

Incentivos Tributarios y Principio de Igualdad: Cuándo el beneficio deja de ser privilegio¹Esther Cecilia Cuello Hoyos²Sandy elena Negrete Pérez³Gisette Carolina Benavides Mendoza⁴**Resumen**

Los incentivos fiscales son un tipo de política pública que el estado proporciona en el tratamiento fiscal con el fin de promover ciertos objetivos económicos, sociales o ambientales. Aunque estos pueden justificarse en interés general, también pueden socavar el principio de igualdad, ya que algunos contribuyentes tienen una carga fiscal menor que otros en la misma situación. Este artículo es una exploración de los límites constitucionales de los incentivos fiscales y cuándo podrían ser un privilegio fiscal. Tomamos como referente la experiencia de Brasil, en particular sus desarrollos jurisprudenciales y su reforma tributaria más reciente en torno a la neutralidad, para iluminar por contraste el análisis centrado en el ordenamiento colombiano, y argumentamos que el tratamiento diferenciado no viola la igualdad en sí mismo, siempre que sea para un propósito constitucionalmente admisible, esté basado en criterios objetivos y sea razonable y proporcional al objetivo perseguido. Pero cuando esa justificación desaparece, la ventaja es desproporcionada y en esas circunstancias el costo e impacto en otros contribuyentes no es suficiente para que el beneficio sea legítimo y se asemeje a un privilegio fiscal.

Palabras claves: incentivos fiscales; igualdad fiscal; equidad fiscal; privilegios fiscales; neutralidad fiscal, isonomía

Tax Incentives and the Principle of Equality: When a Benefit Ceases to Be a Privilege**Abstract**

Tax incentives are a type of public policy that the state provides in tax treatment to promote certain economic, social, or environmental objectives. While these can be justified in the general interest, they can also undermine the principle of equality, as some taxpayers bear a lower tax burden than others in the same situation. This article explores the constitutional limits of tax incentives and when they might constitute a tax privilege. We draw on Brazil's experience, particularly its jurisprudential developments and its most recent tax reform around the principle of neutrality, as a reference point that illuminates by contrast the analysis centered on the Colombian legal system,

¹ Artículo reflexivo presentado como opción de grado para optar por el título de Magister en Derecho Tributario.

² Autor: Contadora Pública de la Universidad del Sinú Montería, Abogada de la Universidad Libre Seccional Cartagena, Aspirante a Magister en Derecho Tributario de la Universidad Santo Tomás de Buaramanga Correo electrónico: echjuricontable@gmail.com

³ Autor: Contadora Pública de la Universidad del Sinú Montería, Especialista en finanzas de la Universidad Luis Amigó, Aspirante a Magister en Derecho Tributario de la Universidad Santo Tomás de Buaramanga. Correo: sandyelena_n@yahoo.es.

⁴ Director: Abogada Cum Laude de la Universidad Santo Tomás, Especialista en Derecho Administrativo de la Universidad Santo Tomás, Magister en Derecho de la Universidad Santo Tomás, Doctora en Derecho de la Universidad Castilla La Mancha de España, Docente de pregrado y posgrado e Investigadora Junior reconocida por MINCIENCIAS y miembro del grupo de Estado, Derecho y Políticas Públicas de la Facultad de Derecho de la Universidad Santo Tomás

and argue that differentiated treatment does not violate equality in itself, provided it serves a constitutionally permissible purpose, is based on objective criteria, and is reasonable and proportionate to the objective pursued. However, when this justification disappears, the advantage is disproportionate, and in such circumstances, the cost and impact on other taxpayers are insufficient to make the benefit legitimate and it resembles a tax privilege.

Keywords: tax incentives; tax equality; tax equity; tax privileges; tax neutrality, isonomy

Introducción

Con el recaudo de impuestos, mucho dinero de los contribuyentes se utiliza para pagar las cargas públicas que enfrentan los estados, de acuerdo con las reglas de cada sistema legal. Sin embargo, la tributación puede usarse no solo como una fuente de ingresos, sino también como una herramienta de política pública para estimular las actividades que el Estado considera beneficiosas para la sociedad.

Los incentivos fiscales son beneficios que proporcionan un tratamiento fiscal más favorable a algunos contribuyentes que a otros, ya que obtienen descuentos, exenciones y otras ventajas fiscales. Estas diferencias pueden tener propósitos legítimos desde una perspectiva de inversión: fomentar la inversión, crear empleos, ayudar al desarrollo de regiones (por ejemplo), proteger el medio ambiente o apoyar actividades que se consideran estratégicas.

Pero el uso de estas herramientas nos lleva a una situación en el derecho tributario constitucional que merece ser considerada: si la contribución para el pago de los costos de los gastos públicos es una carga que debe compartirse de la mejor manera posible según los principios de justicia y equidad, entonces no es sorprendente que la reducción de la obligación tributaria de algunas personas pueda llevar a cuestionar el estatus de las personas que aún están bajo la ley general. El problema no es simplemente si el Estado puede otorgar beneficios fiscales, sino cuál es el límite en el que puede diferenciar y cómo se relaciona esto con la igualdad.

La existencia de un tratamiento diferente no constituye por sí misma una violación de este principio, y la igualdad no requiere necesariamente que todos los contribuyentes soporten las mismas cargas, ya que puede haber razones objetivas para diferentes tratamientos. Lo que necesitamos saber es qué razones son suficientes para justificar esta diferencia y hasta qué punto un beneficio fiscal puede extenderse sin afectar injustificadamente a quienes no tienen acceso a él.

El escenario se complica más cuando se considera que los efectos de un incentivo no solo afectan a su beneficiario, porque una reducción fiscal también incluye ingresos que el Estado decide no recaudar y puede impactar las cargas fiscales, las condiciones de competencia y las decisiones de los agentes económicos. Por lo tanto, evaluar la legitimidad de un incentivo requiere mirar no solo el propósito declarado en el momento de su creación, sino también sus efectos y la persistencia de las razones que justificaron su existencia.

El problema legal en el corazón de esta reflexión puede formularse de la siguiente manera: ¿bajo qué criterios se puede determinar que un incentivo fiscal constituye una diferenciación constitucionalmente legítima, y en qué punto esa ventaja puede convertirse en un privilegio fiscal?

Para responder a esta pregunta, este artículo se concentra en el ordenamiento colombiano y toma la experiencia de Brasil como un referente que ayuda a iluminar el problema. Ambos países reconocen límites a la autoridad fiscal y han establecido criterios para la igualdad y la distribución de la carga tributaria, pero difieren significativamente en cómo se articulan en sus sistemas fiscales, lo que hace que la experiencia brasileña resulte útil para poner en perspectiva los desarrollos colombianos sin pretender equiparlos.

En Colombia, por ejemplo, el deber de contribuir a los gastos e inversiones del Estado se enmarca en la justicia y la equidad, y el sistema tributario se fundamenta en la equidad, eficiencia y progresividad. Basándose en estas disposiciones, la Corte Constitucional ha desarrollado una jurisprudencia que reconoce un amplio margen de configuración para el legislador en materia tributaria, pero al mismo tiempo somete los tratamientos diferentes a límites derivados de la igualdad y la equidad.

Brasil, por supuesto, ofrece un punto de comparación particularmente útil para este análisis. Su Constitución previene explícitamente tratamientos desiguales entre contribuyentes en los mismos casos y la tributación como función de su contribución. Esto se complementa con la experiencia del país con la competencia fiscal entre sus entidades federativas, y más recientemente la reforma de la tributación al consumo con el nuevo modelo de tributación con la implementación de la Enmienda Constitucional 132 de 2023 que garantiza explícitamente la neutralidad y restringe el tipo de beneficios fiscales que se pueden ofrecer.

