorias que puedan corresponder al contribuyente según el caso, su importancia radica en impedir que la presunción de legitimidad desplace por completo el deber estatal de demostrar el presupuesto de hecho que sostiene la determinación, el proceso contencioso debe mantener una distribución razonable de cargas capaz de responder a quién posee acceso a la información y quién formula la afirmación que genera la obligación controvertida.

La motivación conecta todos los hallazgos porque permite verificar cómo se aplicaron términos, causales, reglas de admisibilidad y valoración probatoria, una resolución administrativa motivada facilita el reclamo y reduce incertidumbre, una sentencia motivada permite comprender el control de legalidad y utilizar recursos de manera

informada, una decisión constitucional motivada delimita el estándar que debe seguirse en casos futuros, por ello la motivación opera como infraestructura argumentativa de la tutela y no como requisito ceremonial.

La seguridad jurídica tampoco debe entenderse como inmovilidad del acto administrativo, la estabilidad requiere reglas previsibles sobre firmeza, revisión, demanda y efectos de la sentencia, pero admite correcciones cuando un vicio relevante afecta la legalidad o los derechos, el recurso extraordinario de revisión y el control constitucional demuestran que el sistema reconoce excepciones justificadas a la estabilidad, la clave consiste en que las excepciones se encuentren normativamente delimitadas y sean aplicadas mediante razones controlables.

La decisión 2555-21-EP/24 muestra el límite de la acción de protección como vía para discutir una controversia tributaria ordinaria, esta delimitación evita duplicidad y preserva la competencia técnica de la jurisdicción especializada, sin embargo no debe confundirse con una exclusión general de garantías constitucionales, cuando el daño proviene de una vulneración autónoma no reparable por la vía ordinaria o de una decisión judicial constitucionalmente defectuosa existen mecanismos específicos sujetos a sus propios presupuestos (Corte Constitucional del Ecuador, 2024f).

El caso 594-22-EP/25 amplía la discusión al problema de competencia, la tutela efectiva se afecta cuando dos órganos rechazan conocer la controversia y el sistema no resuelve oportunamente cuál debe asumirla, la especialización solo protege si conduce a un juez competente y no si genera un vacío, los conflictos negativos deben tramitarse mediante mecanismos institucionales que preserven la pretensión mientras se define la competencia y eviten que la parte soporte las consecuencias de una disputa entre órganos judiciales (Corte Constitucional del Ecuador, 2025).

La comparación con la doctrina general sobre tutela judicial confirma que el derecho posee una dimensión de acceso, una dimensión de debido proceso judicial y una dimensión de eficacia de la decisión, los resultados se concentraron especialmente en el acceso porque la muestra seleccionó controversias donde la puerta de entrada al proceso o al recurso fue determinante, no obstante la motivación, la prueba y la ejecución muestran que la garantía continúa después de la admisión y exige un procedimiento capaz de producir una respuesta útil (Cevallos Ortega & Mena Manzanillas, 2023).

La novedad científica se ubica en la propuesta de un modelo de tres capas conectado por riesgos de transición, la primera capa corresponde a autocontrol administrativo, la segunda a control jurisdiccional de legalidad y derechos, la tercera a corrección o delimitación constitucional, entre la primera y la segunda aparecen riesgos de término, notificación y elección de vía, entre la segunda y la tercera aparecen riesgos de formalismo, recurso, competencia y defensa, la utilidad del modelo consiste en orientar prevención y no solamente describir remedios posteriores.

Desde una perspectiva práctica la administración tributaria podría fortalecer una matriz obligatoria de motivación que identifique hechos, prueba, norma, inferencia y respuesta a alegaciones, el mismo expediente debería incorporar una línea de tiempo automática de notificaciones y vencimientos, estas medidas no requieren alterar la estructura legal y pueden reducir controversias sobre oportunidad y suficiencia, además facilitan que el tribunal examine el acto con información íntegra y que la persona afectada comprenda con precisión qué aspecto necesita impugnar.

En sede judicial resulta conveniente consolidar un control de admisibilidad orientado por subsanabilidad y proporcionalidad, la decisión de archivo debería explicar por qué el defecto impide materialmente continuar el proceso y por qué no existe una medida menos restrictiva, esta práctica traduce el estándar constitucional en una herramienta

cotidiana y reduce la posibilidad de que asuntos tributarios complejos terminen definidos por errores formales menores en lugar de recibir una respuesta sobre la legalidad de la actuación impugnada.

La gestión de audiencias telemáticas requiere protocolos verificables de enlace, soporte, registro de intentos de acceso y respuesta ante fallas, la experiencia jurisprudencial muestra que la tecnología no puede trasladar a la parte la responsabilidad completa por contingencias de una plataforma utilizada por la institución, un protocolo uniforme mejora defensa y seguridad jurídica y también protege la validez de la actuación judicial al dejar evidencia objetiva sobre convocatoria, asistencia, incidentes y decisiones adoptadas frente a problemas técnicos.

