

Deber de contribuir y capacidad contributiva: el fundamento constitucional de la obligación tributaria en Colombia y Brasil.¹

Ana Milena Paredes Castellanos²
Juan Camilo Barbosa Jaimes³

Resumen

Para cubrir el gasto público y el sostenimiento de un Estado es necesario financiarse con el respaldo del principio de justicia fiscal, el cual establece que los ciudadanos deben pagar impuestos en proporción a las rentas o utilidades generadas por sus respectivas actividades económicas. Este concepto se denomina capacidad contributiva que exige una regulación orgánica por parte del Estado que evite la desigualdad económica en los sectores sociales, de modo que las necesidades básicas de la población como salud, educación, infraestructura, protección social, vivienda y servicios públicos, medio ambiente, cultura, recreación y deporte, todas ellas de rango constitucional, sean atendidos sin vulnerabilidad o negligencia.

El presente artículo tiene un enfoque descriptivo y comparativo entre Colombia y Brasil a partir de sus disposiciones constitucionales, su jurisprudencia, su desarrollo legal y la doctrina especializada en la materia. Se sostiene como tesis central que la legitimidad de la obligación tributaria no reside en la sola existencia de una ley que impone el tributo, sino en la capacidad del sistema para distribuir las cargas públicas de manera justa, equitativa y proporcional a la realidad económica de cada contribuyente. En ambas naciones se advierte la necesidad permanente de recaudar recursos por medio de la tributación, con fundamento en la capacidad económica de los contribuyentes y bajo los principios de equidad, igualdad y progresividad, sin efectos confiscatorios. No obstante, el proceso tributario presenta diferencias relevantes: mientras la Constitución Federal de Brasil consagra expresamente, en su artículo 145, la capacidad económica del contribuyente como criterio de graduación de los impuestos, la Constitución Colombiana no incorpora textualmente un principio autónomo de capacidad contributiva, y se limita a enunciar los principios de equidad, eficiencia y progresividad tributaria dentro de un Estatuto Tributario que reúne los tributos de orden nacional, distrital y municipal.

Palabras clave: capacidad contributiva, deber de contribuir; justicia tributaria; equidad tributaria; progresividad.

¹ Artículo científico presentado como opción de grado para optar por el título de Magister en Derecho Tributario de la facultad de Derecho Universidad Santo Tomas Sede Floridablanca.

² Autor: Ana Milena Paredes Castellanos, Contador Público UPTC, Especialista en Finanzas UPTC, Especialista en Revisoría Fiscal y Auditoría Forense de la Fundación del Área Andina. Correo electrónico: ana.paredes@ustabuca.edu.co

³ Director: Profesional de soporte – Observatorio de Hacienda Publica – Maestría en Derecho Tributario Universidad Santo Tomas, Bucaramanga.

Duty to contribute and ability to contribute: the constitutional basis of the tax obligation in Colombia and Brazil

Abstract

Covering public expenditure and sustaining the State requires a financing model grounded in fiscal justice—the principle that citizens must contribute in proportion to their economic capacity. To prevent growing inequality, this principle of *contributory capacity* requires systematic state regulation. Such oversight ensures that fundamental constitutional rights—including healthcare, education, infrastructure, housing, and social welfare—are adequately safeguarded rather than neglected.

Adopting a descriptive, comparative, and critical approach, this article examines the tax frameworks of Colombia and Brazil through their constitutional provisions, case law, statutory developments, and specialized doctrine. Its central thesis posits that the legitimacy of taxation does not rest merely on the formal enactment of a law, but on the tax system's ability to distribute public burdens equitably, justly, and proportionally. While both jurisdictions share the imperative to raise revenue under the guiding principles of equity, equality, and progressivity without confiscatory effects, their legal architectures diverge. Brazil's Federal Constitution explicitly establishes economic capacity as an organizing criterion (Article 145). In contrast, the Colombian Constitution omits an autonomous text for contributory capacity, relying instead on the triad of equity, efficiency, and progressivity to govern tax obligations across national and subnational levels.

Keywords: contributory capacity; duty to contribute; tax justice; tax equity; progressivity.

