



Recurso de revisión: límites actuales y necesidad de reformulación en la administración tributaria central

Appeal for Review: Current Limits and Need for Reformulation in the Central Tax Administration

MARÍA ISABEL CAMACHO GUAMÁN

Investigadora independiente, Quito, Ecuador

Correo electrónico: mc.isabelcg@gmail.com

ORCID: <https://orcid.org/0009-0006-1420-8234>

Resumen

La administración tributaria puede dictar actos con efectos definitivos, pero susceptibles de contener errores que afecten derechos de los administrados. En esta investigación se examina el recurso extraordinario de revisión, para evaluar si corrige tales fallos o, por el contrario, vulnera principios como la seguridad jurídica y la confianza legítima. El análisis revela que la confrontación entre el interés público y la protección de los derechos particulares, además de una débil regulación del recurso en el ámbito tributario, puede permitir una aplicación discrecional del recurso. Se concluye que esta práctica no solo compromete garantías fundamentales, sino que también transgrede el debido proceso en el ámbito administrativo y genera incertidumbre jurídica para los ciudadanos.

Palabras clave

Recurso de revisión, Seguridad jurídica, Confianza legítima, Debido proceso, Discrecionalidad administrativa.

Abstract

The Public Administration may issue acts with final effects, yet these may contain errors that affect the rights of individuals. This study examines the extraordinary appeal for review, assessing whether it serves to correct such errors or, conversely, infringes upon principles such as legal certainty and legitimate expectation. The analysis highlights the tension between the public interest and the protection of individual rights, noting a weak regulatory framework for this remedy in tax matters, which may lead to its discretionary application. It concludes that such practice not only undermines fundamental guarantees but also violates due process within administrative proceedings, generating legal uncertainty for citizens.

Keywords

Appeal for Review, Legal Certainty, Legitimate Trust, Due Process, Administrative Discretion.

1. Introducción

En Ecuador, de conformidad con el artículo 69 del Código Tributario (2005), el Servicio de Rentas Internas (SRI) es la entidad del sector público encargada de ejercer funciones como la regulación, determinación, recaudación, resolución de controversias, transacción y sanción. Dentro del ámbito de la administración tributaria central de imposición nacional, pueden presentarse errores o irregularidades en el ejercicio de sus funciones. En particular, respecto a la facultad resolutoria del SRI, es posible que algunos actos considerados firmes y definitivos contengan errores de hecho o de



derecho. Por tanto, este trabajo se enfoca en analizar el recurso de revisión, un mecanismo extraordinario de impugnación que puede ser iniciado de oficio o a solicitud de parte, con el objetivo de corregir fallos de forma o de fondo que consten en los actos firmes emitidos por la Administración Tributaria ([en adelante Administración]; Mejía Salazar & Gil Blanco, 2013, p. 113).

El análisis de este recurso adquiere especial relevancia en tanto constituye un mecanismo para “restablecer el derecho subjetivo o interés legítimo lesionado” mediante anular, modificar o sustituir el acto o resolución previamente emitido (Dromi, 2004, p. 936). Sin embargo, la ausencia de una regulación clara y sistemática en el ordenamiento jurídico nacional, tanto en los supuestos en que la actuación se origina de oficio por parte de la Administración como en aquellos impulsados por iniciativa del interesado, puede generar riesgos para la seguridad jurídica, afectar el debido proceso administrativo y abrir espacio a que la autoridad competente tome decisiones discrecionales.

La Administración ecuatoriana cuenta con una facultad potestativa para resolver el recurso extraordinario de revisión, lo que puede dar lugar a que el sujeto activo actúe de forma discrecional, e incluso arbitraria, dentro de la relación jurídicotributaria. A partir de esta problemática, surge la siguiente interrogante: ¿en qué medida la sustanciación y resolución del recurso de revisión en materia tributaria vulnera los derechos de seguridad jurídica y confianza legítima de los contribuyentes?

Con el fin de abordar este problema jurídico, se examina la naturaleza del recurso de revisión, sus causales, las normas que rigen su tramitación, la viabilidad del desistimiento por parte del interesado, así como los efectos jurídicos derivados del silencio administrativo. Asimismo, desde una perspectiva dualista, se analizan los principios jurídicos que sustentan este recurso, considerando tanto el interés público que persigue la Administración como los derechos e intereses legítimos del particular.

En este sentido, la existencia de normas poco precisas plantea interrogantes sobre las posibles vulneraciones a la seguridad jurídica, al principio dispositivo y al debido proceso. En primer lugar, se identifica un riesgo a la vulneración de la seguridad jurídica debido a la falta de regulación sobre los plazos de resolución aplicables. De igual forma, podría verse afectado el principio dispositivo, en la medida que la Administración tributaria continúe tramitando el recurso pese a que contribuyente haya desistido. En concordancia con lo anterior, esto puede ocasionar una vulneración al debido proceso administrativo, a razón de que la administración central podría incluir en la resolución del recurso causales distintas a las que planteó el administrado.

2. Sobre la impugnación extraordinaria de actos administrativos en materia tributaria

Roberto Dromi introduce los conceptos de *interés legítimo lesionado* y *autocontrol de legalidad* para explicar la finalidad del recurso de revisión. Según el autor, los recursos administrativos buscan impugnar actos para proteger un interés legítimo subyacente. En cuanto al recurso de revisión, señala la importancia de identificar el derecho subjetivo o interés que se pretende proteger, incluso cuando esto implique cuestionar la irrevocabilidad de los actos administrativos. Además, destaca que la revisión de oficio es una herramienta que permite a la Administración ejercer un control interno sobre la legalidad de sus propias decisiones (Dromi, 2004).