Acudir a la experiencia brasileña no tiene como objetivo determinar, por ejemplo, cuál de los dos países proporciona un sistema fiscal más justo, ni trasplantar automáticamente soluciones de un ordenamiento a otro. Más bien, está destinada a poner de relieve, por contraste, algunos puntos de convergencia, diferencias y criterios que ayudan a comprender mejor los límites constitucionales de los incentivos fiscales en Colombia. Así, el análisis se apoya principalmente en fuentes constitucionales, normativas, jurisprudenciales y doctrinales colombianas, y recurre a la experiencia brasileña como referente puntual para ilustrar cómo otro sistema aborda la interacción entre diferenciación fiscal e igualdad.

El propósito de este artículo es analizar los criterios legales que nos permiten distinguir un incentivo fiscal constitucional de una ventaja que, a través de su justificación o efectos, también puede ser un privilegio fiscal. En lugar de examinar si los incentivos son buenas herramientas de política pública, deberíamos observar las condiciones bajo las cuales lo son para que la diferencia de tratamiento que traen sea compatible con los principios que subyacen a un sistema fiscal constitucionalmente legítimo.

La tesis es que los incentivos fiscales no violan el principio de igualdad al instituir un tratamiento fiscal diferente, y la legitimidad se basa en un propósito constitucionalmente aceptable, en criterios objetivos y verificables, y en una relación razonable y proporcionada entre el beneficio a otorgar y el propósito a servir. Pero no solo el punto del bien que se crea, sino su permanencia, costo fiscal, impacto en las personas que no reciben el bien y la competencia. Cuando la justificación para la diferencia desaparece, el beneficio se vuelve demasiado grande y el sacrificio fiscal no necesariamente está en línea con el beneficio público que se busca, entonces el incentivo no es una buena herramienta de política fiscal y es solo un privilegio. Basándonos en estos puntos, analizaremos las relaciones entre los incentivos fiscales y el principio de igualdad, luego

analizaremos los criterios que se han desarrollado para la diferenciación fiscal en Colombia y Brasil y cómo se ha aplicado el principio de neutralidad en este último país. Posteriormente, se identifican algunos puntos de contraste con la experiencia brasileña y, a partir de ellos, se propone una serie de criterios para evaluar la legitimidad de los incentivos en el ordenamiento colombiano.

Incentivos Tributarios y Principio de Igualdad: el Punto de Partida de la Tensión Constitucional

Como se mencionó anteriormente, los impuestos son uno de los principales instrumentos a través de los cuales el Estado obtiene los recursos necesarios para financiar sus funciones y satisfacer las necesidades colectivas, pero también pueden utilizarse para orientar algunos comportamientos económicos y sociales, estimular actividades consideradas relevantes o abordar situaciones que, por sus características, justifican una intervención diferenciada del Estado.

Aunque los impactos legales de los incentivos tributario no son necesariamente los mismos, son esenciales para el propósito de este artículo: permiten que ciertos contribuyentes, actividades o eventos económicos soporten una carga fiscal diferente a la que ocurriría con el régimen general.⁵ Por lo tanto, cada incentivo introduce algún grado de diferenciación y cuestiona por qué algunos contribuyentes reciben un trato más favorable que otros.

Por eso, el análisis de los incentivos fiscales no puede restringirse a si son convenientes desde una perspectiva económica. También deben pensarse a la luz de los principios constitucionales de distribución de cargas públicas. En Colombia, esta discusión comienza en términos de la obligación constitucional de contribuir a los gastos e inversiones del Estado a la luz de la justicia y la equidad, así como de los principios de equidad, eficiencia y progresividad que guían el sistema tributario (Constitución Política de Colombia, 1991).

Pero el reconocimiento de que un incentivo crea una diferencia no significa que sea un atentado contra el principio de igualdad, porque ni siquiera significa necesariamente que todos los contribuyentes deban tener las mismas cargas fiscales. Por el contrario, puede haber razones económicas, sociales o legales por las cuales el tratamiento fiscal es diferente. El problema desde una perspectiva constitucional es cuando las diferencias entre los contribuyentes son lo suficientemente grandes como para que el legislador les otorgue un tratamiento fiscal diferente.

La Corte Constitucional de Colombia ha reconocido esta posibilidad al afirmar que el legislador tiene un amplio margen de configuración para crear, modificar o eliminar beneficios fiscales. Pero este poder está limitado por principios constitucionales, en particular en igualdad y equidad (Corte Constitucional de Colombia, Sentencia C-333/17, 2017). La exención y otros beneficios fiscales son una excepción a la igualdad por definición, pero no una violación. Son válidos solo si la diferencia establecida es razonable desde un punto de vista constitucional.

⁵ En este artículo la expresión incentivos tributarios se utiliza en un sentido amplio para referirse a tratamientos fiscales favorables que reducen o modifican la carga que correspondería conforme al régimen general. Las distintas figuras —exenciones, exclusiones, deducciones, descuentos, créditos fiscales o tarifas diferenciales— conservan sus particularidades jurídicas y no deben entenderse como conceptos técnicamente equivalentes (véase Piñeros Perdomo, 1998)

Esa distinción es crucial para la tesis que hemos desarrollado en este artículo: diferenciación y privilegio no son conceptos equivalentes. Cada incentivo fiscal implica diferenciación, pero no toda diferenciación es privilegio, ya que la primera puede justificarse por razones constitucionalmente admisibles y el segundo comienza a tomar forma cuando la ventaja otorgada pierde justificación objetiva y razonable en comparación con aquellos que permanecen sujetos al régimen general.

En la Sentencia C-117 de 2018, al considerar la relación entre igualdad y equidad fiscal, la Corte sostuvo que las exenciones, exclusiones y beneficios pueden ser constitucionales siempre que el tratamiento diferencial esté razonablemente justificado. La Corte también dijo que la equidad horizontal está condicionada a tratar a sujetos o eventos que se encuentran en situaciones sustancialmente similares, a menos que existan razones de política económica, social y fiscal que justifiquen un tratamiento diferente (Corte Constitucional de Colombia, Sentencia C-117/18, 2018).

De ahí que lo primero a considerar sea que la existencia de un propósito legítimo no basta, por sí sola, para justificar cualquier incentivo. La creación de empleo, el desarrollo regional o la protección ambiental, la promoción empresarial o la reducción de desigualdades pueden ser objetivos constitucionales; pero simplemente mencionarlos no explica necesariamente por qué algunos contribuyentes deberían obtener una ventaja, cuál debería ser su magnitud o cuánto tiempo debería mantenerse.

Y esta diferencia se refleja en la propia jurisprudencia constitucional: en la Sentencia C-333 de 2017, por ejemplo, la Corte encontró constitucional un beneficio dirigido al emprendimiento juvenil porque vinculaba los beneficios a la inserción de los jóvenes en el mercado laboral, la dificultad de los jóvenes para acceder al mercado laboral y el objetivo de promover su participación económica. La medida no era ilegítima solo porque el legislador dijo que quería crear empleos; la Corte consideró el objetivo en cuestión y si reducir cargas podría ser una buena manera de lograrlo.