Introducción

Los Estados proyectan sus exigencias económicas a partir de un presupuesto de gasto anualizado y, para solventarlo, deben apoyarse igualmente en su presupuesto de ingresos. Esta necesidad de recursos es garantizada por el fisco en cumplimiento de sus funciones constitucionales, que se instituye como la fuente principal de financiamiento del Estado y recae de manera directa sobre cada uno de los habitantes del territorio nacional sujetos a dichos gravámenes. De allí se deriva una obligación y un deber correlativo: garantizar que la capacidad de contribuir del sujeto pasivo permita asegurar el funcionamiento de las organizaciones estatales y suplir las necesidades de la nación sin que la carga tributaria resulte injusta o desproporcionada.

¿Cómo se calcula lo que debe pagar cada contribuyente? ¿Hasta dónde puede llegar el Estado en su potestad de cobro? Estas preguntas convocan la búsqueda de una capacidad contributiva equitativa y razonable, que armonice la carga fiscal con la coyuntura económica propia de cada nación.

Este artículo defiende la tesis según la cual la legitimidad de la obligación tributaria no se agota en la existencia formal de una ley que impone el tributo, sino que depende de la capacidad del sistema para distribuir las cargas públicas de manera justa, equitativa y proporcional a la realidad económica de cada contribuyente. La capacidad contributiva —expresa en el ordenamiento brasileño e implícita en el colombiano— constituye precisamente el criterio material que permite calificar como legítimo, y no meramente legal, el ejercicio del poder tributario del

Estado. Esta postura se construye a lo largo del texto y se retoma en las conclusiones, luego de contrastar el fundamento constitucional, la doctrina y la jurisprudencia de ambos países.

La comparación entre Colombia y Brasil respecto de sus procesos contributivos, en ambos casos anclados en la Constitución Política y en el deber de contribuir, permite advertir que, pese a compartir un mismo horizonte de justicia fiscal, los dos ordenamientos difieren en la manera de formular la capacidad contributiva. Para Colombia, el artículo 95, numeral 9, de la Constitución Política instituye el deber de toda persona de contribuir al financiamiento de los gastos e inversión del Estado con fundamento en los principios de justicia y equidad; adicionalmente, el artículo 363 dispone un sistema tributario fundado en los principios de equidad, eficiencia y progresividad, sin que la capacidad contributiva se formule allí como principio constitucional autónomo. En Brasil, en cambio, el artículo 145 de la Constitución Federal establece que los impuestos, siempre que sea posible, tendrán carácter personal y serán graduados según la capacidad económica del contribuyente, mientras que el artículo 146 se ocupa de otras materias, como las competencias en materia de leyes complementarias tributarias.

El objetivo principal de este artículo es, entonces, describir de manera comparativa el tratamiento constitucional, jurisprudencial y doctrinal de la capacidad contributiva en Colombia y Brasil, y argumentar, a partir de dicho contraste, que la justicia del sistema tributario depende de la efectividad material de ese principio y no solamente de su reconocimiento formal.

El deber de contribuir como fundamento de la obligación tributaria

El deber de contribuir ha sido estudiado por la doctrina tributaria como el fundamento último de la obligación fiscal dentro del Estado social de derecho. Mauricio A. Plazas Vega (2017) sostiene que la tributación no puede entenderse como un simple mecanismo de recaudación, sino como una manifestación de solidaridad social y del pacto constitucional mediante el cual los asociados aceptan financiar las cargas públicas a cambio de la garantía de sus derechos; para el autor, el poder de imposición del Estado encuentra su límite natural en los principios de justicia tributaria, de manera que no toda exacción respaldada por una ley es, por ese solo hecho, legítima. Esta perspectiva doctrinal resulta útil para sustentar la tesis de este artículo, en la medida en que traslada el examen de legitimidad del plano formal (la existencia de la ley) al plano material, esto es, a la correspondencia entre la carga tributaria y la capacidad económica real del contribuyente.