Este enfoque es respaldado por Troya y Simone, quienes consideran que el recurso de revisión posibilita un nuevo análisis de actos administrativos firmes, aclarando que no se trata de una nueva instancia, pedido de anulación o revocación del acto administrativo. Para los autores, esta figura actúa como un mecanismo de autocontrol dentro de la Administración, aplicable exclusivamente cuando los actos presenten algún defecto que justifique su revisión (Troya & Simone, 2014, pp. 95-96).

En este sentido, el recurso de revisión se entiende como un remedio procesal orientado a restablecer un interés legítimo o un derecho subjetivo afectado. Este recurso procede frente a circunstancias tasadas por la normativa y se interpone en contra de actos firmes y definitivos. Su

génesis se justifica en la necesidad de preservar el interés general y la seguridad jurídica, mediante la revisión de sus propios actos que han adquirido firmeza y ejecutoriedad.

2.1 Análisis de las causales del recurso de revisión

Conforme al Código Tributario (2005), las causales del recurso de revisión se enumeran taxativamente en los siguientes errores de hecho o derecho:

1. Cuando el acto administrativo hubiera sido dictado con error de hecho o derecho y justificados con informe jurídico previo;
2. Cuando con posteridad a la expedición de la resolución o acto aparezcan documentos de importancia trascendental para la resolución del acto administrativo;
3. Cuando los documentos fundamentales utilizados para dictar la resolución o acto hayan sido nulos;
4. Cuando los documentos contengan error evidente o cualquiera de los defectos señalados en el Código Orgánico General de Procesos;
5. Cuando habiéndose expedido un acto o resolución en base a una prueba testimonial y posteriormente se hubiera condenado en sentencia judicial ejecutoriada por falso testimonio;
6. Cuando ha mediado delito por parte de los funcionarios o empleados públicos para la expedición de un acto o resolución materia de la revisión (art. 143)

En este sentido, las causales para la admisibilidad son taxativas en el marco de reconocer que inclusive los actos firmes pueden ser susceptibles de errores de hecho o derecho, por tanto, la causal primera del artículo tiende a rectificar las decisiones dictadas con error que vulneran tanto al contribuyente como al Estado. Adicionalmente, se prevén situaciones como que se refuerce la verdad material, toda vez que el numeral dos comprende la posibilidad de que emerja una prueba trascendental. En concordancia, las causales reflejan la protección a la seguridad jurídica y regularidad del proceso, la verdad probatoria y los principios de probidad administrativa, responsabilidad jurídica y transparencia.

Con base en el artículo 145, el recurso de revisión no proceder en los siguientes casos:

1. Cuando el asunto ha sido resuelto por el Tribunal Distrital de lo Fiscal;
2. Cuando han transcurrido tres años desde la fecha en que se dictó el acto o resolución en los casos de error de hecho o derecho en el acto administrativo. Así mismo, se contempla la aparición posterior de documentos importantes para la resolución del acto, documentos base de la resolución nulos, y documentos que contengan error evidente o defectos que puedan presumir su falsedad;
3. Cuando en los casos de sentencia judicial ejecutoriada por falso testimonio y por delitos de intervención de los funcionarios públicos en las resoluciones o actos administrativos hubieren transcurrido treinta días desde que se ejecutorió la sentencia, y siempre que hasta entonces no hubieren transcurrido cinco años desde la notificación de la resolución o del acto correspondiente;
4. Cuando el afectado no fundamente la interposición del recurso en base a cualquiera de las causales previstas en el artículo 143 del Código Tributario;
5. Cuando el asunto disputado haya sido resuelto mediante resolución emitida por la máxima autoridad de la administración tributaria (Código Tributario, 2005).

En tal virtud, es claro que la normativa delimita la admisibilidad del recurso de revisión, en aras de mantener su calidad extraordinaria y taxativa, de manera que se respeta el principio de la firmeza

de los actos administrativos ejecutoriados. En consecuencia, las limitaciones de su interposición responden al principio de seguridad jurídica y estabilidad de las decisiones administrativas, con el objeto de evitar la desnaturalización de su procedencia.

2.2. Formas de interponer el recurso de revisión

Conforme el artículo 143 del Código Tributario (2005), el recurso de revisión puede ser iniciado de oficio por la Administración tributaria o por la insinuación del interesado, y en ambos casos se interpone ante el mismo órgano que emitió el acto administrativo firme y definitivo. La posibilidad de que tanto el privado como el fisco tengan la capacidad de insinuar el recurso de revisión, bajo los presupuestos contemplados, responde a un sistema doble de control de las actuaciones públicas. Por un lado, se beneficia el interés público que persigue la Administración, y, por otro, se protege el interés privado de los contribuyentes.

El principio de autotutela atribuido a la Administración, así como el interés público patrimonial detrás de las decisiones administrativas, fundamenta el origen del recurso de revisión (Mejía Salazar & Gil Blanco, 2013, p. 13). Se colige que la revisión de oficio es entendida como un privilegio de la Administración, puesto que le permite corregir sus propios actos administrativos en virtud de su autotutela y del sistema de autocontrol de decisiones.