Este razonamiento permite trasladar el análisis a otros incentivos, como decir que un beneficio fiscal que fomentaría la inversión en una zona económicamente rezagada puede tener un propósito legítimo. Pero aún sería necesario considerar por qué algunos sujetos son beneficiarios y otros no, si el criterio para diferenciarlos está relacionado con el problema en cuestión y si el impacto del beneficio es razonable en comparación con lo esperado. Sin embargo, un propósito formulado en términos amplios solo puede justificar prácticamente cualquier tratamiento preferencial.

Además, los efectos de un incentivo no solo recaen en el receptor, ya que la equidad fiscal también necesita considerar la posición de los contribuyentes que permanecen sujetos al régimen general. La Corte Constitucional ha dicho que este principio es para evaluar la distribución de cargas y beneficios en el sistema, y para evitar cargas excesivas o grandes beneficios que ignoren las condiciones económicas de los sujetos.

Por ejemplo, hay beneficiarios y no beneficiarios que compiten en el mismo mercado; dos empresas que operan en el mismo mercado probablemente tendrán una carga fiscal muy diferente como resultado de un incentivo para una de ellas. Esta diferencia puede tener consecuencias que van más allá de la relación entre el Estado y el contribuyente favorecido, afectando los costos

operativos, las decisiones de inversión y, dependiendo del tipo de medida, cómo operar y cuáles son las condiciones bajo las cuales compiten.

Esto no significa que cualquier efecto competitivo haga que el incentivo sea ilegítimo, y una diferencia de esta naturaleza puede estar plenamente justificada por el propósito perseguido por la política pública. Lo que es cuestionable es asumir que los efectos sobre terceros son irrelevantes para evaluar la razonabilidad del beneficio. Si el principio de igualdad requiere comparar la situación de quienes reciben tratamientos diferentes, entonces el análisis debe necesariamente incluir la posición de aquellos excluidos de la ventaja. Pero hay otro factor que debe tenerse en cuenta al considerar el costo fiscal del incentivo. Cuando otorgamos un beneficio, significa que el Estado pierde, total o parcialmente, los recursos que habría recibido bajo el régimen general. Esto no quiere decir que el incentivo sea ilegítimo, ya que la pérdida de ingresos puede justificarse si es útil para obtener un beneficio económico, social o ambiental relevante. Pero sí plantea la cuestión de si el costo asumido es razonable si vamos a obtener lo que buscamos en el resultado público.

Esto lleva a un tema central para la reflexión propuesta, a saber, que la legitimidad del incentivo no solo debe examinarse en el momento de su creación. Las condiciones económicas y sociales que justificaron una medida pueden cambiar con el tiempo, lo que significa que un sector que necesitaba estímulos en una etapa determinada puede ya no necesitarlos; una región puede superar las condiciones que motivaron un trato preferencial; o un incentivo diseñado para producir ciertos resultados puede resultar ineficaz después de varios años.

Además de la razón por la cual se otorga el beneficio, vale la pena preguntarse si hay razones que justifiquen su permanencia y cuál es la diferencia con eso, ya que no implica que una ventaja fiscal adecuada en su origen pueda mantenerse indefinidamente y no ser sostenible. La justificación de los incentivos, desde la perspectiva de este artículo a defender, debe mantenerse en el tiempo si es posible y también deben existir mecanismos para evaluar sus resultados.

La igualdad, por lo tanto, tiene una dimensión más allá de la comparación entre quienes tienen un beneficio fiscal y quienes no lo tienen, ya que implica evaluar la justificación del beneficio otorgado y qué impacto tiene, junto con el principio de equidad, hasta el punto de que permite considerar cómo se asigna el sistema tributario a los impuestos y los beneficios del beneficio, por lo que la Corte Constitucional ha reconocido la equidad tributaria como una especie de igualdad pero también como un límite al ejercicio del poder legislativo en materia fiscal.

Además, la igualdad no implica, por sí misma, ninguna prohibición de los incentivos fiscales, ya que entenderlo de esta manera limitaría el uso legítimo del sistema tributario para que pueda lograr algunos objetivos económicos y sociales y abordar algunas de las diferencias relevantes, por lo que su aplicación debe diseñarse para evaluar si hay suficientes razones por las cuales hay un tratamiento diferenciado y si tales razones son razonables para el beneficio fiscal que proporciona.

Con base en lo anterior, se puede argumentar que el límite entre incentivo y privilegio no es necesariamente que el legislador le dé el nombre a la medida o solo el propósito de esta. Para establecer su validez, al menos deben considerarse el propósito de la diferenciación, las

características de sus beneficiarios, la relación entre el incentivo y el objetivo, la intensidad y duración de la ventaja, y cómo afecta a quienes permanecen sujetos al régimen general.

Este enfoque presenta una primera conclusión: el incentivo fiscal es de gran importancia en relación con el principio de igualdad no porque establezca una diferencia, sino porque esa diferencia debe ser justificable. El tema del privilegio surge cuando la ventaja no será una explicación constitucionalmente suficiente para otros contribuyentes y es importante ver los parámetros para hacer esta evaluación y cómo el sistema legal colombiano ha articulado los principios de igualdad y equidad con el amplio poder legislativo de configuración en materia tributaria.

Colombia: Igualdad y Equidad Como Límites a la Diferenciación Tributaria

En la legislación colombiana, el análisis constitucional de los incentivos fiscales parte de la idea de que el legislador tiene un amplio margen para configurar el sistema tributario, pero ese no es el caso. La Constitución otorga al legislador el poder de presentar impuestos, pero también establece normas a las que deben ajustarse las leyes. El numeral 9 del artículo 95 de la Constitución Política exige que cada ciudadano contribuya al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado en el marco de la justicia y la equidad, y el artículo 363 declara que el sistema tributario se basa en la equidad, eficiencia y progresividad.⁶ Estas son referencias constitucionales y, por lo tanto, deben ayudar a evaluar las medidas de diferenciación y los incentivos fiscales. La Corte Constitucional ha desarrollado una regla general para los incentivos fiscales que es crítica en términos de que la equidad es una verdadera manifestación del principio de igualdad en materia fiscal y, sin embargo, también limita el poder del legislador para gravar.

La equidad es de particular importancia al evaluar los incentivos fiscales y cómo se transfieren las cargas fiscales entre los contribuyentes y se otorgan y distribuyen los beneficios en el sistema tributario. El contenido de la Sentencia C-056 de 2019 resumió esta idea al decir que la equidad fiscal busca evitar "cargas excesivas o beneficios exagerados" (Corte Constitucional de Colombia, Sentencia C-056/19, 2019). Desde esta perspectiva, un incentivo puede plantear cuestiones constitucionales no solo por las condiciones de acceso a él, sino también si el beneficio obtenido es desproporcionado en relación con su propósito.

Esto es crucial si los contribuyentes, con ingresos similares, reciben un tratamiento fiscal diferente, ya que debe haber una explicación objetiva de por qué no lo hacen. Cuanto más se concede la ventaja y menor es la diferencia entre quienes obtienen el beneficio y quienes no, más justificación debe haber para el tratamiento preferencial.

La equidad también es especialmente relevante para este análisis en sus dos dimensiones, horizontal y vertical: quienes tienen la misma capacidad económica deben, en principio, recibir el mismo tratamiento fiscal, mientras que quienes tienen una mayor capacidad económica deben soportar una carga proporcionalmente mayor (Corte Constitucional de Colombia, Sentencia C-057/21, 2021). La equidad horizontal opera como un límite particularmente exigente frente a los incentivos, porque una ventaja fiscal que distingue entre contribuyentes que se encuentran en

⁶ Sobre la vigencia y el alcance de estos principios como parámetros de justicia tributaria en el ordenamiento colombiano, véase Sánchez Cubides y Guío Guerrero (2022)

situaciones comparables, sin que exista una justificación constitucional para ello, desconoce ese mandato. La doctrina nacional ha advertido, en el mismo sentido, que los beneficios tributarios que se acumulan o se prolongan más allá de lo necesario terminan siendo una de las principales fuentes de inequidad horizontal del sistema, en la medida en que reducen la carga de unos contribuyentes sin una razón suficiente frente a quienes están en su misma situación (Toro-Londoño, 2021). La Corte ha dicho, con todo, que el legislador cuenta con un amplio margen de configuración fiscal y que el control constitucional no puede partir de la idea de que cualquier diferenciación es, por sí misma, inconsistente con la igualdad.