Bajo esta perspectiva, la reflexión desarrollada en el presente artículo se apoya en un método dogmático y comparado, que confronta las disposiciones constitucionales, la jurisprudencia constitucional de Colombia y la del Supremo Tribunal Federal de Brasil, así como la doctrina especializada de ambos países, con el propósito de identificar semejanzas y diferencias en la manera como cada ordenamiento articula el deber de contribuir con la capacidad económica del contribuyente.

Para Colombia, el artículo 95, numeral 9, de la Constitución Política de 1991 establece el deber del ciudadano de "contribuir al financiamiento de los gastos e inversión del Estado dentro de conceptos de justicia y equidad"; en esta disposición se evidencian dos vertientes: la primera, orientada a la obligatoriedad de contribuir al sostenimiento administrativo y financiero del Estado; y la segunda, derivada de la anterior, condiciona dicha obligatoriedad a los principios de justicia y equidad, de modo que no toda carga tributaria puede considerarse constitucionalmente legítima.

La Corte Constitucional ha entendido el deber de contribuir bajo un criterio de solidaridad y ha sido enfática en delimitar la potestad del legislador, de manera que este no vulnere los principios que orientan el sistema tributario, entre ellos la equidad, la progresividad y la justicia tributaria.

Para Brasil, el fundamento constitucional presenta un desarrollo distinto, pues la Constitución Federal de 1988 conforma un sistema tributario minuciosamente regulado, que detalla las competencias tributarias y las limitaciones al poder de tributar. El artículo 145 otorga potestad tributaria a la Unión, los Estados, el Distrito Federal y los Municipios; en donde dispone la graduación de los impuestos según la capacidad económica del contribuyente. Por su parte, el artículo 150 insta límites contundentes a dicha potestad, entre ellos: 1) la prohibición de exigir o aumentar tributos sin ley que los establezca; y 2) la prohibición de establecer un trato desigual entre contribuyentes que se encuentren en situación equivalente, sin distinción por razón de la ocupación profesional o de la función desempeñada, independientemente de la calificación jurídica de sus ingresos, títulos o derechos; a lo anterior se suma la prohibición expresa de utilizar los tributos con efecto confiscatorio. En ambos países, entonces, la obligación tributaria se encuentra constitucionalmente legitimada con el objetivo de financiar el Estado social, si bien como se desarrollará más adelante, con distinto grado de explicitación normativa de la capacidad contributiva.

La capacidad contributiva en Colombia.

Fundamento constitucional

Colombia, regida por la Constitución Política de 1991, no registra expresamente el término "capacidad contributiva" como principio constitucional autónomo; sin embargo, ello no significa que se desconozca su relevancia ni que la capacidad económica del contribuyente carezca de trascendencia constitucional.

El artículo 363 de la Constitución Política dispone que "el sistema tributario se funda en los principios de equidad, eficiencia y progresividad". A partir de esta disposición, en conjunto con el artículo 95, numeral 9, la Corte Constitucional ha construido progresivamente el concepto de capacidad contributiva como un juicio para determinar si una carga tributaria resulta compatible con la equidad. Para la Corte, aunque la capacidad contributiva no se encuentra consagrada de manera autónoma en el texto constitucional, sí constituye un principio derivado, principalmente, de la equidad tributaria en conjunto con la justicia y la progresividad (Corte Constitucional, Sentencia C-052 de 2016).

En este punto conviene señalar que la doctrina de Plazas Vega (2017) coincide con esta lectura jurisprudencial al advertir que, en ausencia de una cláusula constitucional expresa como la brasileña, corresponde al juez constitucional colombiano reconstruir el principio de capacidad contributiva a partir de la interpretación sistemática de la equidad, la progresividad y el mínimo vital, lo que en la práctica traslada al control judicial una función que en otros ordenamientos cumple directamente el texto constitucional.

Concepto jurisprudencial de capacidad contributiva en el modelo colombiano.

La jurisprudencia constitucional colombiana ha definido la capacidad contributiva como la posibilidad económica real de tributar, es decir, la aptitud de cada persona para pagar los impuestos por el Estado según sus recursos particulares (Corte Constitucional, Sentencia C-052 de 2016). La Corte ha señalado que la capacidad contributiva se relaciona con la posibilidad de contribuir al gasto público sin afectar las condiciones dignas de vida de los ciudadanos, de manera que se articula la relación entre capacidad contributiva, equidad tributaria y mínimo vital (Corte Constitucional, Sentencia C-020 de 2026).