En el caso de que el particular insinúe el recurso de revisión sea insinuado, el objeto de su aplicación recae en conseguir “una revisión del propio acto, a fin de que dicha autoridad lo revoque, lo anule o lo reforme en caso de encontrar comprobada la ilegalidad o la inoportunidad de este” (Fraga, 1993, p. 135). Bajo dicha naturaleza, el recurso de revisión confronta directamente el principio de la intocabilidad de los actos administrativos firmes toda vez que se identifique que se ha lesionado el interés del particular (Toscano, 2013, p. 244).

2.3. El trámite del recurso de revisión

Para tramitar el recurso de revisión, el interesado o la Administración deben fundamentar su interposición en alguna de las causales taxativas dispuestas en el artículo 143 del Código Tributario (2005). A efectos de validar que el recurso se categoriza e invoca en alguna de las causales tasadas de la norma, se debe tomar en cuenta el informe preliminar que ha emitido el departamento legal o el abogado designado. A continuación, se detalla el trámite del recurso de revisión, así como los plazos establecidos para su interposición, resolución y aplicación del silencio administrativo.

Tramitación del recurso extraordinario de revisión	
Objeto y competencia	Actos o resoluciones firmes presentados ante la misma autoridad Administrativa que emitió el acto.
Cuestiones que requieran la presentación o actuación de pruebas	Instauración de expediente sumario que no durará menos de cinco días ni más de veinte días.
Cuestiones de puro derecho	No se requiere la apertura de expediente sumario.
Admitido el recurso de revisión	
Término de impugnación en vía judicial	Resolución motivada: confirma, invalida, modifica o sustituye el acto; puede cambiar la determinación –directa a presuntiva– en el plazo de un año.

Tabla 1. Tramitación del recurso extraordinario de revisión
Nota: Elaboración propia a partir del Código Tributario (2005).

Conforme se desprende de la tabla 1, tramitar el recurso de revisión se divide en dos supuestos: el primero, cuando se trate de una cuestión que amerite la actuación de prueba, y, el segundo, cuando consista únicamente en cuestiones de puro derecho. En virtud de la necesidad de presentar la prueba, se instaura el expediente sumario y se notifica a los interesados. Dicha apertura de instrucción será otorgada en el término no menor a cinco días ni mayor a veinte, se deberán actuar todas las pruebas que disponga la Administración o el administrado interesado en su caso concreto (Código Tributario, 2005, art.144).

Con relación al plazo de resolución del recurso de revisión, es preciso que se recuerde que el Código Tributario no dispone de forma expresa un término para su resolución, a diferencia de lo que ocurría en la versión original del Código Tributario, en la cual se establecía claramente un plazo de noventa días para confirmar, invalidar, modificar o sustituir el acto revisado (Código Tributario, 2005, art. 147 derogado). Por ende, la nueva normativa respecto al plazo de resolución es ambigua y poco clara en cuanto a que no establece un plazo resolutorio y deja a discreción de la Administración el tiempo de resolución.

En materia tributaria, el artículo 147 del Código Tributario (2005), si bien se refiere al plazo y contenido del recurso de revisión, tiene ambigüedades por su falta de claridad. Dicho artículo manifiesta que

Concluido el sumario la autoridad administrativa correspondiente dictará resolución motivada en la que confirmará, invalidará, modificará o sustituirá el acto revisado. En este último caso, la Administración Tributaria podrá cambiar la forma de determinación, de directa a presuntiva; en el plazo de un año desde que avocó conocimiento.

Por tanto, el artículo referido alude a las facultades que tiene la Administración dentro de la resolución, ya sea para confirmar el acto definitivo impugnado, invalidarlo, modificarlo o sustituirlo. De esta manera se colige que la normativa no fija un plazo específico ni un efecto para la falta de pronunciamiento de la Autoridad. Sin embargo, se estipula el plazo de un año en el cual la Administración podrá modificar la forma de determinación, únicamente de tratarse de la sustitución de un acto revisado. Sin perjuicio de esto, dicho plazo no es el límite temporal para declarar silencio administrativo, sino que se refiere al plazo que tiene la Administración para modificar o sustituir el proceso de determinación respectivo.

En este contexto, se propone la aplicación supletoria de las normas del Código Orgánico Administrativo (COA), en conformidad a los artículos 14 y 74 del Código Tributario (2005). Esto en virtud de que, de confirmar con los artículos referidos, se permite la aplicación de principios y demás ramas del derecho, siempre y cuando responda a colmar vacíos de ley que no contravengan los principios básicos de la tributación (2005, art. 14). Adicionalmente, el artículo 74 establece que de forma supletoria se aplicará el COA, en relación con los actos administrativos que produzca la autoridad competente (2005, art. 74).

De conformidad con *Libro conmemorativo por los cincuenta años del Código Tributario* (Corte Nacional de Justicia, 2025), se reconoce que no aplica la negación tácita del recurso extraordinario de revisión. Esta premisa se fundamenta en la propia naturaleza del recurso de revisión, esto es, de carácter extraordinario y restrictivo. Esto toda vez que permite revisar actos firmes y ejecutoriados cuando se configura alguna de las causales taxativas que establece la norma; de forma que la consecuencia directa de admitir que el silencio produzca efectos positivos implicaría desnaturalizar el recurso de revisión. Se abriría paso a modificar o dejar sin efecto actos administrativos que gozan de presunción de legitimidad, sin que previamente se haya verificado la existencia de dichas causales.