Esto es, en principio, una forma de ver la igualdad como una condición para la uniformidad, ya que los incentivos perderían cualquier utilidad como instrumentos de política pública si no se permitiera al legislador proponer un tratamiento diferente de un lado del asunto. Entonces, si esto se hace sin ninguna razón para explicar por qué algunos contribuyentes tienen una ventaja y otros, en una situación similar, permanecen sujetos al régimen general, entonces surge el problema.

Para evaluar este tipo de diferencias, la jurisprudencia colombiana se ha basado en la igualdad o proporcionalidad: debido al amplio rango de configuración legislativa, en materia fiscal el escrutinio generalmente comienza desde una intensidad menos estricta. En la Sentencia C-060 de 2018, la Corte sostuvo que una medida puede pasar esta prueba si el propósito perseguido es legítimo, los medios utilizados no están constitucionalmente prohibidos y son adecuados para lograr el propósito buscado (Corte Constitucional de Colombia, Sentencia C-060/18, 2018).

Esta lógica es importante para el estudio de los incentivos porque muestra que hay un propósito legítimo, pero no suficiente para justificar un tratamiento fiscal diferenciado, ya que debe haber alguna relación razonable entre el beneficio otorgado y el objetivo que se pretende alcanzar. De lo contrario, prácticamente cualquier incentivo podría justificarse a través de propósitos generales como la creación de empleo, la inversión, el desarrollo regional, la innovación o la protección ambiental. Por lo tanto, para demostrar que es una verdadera medida de política pública, no es suficiente saber para qué se creó el beneficio, sino que también es necesario saber quién se beneficia, por qué se beneficia y cuál es la intensidad de la ventaja otorgada.

La equidad fiscal añade otro factor a esta evaluación: permite observar la capacidad económica del contribuyente y determinar si se han establecido tratamientos irrazonables entre sujetos en situaciones similares. Eso requiere que el incentivo no sea solo una medida única, sino que se considere en el contexto de todo el sistema tributario.

Por su parte, la Sentencia C-489 de 2023 es un paso clave en esta dirección al reconocer la naturaleza sistémica y estructural de la equidad fiscal y señalar, desde la perspectiva de la equidad horizontal, que las normas fiscales no deben establecer "cargas o beneficios fiscales irrazonables y desproporcionados" entre contribuyentes comparables (Corte Constitucional de Colombia, Sentencia C-489/23, 2023).

La naturaleza sistémica de la equidad es especialmente importante porque un incentivo podría parecer razonable si se estudia solo y producir un resultado diferente cuando se tiene en cuenta con los otros beneficios fiscales. Un contribuyente o sector económico puede obtener muchas exenciones, deducciones, descuentos o tratamientos especiales y no todos tienen la misma

justificación, pero todos en conjunto pueden resultar en una reducción de la carga que es difícil de explicar en términos de otros sujetos que tienen la misma capacidad de producción.

Lo anterior muestra cómo la justificación de un incentivo no debe verse solo de manera aislada, sino que debe considerarse a través del lente del sistema tributario. Lo primero es ver si una medida dada tiene alguna justificación constitucional y lo segundo es ver si el resultado que produce cuando se pone con el resto del sistema tributario. Desde el principio de igualdad, ambas dimensiones son de interés porque la distribución efectiva de las cargas públicas no es una que dependa solo de los méritos de cada beneficio que consideramos individualmente, sino también del efecto acumulativo de las normas que determinan cuánto termina contribuyendo cada sujeto. La capacidad de contribuir también es parte de este análisis, porque, aunque en Colombia no está explícitamente definida en el Artículo 363 de la Constitución, la jurisprudencia constitucional la ha relacionado con el principio de equidad. Esta relación nos permite determinar si las cargas y beneficios fiscales corresponden a las condiciones económicas de los contribuyentes y proporciona otro criterio para determinar si una diferencia en el tratamiento está suficientemente justificada.

A partir del desarrollo jurisprudencial colombiano, se pueden plantear tres preguntas importantes para el análisis de los incentivos fiscales: si los beneficiarios y los excluidos están realmente en situaciones comparables; si existe un propósito constitucionalmente admisible que explique el tratamiento diferente; y si la ventaja otorgada mantiene una relación razonable con ese propósito sin producir un resultado manifiestamente desproporcionado.

Estas preguntas aún no constituyen el esquema de evaluación que se propondrá más adelante en el artículo, sino que se basan en el desarrollo constitucional colombiano y los límites en los que opera el poder legislativo en los beneficios fiscales.

Con base en estos criterios, se puede argumentar que el modelo colombiano no prohíbe la diferenciación fiscal ni asume que todo incentivo constituye un privilegio; por el contrario, reconoce un amplio espacio para que el legislador utilice la fiscalidad como un instrumento de intervención económica y social, siempre que la diferencia pueda justificarse a la luz de los principios de igualdad y equidad y no produzca cargas o ventajas irrazonables.

Este es un criterio crucial para la reflexión que proponemos aquí en este artículo, que el privilegio no se trata de si un contribuyente paga menos, sino de cuándo ya no hay una razón constitucionalmente suficiente para decir por qué debería pagar menos que otro que está en una posición similar. Y la razonabilidad del beneficio no debería ser solo el tipo de beneficio que se hizo en el momento en que se creó o el tipo de beneficio que todavía está ahí ahora y puede sostenerse, debería ser el tamaño, la permanencia y el efecto del sistema fiscal.

Así, la experiencia colombiana permite identificar un primer conjunto de límites constitucionales sobre los incentivos fiscales: igualdad entre sujetos similares, equidad en la distribución de cargas y beneficios, consideración de la capacidad económica, la existencia de un propósito legítimo y la razonabilidad de la diferenciación. Estos límites se vuelven aún más importantes si se comparan con un sistema legal que reconoce explícitamente la capacidad de contribuir en su texto constitucional y que también ha experimentado los efectos de los incentivos en la competencia entre entidades federales, como es el caso de Brasil, cuya experiencia nos permite agregar nuevos elementos al análisis.

Brasil: igualdad tributaria, capacidad contributiva y límites a los beneficios fiscales

El sistema legal brasileño está estrechamente relacionado con el de Colombia, ya que la igualdad tributaria se establece claramente como una limitación a la capacidad de imponer impuestos. El artículo 150, numeral II de la Constitución Federal prohíbe a la Unión, los Estados, el Distrito Federal y los municipios imponer un tratamiento diferente a situaciones similares de los contribuyentes. De la misma manera, el párrafo uno del artículo 145 establece que los impuestos serán personales y se graduarán de acuerdo con la capacidad económica del contribuyente (Brasil, 1988, arts. 145, § 1, y 150, II).

La relación entre estos dos principios muestra otra preocupación similar a la de Colombia, y consiste en que la distribución de las cargas tributarias no puede basarse en diferencias sin justificación razonable. Pero la Constitución brasileña hace particularmente clara la relación entre igualdad y capacidad contributiva, ya que esta última es el criterio para entender las diferencias de ingresos entre los contribuyentes económicamente relevantes.