De lo anterior se sigue que el solo hecho de recibir un determinado ingreso en un período fiscal no siempre constituye capacidad para tributar: el contribuyente debe considerar otras variables de su realidad económica, costos, cargas y patrimonio, para determinar de manera adecuada los impuestos directos, como el impuesto sobre la renta y el impuesto al patrimonio.

Equidad, igualdad y progresividad en el modelo colombiano.

La equidad tributaria y la capacidad contributiva están estrechamente ligadas. La Corte Constitucional, como órgano máximo de la jurisdicción constitucional y guardiana de la integridad y supremacía de la Carta Política, ha desarrollado dos vertientes respecto de la equidad, ambas orientadas al ingreso, así:

Equidad horizontal: exige que quienes tienen una capacidad económica equivalente reciban un tratamiento tributario equivalente.

Equidad vertical: impone una mayor carga tributaria a quienes ostentan mayor capacidad económica.

A estas dos vertientes se suma la progresividad, entendida como el aumento de la carga tributaria en proporción a la capacidad económica de los contribuyentes, con el fin de reducir las diferencias relativas entre quienes tienen mayor y menor capacidad de pago. La Corte Constitucional ha señalado, en su análisis de las cargas tributarias asociadas a la Ley 2277 de 2022, que la capacidad contributiva se torna problemática cuando la carga fiscal no consulta la realidad económica del sujeto pasivo, pudiendo convertirse en una carga excesiva o desproporcionada, aunque ha reconocido igualmente que el legislador cuenta con un amplio margen de configuración en esta materia, sujeto a un juicio de proporcionalidad de intensidad leve (Corte Constitucional, Sentencia C-405 de 2023).

De lo expuesto se deriva que la capacidad contributiva cumple dos funciones esenciales: una función de justificación, en la medida en que explica por qué determinadas personas están obligadas a contribuir; y una función de limitación, en cuanto impide que el legislador establezca cargas completamente desconectadas de la realidad económica del contribuyente.

Desarrollo legal de la capacidad contributiva en Colombia.

Colombia cuenta con el Estatuto Tributario, conjunto de normas con fuerza de ley que organiza, regula y compila los impuestos administrados por el Estado, expedido mediante el Decreto 624 de 1989. El Estatuto consta de ocho libros principales, en los cuales no se formula una definición general de capacidad contributiva.

El libro dedicado al impuesto de renta y complementarios para personas naturales es de orden nacional y establece mecanismos de depuración de los ingresos, con tarifas progresivas que buscan determinar la base gravable a partir de la verdadera capacidad económica del contribuyente. La Ley 1819 de 2016 realizó una actualización estructural en la forma de liquidar la tributación de las personas naturales, al establecer un sistema de determinación del impuesto sobre la renta mediante categorías y tarifas progresivas diferenciadas. Posteriormente, la Ley 2010 de 2019 introdujo ajustes adicionales al régimen de renta de personas naturales y jurídicas, y la Ley 2277 de 2022 reforma tributaria más reciente, modificó de manera significativa la depuración de la renta de personas naturales, unificó cédulas y ajustó límites a los beneficios y rentas exentas; precisamente el artículo 77 de esta última ley fue objeto de control de constitucionalidad por presunta vulneración de la capacidad contributiva y la equidad horizontal, cargo que la Corte Constitucional desestimó al considerar que la medida superaba un juicio de proporcionalidad de intensidad leve (Corte Constitucional, Sentencia C-405 de 2023).

El proceso de depuración de la renta reconoce los ingresos reales, identifica los ingresos no constitutivos de renta o ganancia ocasional, así como las rentas exentas, los costos y los gastos, y aplica límites y tarifas progresivas sobre la base gravable resultante.