Por lo expuesto, se colige que es necesario reformar la normativa que regula los plazos de resolución del recurso de revisión, a fin de reforzar el sistema de control de legalidad y proteger el derecho de petición del administrado. En consecuencia, la falta de plazos expresos para su resolución desnaturaliza el recurso de revisión y debilita su carácter excepcional.

A lo anterior se suma la problemática de la interpretación y aplicación supletoria del COA en materia tributaria. Si bien dicho cuerpo normativo establece principios y procedimientos aplicables de manera general a toda la Administración, su integración al régimen tributario no es automática ni está exenta de controversia. En efecto, el principio de especialidad jurídica impone que el Código Tributario, como normativa específica, prevalezca sobre disposiciones generales del COA.

Esta dualidad normativa causa tensiones interpretativas que pueden ser aprovechadas tanto por la Administración como por los contribuyentes para sostener posiciones divergentes, lo que acentúa la inseguridad jurídica. En este contexto, resulta fundamental que el legislador establezca reglas claras sobre la aplicabilidad del silencio administrativo y los plazos de resolución en el ámbito tributario, a fin de evitar vacíos legales que se presten para que el SRI tome decisiones arbitrarias o dilatorias. Además, una regulación expresa reduciría el margen de discrecionalidad y fortalecería la confianza legítima del administrado en el Estado.

A tal respecto, el 1 de octubre de 2025, la Comisión Especializada Permanente de Régimen Económico y Tributario y su Regulación y Control ha emitido el “Informe para primer debate del Proyecto de Ley Orgánica Reformatoria al Código Tributario” (Asamblea Nacional, 2025). En el informe se planean diversas reformas con respecto a disposiciones procesales, entre ellas aquellas referidas al recurso extraordinario de revisión.

Las reformas planteadas responden a la necesidad de corregir abusos de la Administración, ya sea por deficiencias prácticas o normativas, que han incurrido en la desnaturalización del recurso de revisión. Esto toda vez que se identifica que, por un lado, la Administración puede no dar trámite de los recursos planteado por insinuación del particular, restringir derechos mientras lo absuelve, o, inclusive, no resolver o resolver de forma tardía, puesto que no cabe el silencio administrativo (Asamblea Nacional, 2025). A continuación, se analizan las principales reformas propuestas al recurso de revisión.

En primer lugar, se reconoce que el derecho de petición de los contribuyentes puede verse afectado por el *carácter facultativo* del recurso de revisión. En otras palabras, la Administración se respalda en el carácter facultativo del recurso de revisión para no dar trámite, lo que hace que vulnere directamente el derecho de petición protegido por el manto constitucional ecuatoriano. En este sentido, la propuesta abarca dos supuestos: cuando el recurso se inicia de oficio, mantiene su carácter discrecional; pero cuando es insinuado por el particular, la Administración obligatoriamente debe tramitarlo y resolverlo mediante acto motivado.

Adicionalmente, con relación al artículo 147 del Código Tributario (2005), la reforma propone un plazo cierto de ciento ochenta días para resolver el recurso de revisión. De este modo, se establece un plazo determinado que cuenta desde la presentación del recurso, cuando este haya sido solicitado por el sujeto pasivo, y desde la instauración del expediente, cuando el recurso sea planteado de oficio. De igual manera, se reitera que el recurso de revisión no pretende iniciar un nuevo proceso de determinación, por lo que plantea eliminar el segundo párrafo del artículo 147 que permite modificar la forma de determinación tributaria, por considerar que desnaturaliza su carácter excepcional y lo convierte en una vía encubierta para una nueva determinación.

2.3.1. Procedencia del desistimiento del recurso de revisión

La manifestación voluntaria de separarse del proceso acaba con la dualidad de las relaciones asimétricas de poder (García, 2017, p. 289), porque responde a una facultad dispositiva del particular. Por consiguiente, la aplicación del desistimiento es la manera en que los interesados

pueden alejarse de su voluntad de proseguir con el incidente o recurso interpuesto, sin producir consecuencias jurídicas más allá de poner fin al proceso en cuestión. En el ámbito tributario, la relación de equidad se da entre la Administración, revestida por todas sus facultades, frente a los derechos subjetivos e intereses legítimos de los administrados.

En Ecuador, la figura del desistimiento en sede administrativa se encuentra regulada en el COA. El administrado, en ejercicio de la dinámica dispositiva de los procesos, puede desistir del procedimiento siempre que no esté prohibido por la ley, para lo cual debe indicar expresamente si corresponde a un desistimiento total o tácito; ante la falta de pronunciamiento, se lo considerará como tácito. Con relación al planteamiento de esta figura, es procedente siempre que se realice hasta antes de que se notifique el acto administrativo que pone fin al procedimiento administrativo que se hubiere instaurado (COA, 2017, art. 211).

Al contrario, en el desistimiento expreso confluye el elemento manifiesto de la voluntad. En el recurso de revisión, al igual que en otros procedimientos que la Administración impulsa de oficio, no cabe el desistimiento tácito sino únicamente el expreso. Dicho desistimiento expreso garantiza la certeza jurídica y evita equívocos respecto a la voluntad del administrado.

