

La imposición sobre la renta de las entidades educativas privadas sin fines de lucro en España y Honduras: una mirada comparada*

Income taxation of private non-profit educational entities in Spain and Honduras: a comparative view

CARLOS JAVIER CORRECHER MATO**

ROBERTO RAMOS OBANDO***

<https://doi.org/10.55617/revmites.97>

Resumen:

Este artículo tiene como objetivo analizar y comparar la tributación de la renta que obtienen las entidades educativas privadas sin fines de lucro en España y Honduras, dos naciones con sistemas educativos y fiscales distintos. A través de una perspectiva comparada, se busca destacar las similitudes y diferencias en la normativa fiscal de ambos países, así como identificar áreas de mejora en la fiscalidad de estas entidades.

En España, las entidades educativas privadas sin fines de lucro tributan por la obtención de renta en el Impuesto sobre Sociedades conforme a dos regímenes tributarios especiales, los cuales se basan en la exención parcial de las rentas obtenidas y se aplican en función del cumplimiento de ciertos requisitos. Estos regímenes de exención parcial, que no confieren demasiada importancia a la condición de entidad educativa, tienen un alcance diferente. El Régimen Fiscal de las entidades sin Fines Lucrativos contempla una exención casi plena, que se complementa con un tipo de gravamen reducido. En cambio, el Régimen de las Entidades Parcialmente exentas ofrece una exención de rentas sensiblemente más reducida y no permite aplicar un tipo de gravamen inferior.

En Honduras, el régimen tributario establece una exención total en el Impuesto sobre la Renta para las entidades educativas sin fines de lucro. No obstante, estas entidades están sujetas a la Contribución Especial sobre Excedentes de Operación de los Centros de Enseñanza Privados, establecida en la Ley de Fortalecimiento de los Ingresos, Equidad Social y Racionalización del Gasto Público de 2010. Esta contribución, del 10% sobre los excedentes de operación, presenta graves deficiencias en su diseño y aplicación, tales como la falta de claridad en la definición de sujetos pasivos y la base imponible, así como excesos reglamentarios que vulneran principios de legalidad y seguridad jurídica.

* El presente trabajo se ha realizado en el marco de los siguientes proyectos de investigación: *"Fiscalidad de la empresa en un entorno de crisis económica, globalización y digitalización -TAXEMPRESAXI-"* (PID2023-150447NB-I00), cofinanciado por el Ministerio de Ciencia, Innovación y Universidades y la Unión Europea (Proyectos de Generación de Conocimiento 2023); y *"La fiscalidad del capital desde la perspectiva de la justicia tributaria -FISCAP-(CIAICO/2023/063)"*, financiado mediante una subvención para grupos de investigación consolidados (AICO2024) de la Conselleria de Educación, Universidades y Empleo de la Generalitat Valenciana.

** Profesor Ayudante Doctor de Derecho Financiero y Tributario. Universitat de València. carlos.correcher@uv.es

*** Research Associate. Max Planck Institute for Tax Law and Public Finance. roberto.ramos@tax.mpg.de

Finalmente, entre otros aspectos, el trabajo concluye con un análisis sobre la viabilidad de implementar en España un gravamen similar a la contribución educativa existente en Honduras. Concretamente, se sugiere que, pese a que actualmente no tiene mucho sentido, un cambio de dirección hacia una exención plena en el Impuesto sobre Sociedades podría justificar su implementación. En tal caso, no obstante, sería imprescindible aprender de las deficiencias observadas en la configuración de la contribución educativa de Honduras.

Palabras clave: Fiscalidad; Impuesto Sobre Sociedades; Educación; Exenciones; Beneficios Fiscales; Asociaciones; Fundaciones.

Abstract:

This paper aims to analyse and compare the taxation of income obtained by private non-profit educational entities in Spain and Honduras, two countries with different educational and tax systems. Through a comparative perspective, it seeks to highlight the similarities and differences in the tax regulations of both countries, as well as to identify areas for improvement in the taxation of these entities.