En el caso de los impuestos indirectos, como el impuesto sobre las ventas (IVA), Colombia enfrenta una dificultad estructural, pues este tributo no permite medir de manera directa la capacidad económica del contribuyente, ya que se liquida a partir del consumo o de otros hechos generadores de riqueza. La Corte Constitucional ha reconocido esta diferencia: mientras en los impuestos directos es posible evaluar la capacidad económica del sujeto pasivo, en los impuestos indirectos dicha capacidad solo puede inferirse a partir del hecho generador o del valor agregado, razón por la cual el legislador dispone de una amplia libertad de configuración en esta materia (Corte Constitucional, Sentencia C-405 de 2023).

La capacidad contributiva en Brasil

Reconocimiento constitucional

Brasil presenta, frente a Colombia, una diferencia sustancial en este punto. El artículo 145 de la Constitución Federal dispone que, siempre que sea posible, los impuestos tendrán carácter personal y serán graduados según la capacidad económica del contribuyente. La norma permite, además, que la administración tributaria identifique el patrimonio, los rendimientos y las actividades económicas del contribuyente para hacer efectivo este objetivo, respetando los derechos individuales y los términos establecidos por la ley.

Brasil reconoce, entonces, de manera directa y textual, la capacidad económica como criterio de graduación de los impuestos. La doctrina brasileña ha destacado la fuerza normativa de esta cláusula: Ricardo Lobo Torres, uno de los autores de referencia en el derecho tributario constitucional brasileño, sostiene que el principio de capacidad contributiva es una proyección del principio de igualdad y de la idea de justicia distributiva dentro del Estado fiscal, de modo que su formulación expresa en el artículo 145 otorga un parámetro de control de constitucionalidad más fuerte y directo que el que resulta de una construcción jurisprudencial derivada, como ocurre en Colombia. Esta observación doctrinal permite matizar la comparación entre los dos países: la

ventaja brasileña reside en la claridad normativa, mientras que la colombiana exige un mayor esfuerzo interpretativo por parte del juez constitucional.

Capacidad contributiva, progresividad y no confiscatoriedad en Brasil

La capacidad contributiva brasileña se articula con otros principios constitucionales. El artículo 150 de la Constitución Federal establece garantías como la igualdad tributaria y la prohibición de utilizar los tributos con efecto confiscatorio. El modelo brasileño constituye, así, una relación entre capacidad económica, igualdad, progresividad, límites al poder tributario y prohibición de confiscatoriedad.

Bajo esta estructura puede afirmarse que la capacidad contributiva no opera de manera aislada: su objetivo es garantizar que el sacrificio fiscal sea compatible con la situación económica del contribuyente y con los demás derechos y garantías constitucionales.

El Supremo Tribunal Federal (STF), máximo tribunal constitucional de Brasil, sentó un precedente relevante en el Recurso Extraordinario (RE) 562.045, en el que estableció que es constitucional fijar tarifas progresivas para el Impuesto sobre Transmisión Causa Mortis y Donación (ITCMD), en el marco del Tema 21 de Repercusión General (Supremo Tribunal Federal [STF], RE 562.045, 2013). El recurso fue interpuesto por el Estado de Río Grande del Sur contra una decisión que cuestionaba la progresividad de su ley estatal de herencias y donaciones. El tribunal determinó que el principio de capacidad contributiva permite aplicar alícuotas más altas a los patrimonios de mayor valor. Antes de este fallo existía una disputa legal, pues los contribuyentes demandaban a los Estados por cobrar alícuotas progresivas, con el argumento de que la Constitución Federal solo permitía la progresividad para impuestos de carácter personal como el impuesto de renta, y no para impuestos "reais" o patrimoniales; al validar el principio de capacidad contributiva también para estos últimos, el STF dio respaldo legal a los Estados para aplicar porcentajes variables según el tamaño de la herencia (STF, RE 562.045, 2013).

Con posterioridad, la reforma tributaria adoptada mediante la Emenda Constitucional 132 de 2023 originada en la Propuesta de Enmienda Constitucional (PEC) 45 de 2019, modificó las reglas de liquidación del ITCMD. Mientras que, a partir del RE 562.045, el STF había determinado que los Estados podían adoptar alícuotas progresivas si así lo decidían, tras la reforma la progresividad dejó de ser opcional y se volvió obligatoria para todos los Estados de Brasil. La Constitución Federal exige ahora, de manera explícita en su artículo 155, que las tasas se incrementen de forma proporcional al valor del patrimonio heredado o donado.