Con respecto a la tramitación de un recurso de revisión insinuado por el particular, la Corte Nacional de Justicia (2017) –Resolución de 25 de noviembre de 2009, R. O. 93 de 22 de diciembre de 2009–, dispuso que, de conformidad con el artículo 143 del Código Tributario (2005), “la autoridad tributaria competente dará el trámite correspondiente, sin que sea posible ordenar, sin más, su archivo”. Es claro que la Corte advierte que no tramitar el recurso puede vulnerar no solo el debido proceso, sino incidir en la incertidumbre de la situación jurídica del particular. Por tanto, con el objeto de evitar la indefensión del administrado y la vulneración del debido proceso administrativo, no cabe archivarlo sin su respectivo trámite.

En relación con el desistimiento, la sentencia dictada por la Corte Nacional de Justicia del Ecuador, dentro del juicio No. 17510-2022-00353 Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario de Quito, demuestra la dinámica del planteamiento de la figura del desistimiento presentada por un particular y las actuaciones de la Administración al respecto. En dicha sentencia, los sujetos procesales fueron Acería del Ecuador (ADELCA), como actor, y el SRI, como sujeto frente al cual se impugna el acto administrativo. La parte actora insinuó un recurso de revisión el 18 de marzo de 2019, bajo la causal primera del artículo 143 del Código Tributario (2005), referente a los actos o resoluciones expedidos con errores de hecho o derecho. Posteriormente, ADELCA desistió del recurso conforme a los artículos 201 numeral 3 y 211 del COA (2017).

Sin embargo, pese a que la parte actora manifestó su expreso desistimiento, y dejando de lado la facultad dispositiva del particular, la Administración continuó con el procedimiento de oficio, reformulando la causal segunda del artículo 143 del Código Tributario, por la cual fue originalmente invocado. Como resultado del recurso de revisión continuado de oficio, la Administración decidió que “se le restituyó indebidamente USD 235.235,14 por crédito tributario de ISD en los procesos de devolución previos”. En consecuencia, la parte actora se vio sometida a una resolución que perjudicó sus intereses legítimos y vulneró la dinámica dispositiva del proceso.

La Administración fundamentó su decisión de no considerar el desistimiento en las potestades que la revisten. En primer lugar, planteó que la revisión es un acto potestativo de la Administración, mas no del contribuyente. En segundo lugar, argumentó que desistir del recurso de revisión no está previsto expresamente en materia tributaria, por tanto, justifica que se proceda a resolver de oficio. En tercer lugar, bajo los principios de seguridad jurídica, principio dispositivo y del debido proceso, los jueces del Tribunal decidieron declarar ilegítima la resolución impugnada que emitió la entonces directora general del SRI. Dicha decisión se colige como adecuada frente a la vulneración del principio dispositivo, la seguridad jurídica y como límite a las facultades discrecionales de la Administración.

2.3.2 Respeto a la naturaleza jurídica del recurso de revisión

En virtud de determinar y delimitar la naturaleza extraordinaria del recurso de revisión, es preciso analizar las aristas con respecto a su procedencia, competencia y objeto (Johana Domínguez, 2023, pp. 102-117). Dichas particularidades recaen en sus causales taxativas, su procedencia únicamente ante actos o resoluciones firmes y definitivos, y finalmente su interposición ante la misma autoridad que emitió el pronunciamiento.

Al respecto, en el fallo de triple reiteración la Corte Nacional de Justicia (2014) ha señalado que “la revisión obedece a razones trascendentes que, por su importancia, prevalecen sobre actos y resoluciones firmes y ejecutoriadas, cuyas presunciones de legitimidad y ejecutoriedad quedan en tela de juicio ante la relevancia de tales causales” (p. 197). Por tanto, se identifica que interponer el recurso ante actos firmes se fundamenta en la potestad de autocontrol de la Administración, en tanto, se advierte su potestad para corregir sus propios errores en pro de legalizar la gestión tributaria (Toscano, 2013, p. 244).

El último elemento del recurso recae en la competencia resolutoria de la máxima autoridad tributaria. Para Luis Toscano, el carácter extraordinario del recurso de revisión se traduce en la potestad facultativa discrecional que tiene la Administración (2013, p. 244), en razón de que “la ley no obliga a la Administración a acoger el pedido del particular, quedando a su completa discreción decidir si inicia o no una revisión, sin importar la fuerza o importancia de los fundamentos que exponga el insinuator”. En consecuencia, la máxima autoridad aplica su potestad facultativa en tanto no existen presiones externas para aceptar el recurso de revisión.

Si bien se distingue la categorización extraordinaria del recurso de revisión, es preciso que se destaque que la potestad facultativa de la Administración juega un papel fundamental debido a que la misma Administración posee la discrecionalidad de decidir sobre admitir o no el recurso insinuado por los particulares. De lo expuesto, se concluye que el recurso de revisión posee carácter sui generis; esto se debe a que, si bien presenta particularidades especiales, están en juego dos perspectivas dependiendo de la dinámica de poder entre la Administración y el administrado, lo que conlleva a que el recurso tenga una regulación expresa y precisa que evite tomar decisiones sobre la discrecionalidad administrativa y vulnerar los intereses legítimos de los administrados.