Lo expuesto no significa que el principio de isonomía en términos legales (tratamiento legal igual para los ciudadanos en las mismas circunstancias y tratamiento igual para la misma situación) una ley de tratamiento igual impida disfrutar de beneficios fiscales; como en Colombia, el tratamiento diferenciado puede usarse para lograr objetivos económicos y sociales legítimos constitucionalmente y hay una relación entre lo que se conoce y lo que se pretende; en otras palabras, la igualdad tributaria no significa que todos los contribuyentes sean tratados de la misma manera, pero la igualdad tributaria no es inconsistente; la igualdad tributaria es un tema que puede cumplirse mediante un tratamiento diferente de los contribuyentes y no sin una razón.

Esta distinción es permitida por el Tribunal Supremo Federal y un caso reciente se presentó en la ADI 7.174, que fue adoptada en 2024, se discutió la constitucionalidad de los cambios al régimen de Zonas de Procesamiento de Exportación (ZPE). Estas zonas tendrían tratamientos fiscales especiales vinculados, entre otros propósitos, a las exportaciones y el desarrollo económico, y los desequilibrios regionales. El STF encontró que el régimen no violaba la isonomía fiscal ni la libre competencia y señaló que la diferenciación era consistente con los objetivos legítimos constitucionalmente de desarrollo nacional y reducción de la desigualdad regional (Supremo Tribunal Federal, 2024).

Esto es muy útil para la reflexión propuesta porque muestra que un beneficio fiscal no se convierte en un privilegio al favorecer a un cierto grupo de contribuyentes, por lo que el tema decisivo es la justificación de esa diferencia. Si las condiciones particulares de una actividad, una región o un grupo están relacionadas con el propósito de política pública perseguido, entonces el tratamiento favorable puede ser compatible con la igualdad. La misma conclusión puede hacerse desde el lado opuesto, ya que la isonomía puede perder su utilidad si cualquier diferencia formal es suficiente para justificar un tratamiento fiscal preferencial. Por lo tanto, el contraste solo debe tener en cuenta aquellas cosas relacionadas con el propósito de la norma, lo que no permite inferir que la capacidad contributiva puede permitir evaluar si la diferencia fiscal responde a condiciones económicas relevantes o, por el contrario, termina otorgando una ventaja que no corresponde a la situación de sus destinatarios.

En Brasil, también hay un elemento que hace que los incentivos sean un problema para la estructura federal, ya que durante décadas el uso de beneficios para el ICMS (Impuesto sobre la Circulación de Bienes y Servicios) de los Estados ha generado fuertes controversias sobre la llamada guerra fiscal en la que diferentes entidades federales utilizaron tratamientos fiscales favorables para atraer inversiones a sus territorios. Esta lección muestra que un incentivo puede perseguir un propósito legítimo desde la perspectiva de quien lo otorga, pero al mismo tiempo tener efectos problemáticos en otros territorios, contribuyentes o condiciones competitivas.

Tales aspectos ofrecen un elemento particularmente útil como referente, en la medida en que la legitimidad de un incentivo no debe medirse únicamente por sus méritos o desventajas de la entidad pública que lo otorga o su beneficiario, sino que también debe considerarse el impacto que la medida tendrá en terceros y en el sistema tributario en su conjunto. Una política destinada a atraer inversiones puede ser razonable, pero su significado se transforma si en el proceso crea diferencias fiscales injustas o traslada su costo a otros sectores de la economía.

Luego, la experiencia brasileña apoya los criterios identificados en Colombia, por cuanto ambos sistemas legales la igualdad permite tratamientos diferentes cuando hay una razón constitucional para ello. En Brasil, sin embargo, contribuye específicamente la capacidad económica como un factor en la graduación de los impuestos y muestra en su experiencia federal que los incentivos también deben verse desde sus efectos en la competencia y en otros miembros del sistema.

Al final, la experiencia brasileña permite reafirmar una de las ideas principales de este artículo, que el problema constitucional no es la existencia del beneficio, sino las razones que justifican la diferencia y en qué resultaría. Esta visión es aún más destacada a la luz de la reciente reforma tributaria brasileña en la que la neutralidad se hizo explícitamente parte del nuevo modelo de tributación al consumo, así como restricciones clave en la concesión de tratamientos fiscales diferenciados, lo que nos permite agregar nuevos aspectos al análisis.

La Reforma Tributaria Brasileña: Neutralidad y Una Nueva Mirada Sobre Los Incentivos Tributarios

La reforma tributaria brasileña traída por la Enmienda Constitucional 132 de 2023 es un aspecto muy importante en el análisis de incentivos fiscales, especialmente en el área de la tributación al consumo. Uno de los cambios más importantes fue la creación del Impuesto sobre Bienes y Servicios (IBS) con competencia compartida entre los Estados, el Distrito Federal y los municipios y la Contribución sobre Bienes y Servicios (CBS) bajo la supervisión de la Unión. Este nuevo modelo tiene como objetivo desarrollar gradualmente una estructura tributaria con diferentes regímenes y tratamientos fiscales.

Para el propósito de este artículo, uno de los aspectos más importantes de la reforma es la incorporación expresa del principio de neutralidad tal como se expresa en el artículo 156-A de la Constitución que especifica que el IBS estará informado por este principio y también que "no se otorgarán incentivos y beneficios financieros o fiscales" excepto por las excepciones previstas por la propia Constitución (Brasil, 2023, art. 156-A, § 1, X).

Usando esta disposición, la forma en que se entienden y justifican los tratamientos fiscales diferenciados cambia, ya que la regla general ya no es la amplia posibilidad de usar beneficios dentro del impuesto y se mueve para favorecer una estructura uniforme donde las excepciones deben encontrar fundamento constitucional. Eso no significa que Brasil haya eliminado todos los tratamientos diferenciados, ya que la misma reforma contempla reducciones de tasas, exenciones y regímenes específicos para ciertos bienes, servicios, actividades y grupos. Lo relevante es que tales diferencias aparecen delineadas en el propio diseño constitucional.

El principio de neutralidad apoya esta orientación, que se refleja en la Ley Complementaria 214 de 2025, que reguló el IBS y el CBS, que estipuló que ambos impuestos no pueden distorsionar las decisiones de consumo y organización de la actividad económica, y que cualquier excepción era constitucional y legal (Brasil, 2025, art. 2º). Se deduce que la imposición tiene como objetivo evitar que las decisiones económicas de los agentes se vean afectadas lo menos posible, excepto cuando hay una razón para hacerlo para romper esta regla. Esto es muy relevante para la discusión de la igualdad y el privilegio, porque los incentivos fiscales pueden afectar las decisiones de inversión, producción o ubicación empresarial precisamente porque cambian el costo fiscal de una opción respecto a la otra. Y esta libertad puede usarse de manera legítima para avanzar en los objetivos de política pública, pero también puede llevar a una ventaja competitiva no siempre justificada.

La neutralidad y la igualdad no son principios equivalentes, pero pueden complementarse en el análisis de incentivos. Así como la igualdad pregunta si hay una razón para tratar de manera diferente a los contribuyentes comparables, la neutralidad pregunta si esa diferencia no influye injustificadamente en las decisiones económicas o en las condiciones de competencia, y cuando las combinamos entre sí, amplían el alcance más allá de la relación del Estado con el beneficiario.