El desarrollo reciente del modelo brasileño

La última reforma tributaria estructural, adoptada mediante la Emenda Constitucional 132 de 2023, incorporó al artículo 145 de la Constitución Federal la necesidad de conservar los principios de simplicidad, transparencia, justicia tributaria, cooperación y defensa del medio ambiente, buscando atenuar los efectos regresivos del sistema. Se trata de un cambio fundamental para el análisis de la capacidad contributiva, pues sustenta el progreso del constitucionalismo tributario brasileño: ya no se trata solamente de determinar quién debe pagar y cuánto debe pagar, sino también de examinar los efectos distributivos del sistema tributario en su conjunto.

La preocupación actual del sistema brasileño se orienta, entonces, hacia los impuestos al consumo, en la medida en que estos pueden representar una carga proporcionalmente mayor para los hogares de menores ingresos, fenómeno que la doctrina identifica como regresividad tributaria y que la reforma constitucional pretende corregir de manera progresiva

Comparación entre Colombia y Brasil

Similitudes:

1. Deber constitucional de contribuir: tanto Colombia como Brasil reconocen la necesidad de tributar para financiar el Estado social.
2. Límites al poder tributario: en ambos países la potestad tributaria del legislador tiene un margen de configuración que debe respetar límites constitucionales. Para Colombia, dichos límites se articulan bajo los principios de equidad, eficiencia, progresividad y justicia tributaria; para Brasil, se articulan a partir de la capacidad económica del contribuyente y de la prohibición de la confiscatoriedad
3. Relación entre capacidad económica y equidad: los dos sistemas buscan evitar que contribuyentes en situaciones económicas diferentes soporten la misma carga tributaria.
4. Importancia de la progresividad: ambos países reconocen la necesidad de que quienes tienen mayor capacidad económica asuman una mayor carga fiscal, tal como lo disponen el artículo 363 de la Constitución colombiana y el artículo 145 de la Constitución brasileña, en concordancia con la jurisprudencia del STF.
5. Límites para asegurar los derechos fundamentales: ambos países buscan evitar que la tributación alcance niveles confiscatorios que afecten el indicador de riesgo país, la inversión extranjera o la cadena de valor

Principales diferencias entre Colombia y Brasil.

- La diferencia más importante radica en la constitucionalidad expresa de la capacidad contributiva. Brasil, en el artículo 145, ordena que los impuestos sean graduados según la capacidad económica del contribuyente en cuanto sea posible; Colombia, en cambio, no utiliza puntualmente la expresión "capacidad contributiva" en su texto constitucional, y ha sido la Corte Constitucional quien la ha introducido en su jurisprudencia como derivación principal del principio de equidad tributaria.
- Otra diferencia relevante es el grado de desarrollo constitucional del sistema tributario. Brasil cuenta con una regulación detallada de las competencias tributarias y de las limitaciones al poder de tributar; Colombia, por su parte, establece principios constitucionales generales que se desarrollan con fuerza de ley, otorgando a la Corte Constitucional un rol protagónico en la actualización de la jurisprudencia tributaria.
- En cuanto a su evolución reciente, Brasil, mediante la Emenda Constitucional 132 de 2023, adoptó principios de justicia tributaria orientados a reducir los efectos regresivos del sistema. Colombia, por su parte, ha desarrollado estas preocupaciones principalmente por

vía de interpretación jurisprudencial, según los principios de equidad, progresividad y capacidad contributiva.