3. Seguridad jurídica e interés público en la actuación de la administración tributaria

En virtud de delimitar el impacto de la seguridad jurídica en el recurso de revisión, es preciso analizar la aplicación del recurso con respecto a los actos y resoluciones emitidos por la Administración. Conforme el artículo 22 del COA (2017), la facultad resolutoria de la Administración conlleva a que sus actuaciones se rijan bajo el principio de la seguridad jurídica y confianza legítima. De este modo, la seguridad jurídica se prevé en las actuaciones de la Administración por medio de controlar las decisiones jurídicas, por lo que la arbitrariedad y la discrecionalidad institucional son la antítesis de este principio (Arcos, 2014, p. 52).

En relación con los sujetos pasivos, la confianza legítima pretende proteger la expectativa de buena fe de los administrados de las decisiones arbitrarias e intempestivas que modifiquen abruptamente derechos, obligaciones o condiciones previamente reconocidas al particular (Montoya & Cárdenas, 2022, p. 1-20). En palabras de Miguel Yaben (2015, p. 287), “los referidos signos o hechos externos han de ser lo suficientemente concluyentes como para que induzcan racionalmente al administrado a confiar en la apariencia de legalidad de una actuación administrativa concreta”. Dicha apariencia de legalidad de las actuaciones administrativas conlleva a que el particular prevea la protección de sus derechos e intereses particulares.

Ahora bien, la seguridad jurídica y la confianza legítima que protegen los intereses del particular se relacionan intrínsecamente con los fundamentos del interés público que tutela la

Administración. En materia tributaria, el interés público se concentra en recaudar recursos para sustentar el gasto público (Bustamante-Nájar & Soria, 2000, pp. 78- 87). Dicha finalidad justifica que la Administración aplique la teoría del beneficio reflejo, ponderando el interés particular en beneficio de las arcas fiscales del Estado (De la Morena, 1978); sin embargo, no significa que la Administración esté facultada para tomar decisiones arbitrarias bajo la premisa de conseguir el interés público, sino que dicha acción debe materializarse mediante los principios de legalidad, proporcionalidad y equidad. En tal virtud, los actos administrativos que se deciden sobre aquellos derechos subjetivos e intereses de los particulares responden al alcance del interés público frente al interés del administrado (Bustamante-Nájar & Soria, 2000, p.78- 87).

Este pensamiento justifica el daño causado en contra de un particular, siempre que exista un beneficio mayor y concreto para el resto de la comunidad. En concordancia, se sostiene que el bien común debe sobrepasar los intereses individuales y de tinte “egoísta”, en vista de que se minimiza la labor administrativa de gestionar y controlar los intereses de toda la sociedad. Por tanto, esta tendencia rechaza la prevalencia del interés particular por su contraposición a la justicia conmutativa.

La tendencia de esta discusión se inclina hacia la dinámica de poder y facultades atribuidas a la Administración frente a los sujetos pasivos, de manera que prevalece la defensa de los derechos subjetivos e intereses legítimos de los administrados frente a decisiones arbitrarias o discrecionales de la entidad pública. Finalmente, se colige que no se busca identificar si el interés público tiene primacía sobre el privado, sino asegurar el cumplimiento del principio de seguridad jurídica y confianza legítima del particular.

4. Análisis de jurisprudencia ecuatoriana sobre recursos de revisión

A efecto de identificar de forma clara los problemas que se derivan de la aplicación, en sentido amplio, del recurso extraordinario de revisión, es preciso realizar el análisis de una acción contencioso-tributaria de impugnación. A continuación, se analiza la causa 17510-2022-00353, resuelta por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario de Quito.

La sentencia detalla que el 18 de marzo de 2019, el particular insinuó la revisión de una resolución emitida por el SRI, bajo la causal primera del artículo 143 del Código Tributario (2005), por considerar que la Administración había incurrido en un evidente error de hecho. Posteriormente, la misma parte interesada desistió de dicha insinuación el 6 de septiembre de 2021, porque representaba una carga administrativa indeseada. Pese a esto, la Administración decidió continuar de oficio con la revisión, pero lo hizo bajo una causal distinta y cuando ya había prescrito su derecho a iniciar un nuevo recurso de revisión de oficio; además que, al emitir su resolución, decidió de forma perjudicial para ADELCA, pues dispuso el pago de USD 235.235,14.

Ante la omisión del desistimiento del recurso extraordinario de revisión, con número de causa 17510-2022-00353, se recalca lo siguiente,

llama fuertemente la atención de este tribunal que la Administración, desviándose de su obligación de resolver lo solicitado y fundamentado por ADELCA, de manera sorpresiva, haciendo excesivo uso de tal facultad extraordinaria, haya decidido algo ajeno. Es decir, la Autoridad no resolvió lo solicitado, desviándose del debido proceso administrativo que debía dar al trámite. Lo ocurrido no solo afecta el debido proceso previsto para este fin, sino que comporta directa incidencia en el derecho a la defensa del administrado (Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario, 2022, p. 15).

A criterio del tribunal se determinó que el abuso de la potestad facultativa de la Administración provocó que se vulnerara el principio dispositivo y el derecho a la defensa del particular.

De igual manera, el Tribunal destacó que la actuación de la Administración debió llevarse a cabo bajo el marco de la teoría de los actos propios como límite al ejercicio de la facultad pública. El Tribunal analizó esta teoría no solo desde la imposibilidad de retractarse en contra los propios actos emitidos, sino que se incitó a la Administración a guardar consecución con sus actos, de manera que proteja la seguridad jurídica del administrado.