La reforma brasileña no asume que toda diferenciación sea indeseable, ya que la Enmienda Constitucional 132 de 2023 contempla tratamientos específicos y reducciones para ciertos sectores y bienes (educación, salud, productos agrícolas o algunas actividades culturales) y también mantiene mecanismos relacionados con objetivos regionales y sociales (Brasil, 2023, art. 9º). Esto confirma que la neutralidad no funciona como una prohibición absoluta de intervenir a través de la imposición, sino como una regla general contra la cual las excepciones necesitan una justificación particular.

Además, esto es muy importante para la tesis de este artículo, en el sentido de que si el tratamiento diferente es una excepción en un modelo orientado por la neutralidad, entonces será importante explicar por qué debería existir, quién debería recibirlo y qué objetivo público justifica desviarse de la regla general. Concluiremos que la excepción puede ser legítima, pero precisamente porque lo es, necesita una razón que la distinga de una ventaja que no sea lo suficientemente fuerte como para hacerla legítima.

Desde esta perspectiva, la reforma brasileña aporta un elemento adicional para examinar el problema planteado en Colombia, porque mientras el sistema colombiano ha construido los límites a los beneficios principalmente desde la igualdad, la equidad y la razonabilidad de la diferenciación, el nuevo modelo brasileño incorpora expresamente la neutralidad y restringe constitucionalmente la concesión de incentivos en el IBS.

Esto no significa que uno de los dos sistemas garantice una imposición más justa por sí mismo, pero sí señala una diferencia relevante en la forma de enfrentar los tratamientos preferenciales. También nos permite concluir que los cambios recientes en el sistema tributario de Brasil apoyan la comprensión de que los incentivos deben verse como tratamientos diferenciados que necesitan una justificación suficiente, y no como ventajas cuya legitimidad deriva únicamente del hecho de haber sido establecidas por el legislador.

Esta conclusión prepara el contraste con la experiencia brasileña, ya que ambos sistemas reconocen espacios para tratamientos fiscales diferenciados, pero los criterios utilizados para controlar estas diferencias no son los mismos. Examinar ese contraste será de mucha utilidad para avanzar hacia la pregunta central de este trabajo, que se enmarca en la tensión de dos escenarios opuestos: un cuándo una ventaja fiscal retiene la condición de un instrumento legítimo de política pública y cuándo, por el contrario, comienza a adquirir las características de un privilegio.

Colombia y Brasil: Puntos de Contraste a Partir de la Experiencia Brasileña

Volviendo a la experiencia brasileña como referente, y sin pretender que ambos ordenamientos sean equiparables, es posible notar que, aunque los dos países tienen sistemas fiscales específicos y sujetos a límites constitucionales, los criterios que emplean para controlar la diferenciación fiscal no son los mismos. En Colombia, el desarrollo constitucional se ha apoyado principalmente en la igualdad y la equidad tributaria; en Brasil, la isonomía está explícitamente relacionada con la capacidad del contribuyente y, en el nuevo modelo de impuesto al consumo, con el principio de neutralidad.

La primera diferencia es la capacidad económica, ya que en Colombia se trata principalmente de la relación entre equidad, progresividad y distribución de cargas públicas. Sin embargo, en Brasil, el numeral 1 del artículo 145 de la Constitución dice que los impuestos se graduarán según la capacidad económica del contribuyente siempre que sea posible. A pesar de esta diferencia en la forma constitucional, sigue siendo un factor para evaluar si existen suficientes circunstancias en las que deben soportarse diferentes cargas fiscales.

El contraste es aún más notable cuando consideramos los efectos de los beneficios fiscales, ya que el sistema federal brasileño ha ampliado la discusión más allá de la relación entre el Estado y el contribuyente, según se explicó a propósito de la guerra fiscal en el apartado anterior (Brasil, 1988, art. 155, § 2, XII, g; Brasil, 1975).

Este aspecto se amplifica en la reforma tributaria brasileña porque incorporan la neutralidad y la prohibición constitucional de incentivos en el IBS (excepto por excepciones explícitamente dadas), girando hacia un modelo en el que los tratamientos diferenciados son más limitados (Brasil, 2023, art. 156-A, § 1, X). Colombia no tiene una regla constitucional equivalente: el control de estas medidas sigue basándose en gran medida en el principio de igualdad, equidad y la prueba de razonabilidad establecida por la jurisprudencia constitucional.

Las principales diferencias y puntos de convergencia se pueden resumir de la siguiente manera:

Tabla 1. *Relación de criterios relevantes para el análisis de los incentivos tributarios en Colombia y Brasil*

Criterio de comparación	Colombia	Brasil
Base de igualdad fiscal	Igualdad y equidad fiscal	Isonomía fiscal
Capacidad económica	Vinculada con la equidad y la progresividad	Reconocida expresamente como criterio constitucional
Control de tratamientos diferenciados	Razonabilidad y proporcionalidad de la diferencia	Isonomía, capacidad contributiva y razonabilidad
Dimensión territorial	No forma parte de nuestro análisis en este documento	Federalismo y experiencia de la <i>guerra fiscal</i>
Neutralidad	No aparece como un principio fiscal constitucional general	Principio expreso del IBS y desarrollado para IBS/CBS

Nota: La tabla fue elaborada con base en Constitución Política de Colombia (1991), Constituição da República Federativa do Brasil (1988), Congresso Nacional [Brasil] (2023) y la jurisprudencia constitucional analizada en este artículo.

Es decir, la experiencia brasileña arroja luces que resultan útiles para el análisis colombiano. El enfoque colombiano permite evaluar la diferencia desde la distribución equitativa de cargas y beneficios; el enfoque brasileño plantea una preocupación más visible por los efectos económicos y territoriales de los tratamientos preferenciales. La neutralidad mantiene esta última perspectiva al subrayar los efectos que la tributación puede tener en las decisiones económicas.

Esto contrasta con el problema que se planteó inicialmente y es que la evaluación de un incentivo no debe agotarse en decidir si hay una diferencia legalmente justificable entre los contribuyentes. También se debe considerar la magnitud del beneficio y el impacto que tiene en el sistema, y esto sería la base para especificar, en la siguiente sección, cuándo un buen tratamiento fiscal se convierte en un privilegio.

¿Cuándo el beneficio tributario deja de ser una diferenciación legítima y se convierte en privilegio?

Los ejemplos que hemos presentado aquí confirman que el límite entre beneficio y privilegio no solo se basa en el tratamiento fiscal, sino que no termina donde solo el buen tratamiento fiscal es lo suficientemente bueno para justificarlo.

Esta evaluación debe ir más allá del propósito del legislador porque un incentivo puede haber sido creado para promover el empleo, la inversión, la innovación o el desarrollo regional y, sin embargo, ser cuestionable si sus beneficiarios no presentan una condición que explique razonablemente el tratamiento preferencial o si la ventaja otorgada es mayor de lo necesario para lograr el objetivo propuesto. En estos casos, el propósito aún puede tener sentido, pero el diseño concreto del beneficio puede no ser necesariamente así.

Sin embargo, el privilegio también puede surgir con el tiempo, en cuyo caso, el incentivo que lo justificó puede desaparecer o cambiar y el beneficio aún permanece en el sistema fiscal. De ahí que la legitimidad de estas medidas no es segura desde el principio de estas medidas, porque

un beneficio que no responde a las condiciones que lo justificaron puede convertirse en una ventaja difícil de sostener frente a otros contribuyentes.