Cuadro comparativo

Tabla1. *Cuadro comparativo*

<i>Aspecto</i>	<i>Colombia</i>	<i>Brasil</i>
Deber de contribuir	Art. 95, num. 9, C.P.	Derivado del sistema constitucional tributario y del principio de solidaridad
Capacidad contributiva	No está consagrada como principio autónomo	Reconocida expresamente en el art. 145 §1º
Equidad	Art. 363 C.P. y jurisprudencia constitucional	Art. 150, II, y jurisprudencia del STF
Progresividad	Principio expreso del art. 363 C.P.	Vinculada a la capacidad económica y al diseño constitucional tributario
Igualdad tributaria	Equidad horizontal y vertical	Igualdad entre contribuyentes en situación equivalente
Impuestos directos	Renta y patrimonio como indicadores relevantes	Patrimonio, rendimientos y actividades económicas
Impuestos indirectos	Capacidad contributiva inferida a partir del consumo u otros hechos	Capacidad económica considerada dentro de las características del impuesto
No confiscatoriedad	Derivada de la equidad, la proporcionalidad y la justicia tributaria	Prohibición expresa de tributo con efecto confiscatorio, art. 150, IV
Desarrollo legal reciente	Ley 1819 de 2016, Ley 2010 de 2019 y Ley 2277 de 2022	Emenda Constitucional 132 de 2023 (PEC 45/2019)
Jurisprudencia relevante	Corte Constitucional: C-052/16, C-405/23, C-488/24, C-020/26	STF: RE 562.045 (Tema 21) y jurisprudencia sobre el art. 145 §1º
Reforma reciente	Evolución principalmente legislativa y jurisprudencial	EC 132/2023 incorpora justicia tributaria y reducción de la regresividad

Reflexión crítica

La comparación anterior permite plantear la siguiente pregunta: ¿el hecho de que un contribuyente tenga capacidad económica lo somete, por ese solo hecho, a la imposición de un tributo? La respuesta es afirmativa, en la medida en que la capacidad contributiva constituye una condición necesaria para tributar; sin embargo, el sistema tributario constitucionalmente legítimo debe además preguntarse cuál es la finalidad del tributo, cuál es su impacto en los distintos grupos sociales de la nación, cuál es el nivel de sacrificio exigido a los contribuyentes y, finalmente, cómo serán aplicados los recursos recaudados según los planes de gobierno o su destinación específica.

La capacidad contributiva se constituye, así, en un principio dinámico y no en un simple resultado de los ingresos o del patrimonio del contribuyente. En efecto, puede presentarse un contribuyente con altos ingresos que, al mismo tiempo, soporte altos costos o cargas económicas que reduzcan su capacidad real de contribuir; lo mismo ocurre con una persona de ingresos moderados, consumos mínimos o un patrimonio representativo, situaciones que dan indicios de una capacidad económica distinta de la que sugiere el ingreso nominal.

Por lo anterior, la tributación requiere una valoración integral. Para Colombia, la capacidad contributiva es una posibilidad económica real y no solo teórica; para Brasil, el reconocimiento constitucional puntual ofrece ventajas desde el punto de vista de la claridad normativa, aunque dicha claridad, por sí sola, no garantiza un sistema tributario justo, pues la efectividad del principio depende también de la legislación, de la actuación administrativa y del control judicial. En este punto, la lectura de Plazas Vega (2017) resulta útil para matizar el entusiasmo con que suele valorarse la cláusula brasileña: la sola existencia de una norma expresa no sustituye el examen material de proporcionalidad entre la carga tributaria y la capacidad económica del contribuyente, examen que en ambos países corresponde, en último término, al juez constitucional.

Colombia y Brasil enfrentan además desafíos comunes frente a los impuestos indirectos, como el IVA o el impuesto al consumo, que generan un mayor sacrificio relativo para la población de menores recursos. Ante ello, la justicia tributaria debe analizar los impactos distributivos dentro del conjunto del sistema tributario, y no únicamente al nivel de cada tributo considerado de manera aislada.