Finalmente, a partir de los argumentos planteados, el Tribunal concluyó que se vulneró el principio dispositivo, del derecho a la defensa y, consecuentemente, de la seguridad jurídica y confianza legítima del interesado. Se enfatizó que la omisión expresa al desistimiento de ADELCA y el desviarse de lo solicitado contradujo el debido proceso administrativo y, a la vez, excedió la facultad potestativa que confiere este recurso extraordinario. Por ende, el Tribunal declaró la ilegitimidad de la resolución pertinente emitida por la directora general del SRI, y dejó sin procedencia el cobro pretendido por la dicha entidad. Se considera que esta decisión fue adecuada, en tanto previó el límite de la facultad potestativa de la Administración y hizo énfasis en proteger la seguridad jurídica del administrado.

Adicionalmente, dentro de la causa No. 17510-2022-00298, resuelta por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario de Quito (2024), el Tribunal reiteró su criterio frente a recursos de revisión promovidos por insinuación de parte. La sentencia hizo énfasis en que la Administración debe ceñirse al principio dispositivo, a razón de no desmedrar la garantía de seguridad jurídica y debido proceso. En el caso en particular, se detalló que, el 10 de noviembre de 2020, COMWARE S. A. insinuó un recurso de revisión en contra del contenido de una liquidación de pago, alegando que fue emitida con errores de hecho y derecho, fundamento bajo la causal primera del artículo 143 del Código Tributario (2005).

Pese a esto, la Administración tramitó de forma oficiosa el recurso de revisión, no solo bajo la causal invocada por el contribuyente, sino que añadió de manera injustificada su tramitación por la causal segunda del artículo 143 del Código Tributario (2005). El Tribunal fue claro al señalar que los actos resolutive de la Administración deben estar apegados en derechos sobre lo planteado, en virtud del principio de legalidad y seguridad jurídica del contribuyente. Al respecto, textualmente, dijo lo siguiente:

este tribunal no puede dejar de llamar la atención a la autoridad tributaria a fin de que en el ejercicio de su potestad revisora, se cña a lo estrictamente promovido por las partes, toda vez que está proscrito actuaciones al margen de la ley, vista su actividad reglada que es garantía de seguridad jurídica, a la vez que evidencia el respeto al debido proceso, lo que en el caso no acontece, inobservando lo establecido en el artículo 10 del Código Tributario (Causa No. 17510-2022-00298, 2024, p. 26).

Finalmente, el tribunal resolvió aceptar parcialmente la demanda de la sociedad COMWARE S. A., y declaró la nulidad de la resolución impugnada. Dicha decisión respondió a los límites de facultad revisora de la Administración y, a la vez, protegió la garantía de la seguridad jurídica del contribuyente.

5. Conclusiones y recomendaciones

El recurso extraordinario de revisión ha sido concebido por el Código Tributario ecuatoriano como una facultad discrecional de la Administración. Esta configuración ha favorecido una práctica en la que el interés público se sobrepone al interés particular del administrado, lo que debilita así los principios de equilibrio procesal. Un ejemplo claro de esta tendencia es la continuidad oficiosa del recurso de revisión incluso cuando el administrado ha insinuado su desistimiento, lo cual vulnera el principio dispositivo que rige los procedimientos administrativos.

Si bien la actuación administrativa debe orientarse por el interés general, ello no exime a las autoridades de observar los principios de racionalidad, legitimidad y control. Solo a través del respeto de estos principios se puede garantizar la protección de los derechos subjetivos y, por ende, la vigencia de la seguridad jurídica y la confianza legítima del contribuyente.

El análisis desarrollado evidencia que la regulación del recurso de revisión presenta vacíos estructurales relevantes, puesto que el Código Tributario ofrece una regulación limitada del recurso de revisión, se vuelve necesario acudir de forma supletoria al COA. Este cuerpo normativo aporta certezas en torno a figuras clave como el desistimiento y el silencio administrativo. Si bien el silencio administrativo negativo no se encuentra expresamente previsto en el ámbito tributario, su posible aplicación por vía supletoria revela una preocupante ampliación de la discrecionalidad administrativa, que termina por socavar las garantías procesales del administrado.

Frente a la pregunta de investigación, sobre si tramitar y resolver el recurso de revisión vulnera los derechos de seguridad jurídica y confianza legítima, los hallazgos permiten concluir que la configuración actual del recurso como potestad facultativa pone en entredicho tales principios.

Aunque el recurso de revisión puede ser una herramienta útil dentro del sistema de autocontrol administrativo, su aplicación arbitraria, el desconocimiento del desistimiento solicitado por el contribuyente y la admisión tácita del silencio administrativo negativo convierten esta figura en una fuente de inseguridad jurídica. Esta situación contraviene el principio de confianza legítima y el principio dispositivo que deben regir todo procedimiento.

Sobre las limitaciones de este estudio, se encuentra la escasa bibliografía actualizada en materia tributaria ecuatoriana, especialmente respecto al desistimiento y al tratamiento del silencio administrativo en procedimientos de revisión. En función de esta carencia, se sugiere el desarrollo de nuevas líneas de investigación que aborden la figura del recurso extraordinario de revisión desde perspectivas más amplias, incluyendo el derecho administrativo, público y tributario.