En este punto, la proporcionalidad es de especial importancia y esto se ejemplifica con lo que muestra la Corte Constitucional: que la equidad fiscal impide que el sistema imponga "cargas excesivas o beneficios exagerados" (Corte Constitucional de Colombia, Sentencia C-056/19, 2019). Por eso debemos tener cuidado no solo de decir que no se trata solo de quién tiene acceso al incentivo, sino de decir que el problema es determinar quién es elegible para recibir el incentivo; sino también preguntar si el alcance del incentivo es razonable con respecto a la razón para perseguir la tarea.

La experiencia brasileña, tomada aquí como referente, añade otra dimensión en términos del impacto de la ventaja en el entorno económico, ya que la inclusión de la neutralidad en el nuevo modelo de impuesto al consumo muestra una preocupación por evitar que el sistema fiscal distorsione injustificadamente las decisiones económicas (Brasil, 2025, art. 2º). Desde esta perspectiva, un incentivo puede ser problemático cuando la ventaja que otorga altera significativamente las condiciones competitivas sin que ese efecto encuentre suficiente apoyo en el objetivo público perseguido. Esto pasa, por ejemplo, cuando el tratamiento preferencial mejora notablemente la posición económica de algunos contribuyentes frente a otros que hacen actividades parecidas, pero que siguen sujetos al régimen general.

Por eso, no basta con revisar si el incentivo tiene una finalidad legítima, sino que se debe ir más allá y preguntarse si la diferencia de trato que produce es razonable y proporcionada frente al fin trazado, establecer si la ventaja fiscal genera una distorsión de la competencia mayor a la necesaria para lograr su propósito original, o si termina beneficiando a cierto sector o contribuyentes sin que exista una razón objetiva que lo justifique, entonces el tratamiento diferenciado empieza a quedarse sin fundamento y se acerca peligrosamente a lo que sería un privilegio. Al final, el efecto que un incentivo tiene sobre la competencia es un criterio esencial para juzgar si realmente es legítimo dentro del sistema tributario en su conjunto.

La discusión de los incentivos generalmente se centra en las razones de su creación, pero menos en lo que sucede después de eso, y es necesario que esto sea considerado al momento analizarlos. Por ejemplo, si el Estado va a pagar un costo financiero para obtener un resultado de interés general, es razonable preguntar cuándo y por cuánto tiempo la medida permanece en vigor y si continúa cumpliendo su función. Si es así, entonces, ¿qué pasará con los resultados de una política temporal que se convierte en una ventaja permanente?

Basado en ello, desde la posición asumida en este artículo, el privilegio fiscal es una ventaja fiscal que no es un beneficio que no puede justificarse debido a su alcance, permanencia o efectos. Así, no se trata de asignar una connotación negativa a todo tratamiento preferencial, sino de establecer un límite conceptual para distinguir aquellos incentivos que aún son útiles y no son, en ningún sentido, favorables hacia otros de aquellos que están a favor de sujetos específicos sin ninguna relación razonable con el interés general.

Esta definición nos permite avanzar hacia una cuestión práctica de cómo evaluar esa legitimidad sin depender únicamente de evaluaciones generales sobre la conveniencia del beneficio. Tomando como base los elementos y requisitos encontrados en Colombia y, como

referente, en Brasil, la siguiente sección establecerá un conjunto concreto de criterios para llevar a cabo esta evaluación, y expondremos un caso que permitirá entender de manera clara los inconvenientes que se presentan al momento de aplicar tales beneficios.

Un ejemplo colombiano reciente permite ver estas dificultades de implementación en la práctica: el caso de los incentivos asociados a la política de reducción de los plásticos de un solo uso. La Ley 2232 de 2022 estableció la prohibición y sustitución gradual de ciertos plásticos de un solo uso como medida ambiental, y ese mismo marco de metas de aprovechamiento sirvió de referencia a la Ley 2277 de 2022, que creó el impuesto nacional sobre los productos plásticos de un solo uso utilizados para envasar, embalar o empaquetar bienes y, a la vez, incorporó su propio incentivo: el impuesto no se causa cuando el sujeto pasivo presenta una Certificación de Economía Circular que acredite, entre otros aspectos, contenido de material reciclado, gestión de residuos e inversión en ecodiseño (Colombia, Ley 2277 de 2022, arts. 51-52; Colombia, Decreto 0509 de 2026). La misma ley ordenó que esa certificación fuera reglamentada en un plazo de seis meses, pero la reglamentación efectiva solo llegó casi tres años después, en mayo de 2026, lo que dejó a los sujetos pasivos sin una vía cierta para acceder al beneficio durante ese período. Esta situación evidencia que la efectividad de un tratamiento tributario con función incentivadora no depende únicamente de su consagración legal, sino también de la existencia oportuna de los mecanismos que permitan acceder a él. La demora en su reglamentación dificultó, durante ese período, la materialización del tratamiento previsto por el legislador y permite observar, en un caso concreto, la distancia que puede surgir entre el diseño normativo de un incentivo y su aplicación efectiva.

Criterios para evaluar la legitimidad de los incentivos tributarios en Colombia, a la luz de la experiencia brasileña

Como se explicó en el apartado anterior, Colombia y Brasil comparten el punto de partida de someter la diferenciación fiscal a límites constitucionales, pero divergen en los criterios que utilizan para controlarla: el primero se apoya principalmente en la igualdad y la equidad tributaria, y el segundo incorpora expresamente la capacidad contributiva y, más recientemente, la neutralidad. Con base en esa convergencia y esas diferencias, a continuación, se propone un esquema de criterios pensado para el ordenamiento colombiano.

Las principales diferencias y puntos de convergencia se pueden resumir de la siguiente manera:

Tabla 2. *Esquema propuesto para evaluar la legitimidad de los incentivos tributarios*

Pregunta	Aspecto que se evalúa
¿Quién obtiene el beneficio?	Existencia de características objetivas que justifiquen la selección de los beneficiarios.
¿Por qué lo obtienen?	Un claro interés público que marca la diferencia.
¿Qué relación existe entre el beneficio y el objetivo?	Vínculo razonable entre la ventaja otorgada y el resultado deseado.
¿Quién paga el costo y qué impacto tiene?	El costo y su impacto en otros contribuyentes, las finanzas públicas y la competencia
¿Cuándo debe revisarse o finalizarse?	Permanencia de la justificación y validez de la situación y el

Nota: La tabla fue elaborada teniendo como referencia los criterios de igualdad, equidad, razonabilidad y proporcionalidad desarrollados por la Corte Constitucional de Colombia, especialmente en las Sentencias C-333/17 y C-056/19, y los principios de isonomía, capacidad contributiva y neutralidad examinados en el ordenamiento jurídico brasileño.

Estas preguntas permiten reunir los principales elementos del análisis desarrollado en este artículo en un solo esquema sin reducir la evaluación del incentivo a su propósito declarado y considerar la medida desde su creación hasta su permanencia y la situación de sus destinatarios y las consecuencias fiscales y económicas.

Esta propuesta no busca prohibir los incentivos como herramientas de política pública, sino que pretende establecer parámetros para determinar si la ventaja está suficientemente vinculada al interés que la justificó. En conclusión, podemos decir que cuando las respuestas a estas preguntas ya no proporcionan razones para favorecer el tratamiento diferenciado, es más difícil diferenciarlo de un privilegio fiscal.