En materia probatoria el precedente 02-2026 debería reflejarse en guías de determinación y contestación judicial, la administración necesita documentar por qué un dato bancario representa un ingreso gravado y qué elementos descartan otras explicaciones jurídicamente posibles, el tribunal requiere verificar ese soporte sin invertir automáticamente toda carga sobre la persona afectada, una aplicación consistente favorece decisiones basadas en hechos acreditados y reduce el riesgo de que la presunción administrativa sea tratada como conclusión probatoria definitiva.

Las limitaciones metodológicas impiden trasladar los recuentos a todo el universo de litigios tributarios, la muestra fue intencional y privilegió decisiones con contenido útil para la pregunta jurídica, no se midieron tiempos promedio de resolución administrativa o judicial, costos de litigación, tasas de éxito ni diferencias territoriales entre tribunales, estas variables podrían modificar la evaluación práctica de la tutela y requieren investigaciones empíricas con bases de datos completas y criterios de anonimización adecuados.

Otra limitación deriva de la rapidez con la que pueden modificarse normas y precedentes en materia tributaria y procesal, el análisis se construyó con fuentes oficiales vigentes y decisiones recientes disponibles al momento de la investigación, una reforma al Código Tributario o al Código Orgánico General de Procesos puede alterar plazos, causales o recursos, por ello la matriz propuesta debe utilizarse como instrumento actualizable y no como representación inmutable del sistema de impugnación.

Futuras investigaciones podrían medir la duración real entre reclamo, revisión y sentencia, comparar causas archivadas por motivos formales con causas resueltas sobre el fondo y analizar si la digitalización redujo o incrementó barreras para distintos tipos de contribuyentes, también resulta pertinente estudiar la recepción judicial del precedente 02-2026 y la frecuencia con la que los tribunales exigen a la administración acreditar el carácter gravado de movimientos financieros controvertidos.

Conclusiones

La impugnación de los actos administrativos tributarios en Ecuador presenta una estructura de control escalonada en la que el autocontrol administrativo, la jurisdicción contencioso tributaria y la justicia constitucional cumplen funciones distintas pero interdependientes, la efectividad del sistema depende de que el tránsito entre niveles conserve oportunidad, motivación, prueba y acceso, por ello la tutela judicial efectiva no se satisface únicamente con la existencia formal de mecanismos de reclamación y revisión.

El reclamo administrativo constituye la vía ordinaria de contradicción frente a diversos actos tributarios y exige especial atención a la notificación y al término legal, la queja protege frente a inactividad o retraso sin sustituir la decisión de fondo, el recurso extraordinario de revisión permite corregir actos firmes únicamente bajo causales y límites específicos, esta diferenciación resulta esencial para evitar el uso de un mecanismo excepcional como reconstrucción general de oportunidades procesales ya precluidas.

El proceso contencioso tributario constituye el núcleo del control jurisdiccional especializado porque permite someter la legalidad del acto, su motivación y su soporte fáctico a una autoridad independiente, la oportunidad de la demanda, la admisibilidad, la integridad del expediente y la actividad probatoria son condiciones materiales de acceso, una aplicación desproporcionada de estas reglas puede impedir el examen de fondo y convertir la técnica procesal en una barrera incompatible con la finalidad constitucional de tutela.

La muestra jurisprudencial reveló una concentración de problemas en acceso, formalismo y cómputo de términos, las decisiones de 2024 sobre oportunidad de la demanda consolidaron una lectura sistemática que evita iniciar el término desde el

mismo día de la notificación cuando la regla aplicable exige contar desde el día siguiente, el hallazgo confirma que la interpretación temporal puede definir la existencia misma del control judicial y debe documentarse con precisión desde la notificación administrativa.

La jurisprudencia sobre archivo por defectos subsanables y sobre barreras de conexión telemática demuestra que la tutela efectiva exige proporcionalidad en la admisibilidad y responsabilidad institucional en la dirección del proceso, los requisitos conservan plena validez cuando ordenan la controversia y protegen la contradicción, pierden legitimidad cuando producen un cierre innecesario o trasladan a la parte cargas que la autoridad puede gestionar de manera razonable sin comprometer igualdad ni seguridad jurídica.

El control probatorio se fortaleció con el precedente obligatorio de 2026 sobre valores bancarios considerados ingresos gravados, la administración debe sostener la afirmación que da origen a la determinación controvertida y no puede descansar únicamente en la presunción de legitimidad, este criterio reafirma que la tutela judicial efectiva incluye la posibilidad de cuestionar la base fáctica del acto y obtener una valoración judicial sobre la suficiencia de la prueba que respalda la obligación exigida.

La ausencia de una segunda instancia ordinaria en el contencioso tributario mantiene un debate legítimo que no puede resolverse mediante afirmaciones absolutas, el sistema dispone de mecanismos extraordinarios sujetos a configuración legal y de control constitucional frente a vulneraciones, una eventual reforma requiere evidencia sobre calidad, duración y capacidad real de corrección, el objetivo debería consistir en ampliar protección sin convertir la secuencia de recursos en una fuente adicional de demora e incertidumbre.