Conclusiones

- Contribuir es una expresión de solidaridad y, al mismo tiempo, un requerimiento económico para la existencia y el funcionamiento del Estado.
- La capacidad contributiva constituye uno de los principales criterios para determinar la materialidad de la tributación, en la medida en que permite establecer una relación razonable entre la carga fiscal y la capacidad económica real del contribuyente.
- Colombia y Brasil coinciden en la necesidad de asociar la tributación con la capacidad económica de los contribuyentes, aunque difieren en el grado de explicitación constitucional de dicho principio.
- En Colombia, la Corte Constitucional ha desempeñado un papel decisivo en la construcción del principio de capacidad contributiva. Su jurisprudencia ha definido la capacidad contributiva como la posibilidad económica real de tributar, y ha establecido una relación estrecha entre capacidad contributiva, equidad horizontal, equidad vertical, progresividad y mínimo vital.
- Brasil, con su cláusula constitucional expresa, permite identificar de manera más directa la capacidad económica como parámetro de graduación de los impuestos; la jurisprudencia del Supremo Tribunal Federal, en particular el RE 562.045, ha contribuido a fortalecer este principio.

- El paralelo desarrollado muestra que la capacidad contributiva no debe medirse únicamente por el nivel de los ingresos, sino que deben considerarse indicadores de riqueza, renta, patrimonio, consumo y actividad económica, según la naturaleza del tributo.
- En materia de impuestos indirectos, ambos países enfrentan un desafío común en la aplicación efectiva de la capacidad contributiva, razón por la cual resultan necesarios mecanismos de compensación, exenciones, tarifas diferenciadas o políticas de devolución que atenúen sus efectos regresivos.
- La experiencia brasileña de la Emenda Constitucional 132 de 2023 representa una evolución desde una mirada centrada en la recaudación hacia un concepto más amplio de justicia fiscal, evolución que Colombia ha emprendido, aunque de manera más gradual, a través de sus recientes reformas legales y de la jurisprudencia constitucional.

Finalmente, y en consonancia con la tesis planteada en la introducción, la verdadera legitimidad de la obligación tributaria no se encuentra en la existencia de una ley que impone el tributo, sino en la capacidad del sistema para distribuir las cargas públicas de manera justa, equitativa y proporcional a la realidad económica de las naciones. Este es un desafío común para ambos ordenamientos: lograr una capacidad contributiva que, sin dejar de ser un principio jurídico, responda a un criterio fiscal capaz de conciliar las necesidades financieras y económicas del Estado con la protección de la dignidad, la igualdad y las condiciones materiales de vida de los contribuyentes.

Referencias

- Congreso de la República de Colombia. (1989). Decreto 624 de 1989, por el cual se expide el Estatuto Tributario de los impuestos administrados por la Dirección General de Impuestos Nacionales.
- Congreso de la República de Colombia. (2016). Ley 1819 de 2016, por medio de la cual se adopta una reforma tributaria estructural.
- Congreso de la República de Colombia. (2019). Ley 2010 de 2019, por medio de la cual se adoptan normas para la promoción del crecimiento económico, el empleo, la inversión, el fortalecimiento de las finanzas públicas y la progresividad, equidad y eficiencia del sistema tributario.
- Congreso de la República de Colombia. (2022). Ley 2277 de 2022, por medio de la cual se adopta una reforma tributaria para la igualdad y la justicia social y se dictan otras disposiciones.
- Congresso Nacional do Brasil. (2023). Emenda Constitucional n.º 132, de 20 de dezembro de 2023.
- Constitución Política de Colombia [Const.] (1991), artículos 95, numeral 9, y 363.
- Constituição da República Federativa do Brasil (1988), artículos 145 y 150.
- Corte Constitucional de Colombia. (2016). Sentencia C-052 de 2016.
- Corte Constitucional de Colombia. (2023). Sentencia C-405 de 2023.
- Corte Constitucional de Colombia. (2024). Sentencia C-488 de 2024.
- Corte Constitucional de Colombia. (2026). Sentencia C-020 de 2026.
- Lobo Torres, R. (2005). Tratado de direito constitucional financeiro e tributário: valores e princípios constitucionais tributários (Vol. 2). Renovar.

- Plazas Vega, M. A. (2017). Derecho de la hacienda pública y derecho tributario (Tomo II: Derecho tributario) (3.^a ed.). Editorial Temis.
- Presidência da República do Brasil. (1966). Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional), especialmente artículo 43, sobre el impuesto de renta.
- Supremo Tribunal Federal. (2013). Recurso Extraordinário 562.045/RS, Tema 21 de Repercussão Geral (progressividade do ITCD)