Más allá del beneficiario: igualdad material, competencia, costo fiscal y evaluación de resultados

El análisis de los incentivos fiscales, además de las condiciones que llevaron a su creación, también debe considerar si los resultados obtenidos continúan respaldando el tratamiento preferencial y el costo que representa para el Estado, ya que sus efectos pueden extenderse más allá de sus beneficiarios. Una ventaja fiscal puede cambiar las condiciones en las que participan agentes económicos comparables y, dependiendo de su alcance, afectar la competencia, y la experiencia brasileña es ilustrativa en este sentido, especialmente con la incorporación de la neutralidad en el nuevo modelo de impuesto al consumo, destinado a reducir distorsiones injustificadas en las decisiones económicas (Brasil, 2023, art. 156-A, § 1; Brasil, 2025, art. 2º).

Por otro lado, el costo fiscal plantea otra dimensión del mismo problema y es que si el Estado deja de recibir recursos para obtener un resultado económico o social, es razonable preguntarse si este resultado está de buena fe con el sacrificio que se está asumiendo. Así que no se trata de exigir que cada incentivo esté dando un retorno fiscal inmediato, sino de evitar que su continuidad se desvincule de los objetivos que justificaron su establecimiento.

Por ello, la evaluación periódica es una parte importante del proceso para confirmar la base del tratamiento diferenciado, ya que un incentivo que no arroja resultados razonables, que ha dejado de responder a las circunstancias que motivaron su creación, o que ha tenido un efecto desproporcionado sobre el interés público buscado, necesita ser revisado al menos.

Esto está en línea con el análisis del artículo y que la legitimidad de los incentivos no se basa solo en las condiciones legales bajo las cuales pueden establecerse, sino también en la posibilidad de justificar su permanencia en función de sus resultados y efectos. Incluir esta dimensión evita que los beneficios que inicialmente se enmarcaron como instrumentos de política pública se conviertan en ventajas estructurales sin un análisis suficientemente bueno de las razones por las que deberían serlo.

Conclusiones

Hemos concluido que la existencia de un incentivo fiscal no es incompatible con el principio de igualdad y esta diferencia puede ser una forma válida de política fiscal si sirve a un interés general y las condiciones de sus beneficiarios, la ventaja que los beneficia y el propósito que queremos lograr coinciden. Así, el debate constitucional no debería ser sobre la existencia de un trato favorable, sino sobre las razones por las cuales debería ser así.

El recorrido por la experiencia brasileña confirma que el desarrollo colombiano en torno a la igualdad y la equidad basta para observar la distribución de cargas y beneficios entre los contribuyentes, y que ese marco de incentivos puede mejorarse no solo en términos de sus beneficiarios, sino también de su impacto en otros agentes y en el funcionamiento del sistema tributario.

Desde esta perspectiva, decimos que un beneficio se convierte en un privilegio cuando la ventaja fiscal ya no se justifica en términos de alcance, permanencia o efectos, lo que significa que un propósito legítimo simplemente no puede ser suficiente para sostener un trato preferencial. Una justificación debe ser coherente con las circunstancias que llevaron al acto y con el interés público que sirve.

Esta posición implica que los incentivos son legítimos y que no se agotan en el momento en que se crean. Las ideas de igualdad y equidad también proporcionan un contexto para examinar la continuidad de los beneficios cuando las circunstancias cambian, no son lo suficientemente buenas o sus efectos producen una diferencia que es difícil de justificar. Así, el control de los beneficios fiscales puede tener una perspectiva temporal y sistémica de manera que no se descuide el margen de configuración que corresponde al legislador en el cuidado de los asuntos fiscales.

Como contribución a esta reflexión, se propuso un esquema de cinco preguntas para examinar el beneficio y quién lo obtiene, por qué lo hacen, la relación entre el beneficio y el objetivo perseguido, quién paga por el beneficio y su costo, y cuándo debe revisarse o terminarse, con el fin de organizar el análisis y prevenir que los incentivos se asuman como legítimos solo basados en una norma.

Finalmente, el estudio nos permite proponer la necesidad de una evaluación periódica de los tratamientos fiscales preferenciales y una posible dirección de investigación futura es aplicar los criterios propuestos a incentivos específicos de los sistemas colombiano y brasileño para ver si su diseño, costo fiscal y resultados están en línea con los objetivos que justificaron su creación. Tal ejercicio se alejaría de la reflexión constitucional general hacia la evaluación de medidas específicas y proporcionaría elementos para decidir si mantener, cambiar o suprimirlas.

En otras palabras, la legitimidad de un incentivo fiscal no debe asumirse o descartarse por el hecho de que dicho beneficio se llame preferencial, sino que debe explicarse y sostenerse en el tiempo. Ahí es donde una herramienta fiscal sirve al interés general y una ventaja pierde la razón que justificó su existencia.

Referencias

- Brasil. (1975). *Lei Complementar n° 24, de 7 de janeiro de 1975*. Dispõe sobre os convênios para a concessão de isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e dá outras providências.
- Brasil. (1988). *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Presidência da República.
- Brasil. (2023). *Emenda Constitucional n° 132, de 20 de dezembro de 2023*. Altera o Sistema Tributário Nacional.
- Brasil. (2025). *Lei Complementar n° 214, de 16 de janeiro de 2025*. Institui o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), a Contribuição Social sobre Bens e Serviços (CBS) e o Imposto Seletivo (IS); cria o Comitê Gestor do IBS e altera a legislação tributária.
- Colombia, Congreso de la República. (2022). *Ley 2232 de 2022*, por medio de la cual se establecen medidas tendientes a la reducción gradual de la producción y consumo de ciertos productos plásticos de un solo uso.
- Colombia, Congreso de la República. (2022). *Ley 2277 de 2022*, por medio de la cual se adopta una reforma tributaria para la igualdad y la justicia social.
- Colombia, Ministerio de Hacienda y Crédito Público. (2026). *Decreto 0509 de 2026*, por el cual se reglamenta el artículo 52 de la Ley 2277 de 2022 en lo relacionado con la Certificación de Economía Circular.
- Constitución Política de Colombia. (1991). Arts. 13, 95.9 y 363
- Corte Constitucional de Colombia. (2017). *Sentencia C-333/17*. M. P. Iván Humberto Escrucería Mayolo.
- Corte Constitucional de Colombia. (2018). *Sentencia C-060/18*. M. P. Gloria Stella Ortiz Delgado.
- Corte Constitucional de Colombia. (2018). *Sentencia C-117/18*. M. P. Gloria Stella Ortiz Delgado.
- Corte Constitucional de Colombia. (2019). *Sentencia C-056/19*. M. P. Gloria Stella Ortiz Delgado.

Corte Constitucional de Colombia. (2021). *Sentencia C-057/21*. M. P. Paola Andrea Meneses Mosquera.

Corte Constitucional de Colombia. (2023). *Sentencia C-489/23*. M. P. Jorge Enrique Ibáñez Najar y Cristina Pardo Schlesinger.

Piñeros Perdomo, M. (1998). Incentivos tributarios. En Instituto Colombiano de Derecho Tributario, *Memorias de las XXII Jornadas Colombianas de Derecho Tributario* (Tomo I, pp. 15-89). ICDT.

Sánchez Cubides, P. A., y Guío Guerrero, F. (2022). *Vigencia del principio de justicia tributaria en el ordenamiento jurídico colombiano*. Universidad Pedagógica y Tecnológica de Colombia.

Supremo Tribunal Federal. (2024). *Ação Direta de Inconstitucionalidade 7.174/DF*. Rel. Min. Nunes Marques, Tribunal Pleno.

Toro-Londoño, J. G. (2021). *El impacto fiscal a la luz de los principios constitucionales del sistema tributario colombiano y la necesidad de moderar los beneficios tributarios en el impuesto sobre la renta*. Revista de Derecho Fiscal, (19), 45-87.