El modelo integrado de tres capas permite ubicar medidas preventivas concretas, en la administración resultan prioritarias la motivación estructurada y la trazabilidad de

términos, en la jurisdicción se requieren criterios de subsanabilidad, proporcionalidad y prueba, en el nivel constitucional debe preservarse la función correctiva sin sustituir la vía tributaria ordinaria, esta distribución favorece una tutela más eficiente porque reduce la necesidad de reparar tardíamente vulneraciones que pudieron evitarse en etapas anteriores.

La principal recomendación consiste en consolidar protocolos administrativos y judiciales de notificación, motivación, expediente digital, admisibilidad y carga probatoria, junto con estadísticas públicas sobre duración y resultado de los procedimientos, la disponibilidad de datos permitiría pasar de una evaluación predominantemente normativa a una medición empírica de la tutela, además facilitaría identificar si las barreras descritas se concentran en tipos de actos, administraciones o etapas procesales específicas.

Las futuras investigaciones deberían responder si las reformas procedimentales reducen efectivamente los archivos por causas formales, si el recurso extraordinario de revisión mantiene tiempos compatibles con seguridad jurídica y si los estándares constitucionales de acceso se aplican de manera uniforme en los tribunales tributarios, estas preguntas permitirán valorar la tutela no solo por la coherencia del diseño legal sino por la capacidad del sistema para ofrecer una decisión oportuna, motivada y ejecutable sobre controversias tributarias reales.

Referencias Bibliográficas

- Asamblea Nacional del Ecuador. (2008). Constitución de la República del Ecuador. Registro Oficial 449, 20 de octubre de 2008.
- Asamblea Nacional del Ecuador. (2015). Código Orgánico General de Procesos. Registro Oficial Suplemento 506, 22 de mayo de 2015, texto consolidado con reformas vigentes.
- 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>
- Cevallos Ortega, F. J., & Mena Manzanillas, P. L. (2023). El derecho a la tutela judicial efectiva en la jurisdicción administrativa y el debido proceso en Ecuador: el error inexcusable. *Revista de Derecho*, 8(1), 64–79.
<https://doi.org/10.47712/rd.2023.v8i1.234>
- Corte Constitucional del Ecuador. (2022). Sentencia 41-21-CN/22, 22 de junio de 2022.
- Corte Constitucional del Ecuador. (2023a). Sentencia 2-21-IA/23.
- Corte Constitucional del Ecuador. (2023b). Sentencia 2219-17-EP/23, 30 de agosto de 2023.
- Corte Constitucional del Ecuador. (2024a). Sentencia 386-20-EP/24, 21 de marzo de 2024.
- Corte Constitucional del Ecuador. (2024b). Sentencia 448-20-EP/24, 16 de mayo de 2024.
- Corte Constitucional del Ecuador. (2024c). Sentencia 526-20-EP/24, 18 de abril de 2024.
- Corte Constitucional del Ecuador. (2024d). Sentencia 2886-19-EP/24, 21 de febrero de 2024.
- Corte Constitucional del Ecuador. (2024e). Sentencia 2044-20-EP/24, 11 de julio de 2024.
- Corte Constitucional del Ecuador. (2024f). Sentencia 2555-21-EP/24, 19 de diciembre de 2024.
- Corte Constitucional del Ecuador. (2025). Sentencia 594-22-EP/25, 28 de noviembre de 2025.

- Corte Interamericana de Derechos Humanos. (2025). Cuadernillo de jurisprudencia de la Corte Interamericana de Derechos Humanos No. 12: Debido proceso, segunda edición.
- Corte Nacional de Justicia. (2026). Resolución 02-2026, precedente jurisprudencial obligatorio sobre carga probatoria en determinaciones tributarias sustentadas en valores bancarios.
- López Poveda, J. E., & Gómez Suárez, N. F. (2026). El procedimiento administrativo tributario en Ecuador: análisis crítico de las garantías del debido proceso, la motivación administrativa y la tutela efectiva del contribuyente. *Ibero Research Revista Científica Multidisciplinaria*, 1(6), 401–434.
<https://doi.org/10.5281/zenodo.21845446>
- Ruiz Castillo, S. V., & Arrobo Rodríguez, S. K. (2024). Los recursos procesales en el Código Orgánico General de Procesos del Ecuador: un estudio de los mecanismos horizontales y verticales. *Revista de Derecho*, 9(2).
<https://doi.org/10.47712/rd.2024.v9i2.289>
- Ruiz Castillo, S. V., Aguirre Bermeo, A. C., Arrobo Rodríguez, S. K., & Puertas Monteros, P. E. (2022). La inseguridad jurídica por la falta de la doble instancia en el proceso contencioso tributario en el Ecuador. *Revista de Derecho*, 7(2), 3–18.
<https://doi.org/10.47712/rd.2022.v7i2.198>
- Servicio de Rentas Internas. (2025). Código Tributario. Registro Oficial Suplemento 38, 14 de junio de 2005, texto consolidado disponible en la biblioteca normativa institucional.