Se proponen reformas concretas al Código Tributario. En primer lugar, es necesario establecer un plazo perentorio para que la Administración resuelva el recurso de revisión y definir expresamente las consecuencias jurídicas de su inobservancia. Asimismo, se recomienda regular de manera clara el tratamiento del desistimiento para asegurar la vigencia del principio dispositivo y reforzar la confianza del contribuyente en el sistema administrativo.

En cuanto al tipo de silencio administrativo aplicable al recurso de revisión, se propone la incorporación expresa del silencio administrativo positivo, como garantía frente a la inacción de la Administración. Se colige que, la ausencia de regulación actual permite una dilación indefinida para resolver el recurso, que amplía de forma injustificada la discrecionalidad administrativa. Dicha omisión normativa resulta contraria al derecho de petición, al debido proceso y a la seguridad jurídica, al dejar al administrado en una situación de incertidumbre frente a actos que afectan sus derechos. En consecuencia, se plantea establecer un plazo expreso para resolver el recurso de revisión, cuyo vencimiento configure el silencio administrativo positivo. Este mecanismo no solo limita la inactividad estatal, sino que actúa como un instrumento eficaz para garantizar decisiones oportunas y evitar arbitrariedades en la actuación de la Administración.

Referencias bibliográficas

Libros

Arcos, F. (2014). *Rule of Law, Seguridad jurídica y justicia*. Cali: Universidad Autónoma de Occidente. <https://red.uao.edu.co/server/api/core/bitstreams/90e2bc0a-12e5-4eb2-aa01-f7cfc9bf24d/content>

- Corte Nacional de Justicia. (2025). *Libro conmemorativo por los 50 años del Código Tributario*. Quito: Corte Nacional de Justicia. https://www.cortenacional.gob.ec/cnj/images/Produccion_CNJ/Libro-tributario-2025.pdf
- Corte Nacional de Justicia. (2017). *Precedentes jurisprudenciales obligatorios: 20092017*. Quito: Corte Nacional de Justicia.
- Corte Nacional de Justicia. (2014). *Fallos de triple reiteración: Corte Nacional de Justicia 2012-2014*. Quito: Corte Nacional de Justicia.
- Dromi, R. (2004). *Derecho administrativo* (10.ª ed. actualizada). Buenos Aires: Ciudad Argentina.
- Fraga, G. (1993). *Derecho administrativo*. México D. F.: Porrúa.
- Mejía Salazar, Á. R., & Gil Blanco, E. (2013). *Los recursos administrativos: naturaleza jurídica y aplicación en materia tributaria* (2.ª ed.). Quito: Corporación de Estudios y Publicaciones.
- Toscano, L. (2013). *Procedimientos administrativos y contenciosos en materia tributaria*. Quito: Pudeleco.
- Troya, J. V., & Simone, C. A. (2013). *Manual de derecho tributario*. Quito: Corporación de Estudios y Publicaciones. <https://www.calameo.com/read/00736571999eb8541e193d>
- Yaben Peral, M. (2015). *El deber de la imparcialidad en el ejercicio de la función pública*. Barcelona: JM Bosch.

Artículos o capítulos en volúmenes colectivos

- García, G. (2017). El derecho de desistimiento en los contratos de servicios con los consumidores. En M. D. Gramunt Fombuena & C. E. Florensa i Tomàs (dirs.). *Codificación y reequilibrio de la asimetría negocial* (p. 289-296). Madrid: Dykinson.

Artículos de publicaciones periódicas

- Bustamante-Nájar, M., & Soria, A. (2000). Precisiones sobre las facultades discrecionales de la Administración Tributaria. *Derecho & Sociedad*, 14, 78-87. <https://revistas.pucp.edu.pe/index.php/derechoysociedad/article/view/17193/17481>
- De la Morena, L. (1978). Los fines de interés público como “causa” y como “límite” de la competencia y como “medio” y “medida” de control jurídicos. *Revista de Administración Pública*, 85, 151- 222. <https://www.cepc.gob.es/sites/default/files/2021-12/230371978085151.pdf>
- Domínguez, J. (2023). El silencio administrativo negativo en los recursos extraordinarios de revisión según el Código Orgánico de Administración, frente al derecho de recibir respuestas motivadas. *Visionario Digital*, 7(1), 102-117. <https://doi.org/10.33262/visionariodigital.v7i1.2436>
- Montoya, J., & Cárdenas, C. (2022). El principio de la confianza legítima como modo de prevenir el impacto del cambio en la posición de las autoridades. *Pensamiento Americano*, 15(30), 1-20. <file:///Users/shirleycamacho/Downloads/Dialnet-ElPrincipioDe-LaConfianzaLegitimaComoModoDePrevenir-8714032.pdf>

Legislación

- COA. (2017). Segundo Suplemento, R. O. n.º 31, 7 de julio. Última reforma: Edición Constitucional del R.O. n.º 149, 13 de enero de 2026.
- Código Tributario. (2005). Suplemento del R. O. n.º, 14 de junio. Última reforma: Edición Constitucional del Registro Oficial 96, 3 de octubre de 2025.

Jurisprudencia

- Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario. (2023). Causa No. 17510-2022-00353, sede Distrito Metropolitano de Quito, provincia de Pichincha, 26 de julio de 2023.

Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario. (2024) Causa No. 17510-2022-00298, sede Quito, 25 de enero de 2024.

Observaciones, opiniones, recomendaciones e informes

Asamblea Nacional. (2025). Informe para primer debate del Proyecto de Ley Orgánica Reformatoria al Código Tributario.