In Spain, private non-profit educational entities are taxed on the income they earn in corporate income tax, according to two special tax regimes based on the partial exemption of the income earned, which are applicable depending on the fulfilment of certain requirements. However, it is noted that the educational status of the entities does not play a significant role in determining the applicable tax regime and the different scope of the exemption regimes is highlighted. The Non-Profit Entities Tax System provides for an almost full exemption, complemented by a reduced tax rate. In contrast, the Partially Exempt Entities System contains a significantly lower income exemption and no lower tax rate is applied.

In Honduras, the tax system provides a full income tax exemption for non-profit educational entities. However, these entities are subject to the Special Contribution on Operating Surpluses of Private Educational Institutions, established in the Law for the Strengthening of Revenues, Social Equity and Rationalisation of Public Expenditure of 2010. This contribution, of 10% of operating surpluses, has serious shortcomings in its design and application, such as a lack of clarity in the definition of taxpayers and the tax base, as well as regulatory excesses that violate principles of legality and legal certainty. Finally, among other aspects, the paper concludes with an analysis of the feasibility of implementing a tax burden in Spain similar to the existing educational contribution in Honduras. Specifically, it is suggested that, although it does not currently make much sense, a change of direction towards a full exemption in Corporate Income Tax could make its implementation possible. In such a case, however, it would be essential to learn from the shortcomings observed in the configuration of the Honduran education tax burden.

Keywords: Taxation; Corporate Income Tax; Education; Exemptions; Tax Benefits; Associations; Foundations.

1. INTRODUCCIÓN

La educación, al ser una disciplina transversal, impacta en todas las áreas de la vida humana, mejorando el bienestar individual y colectivo, y favoreciendo la igualdad de oportunidades para personas en situaciones socioeconómicas desfavorecidas¹. Por ello, es lógico que en el ar-

tículo 26 de la Declaración Universal de los Derechos Humanos se haya establecido que toda persona tiene derecho a una educación gratuita y obligatoria en los niveles básicos, y accesible según méritos en los niveles superiores, con el fin de desarrollar plenamente la personalidad, promover los derechos hu-

¹ Véase TONEGAWA, Y. (2023). Education in SDGs: What is Inclusive and Equitable Quality Education? En Urata, S., KURODA,

K. Et TONEGAWA, Y. (Eds.), *Sustainable Development Disciplines for Humanity: Breaking Down the 5Ps—People, Planet, Prosperity, Peace, and Partnerships*, Springer Nature, pp. 55-70.

manos y fomentar la paz². En esta línea, la educación se perfila también como un derecho fundamental en España de forma expresa. Concretamente, en el artículo 27 de la Constitución Española se apunta que todos tienen derecho a la educación y que ésta tiene por objeto el pleno desarrollo de la personalidad humana en el respeto a los principios democráticos de convivencia y a los derechos y libertades fundamentales³. En Honduras, por su parte, la educación también se reconoce como tal en el artículo 151 de su Constitución.

Sentada la importancia de la educación en nuestra sociedad, que es sobradamente conocida por todos, debe señalarse que la responsabilidad del Estado en proveer educación se complementa con la acción de entidades privadas⁴. En España, por ejemplo, los artículos 2 bis y 107 y siguientes de la Ley Orgánica 2/2006, de 3 de mayo, de Educación, confirman que el sistema educativo español se conforma por entidades públicas y privadas. En Honduras ocurre exactamente lo mismo, ya que la educación privada comenzó a ganar relevancia desde la década de 1990, tras una serie de reformas que intentaron, con numerosos desafíos, descentralizar y modernizar el sistema educativo.

En este contexto, sin olvidar el papel fundamental de las entidades públicas, se aprecia claramente que las entidades privadas juegan un papel crucial en la expansión y mejora de los servicios educativos, especialmente en áreas y comunidades donde la oferta pública

es limitada⁵. En particular, las entidades educativas privadas sin fines de lucro están plenamente asentadas en este ámbito y, en consecuencia, presentan una relevancia destacada. Por este motivo, nuestro análisis se centra en estas concretas entidades, cuyo objetivo filantrópico, asociado con su forma jurídica, difiere del que tienen las entidades educativas constituidas como sociedades mercantiles, que corresponde, ni más ni menos, con la obtención de beneficios.

2. ANÁLISIS DE LOS RÉGIMENES TRIBUTARIOS APLICABLES A LAS ENTIDADES EDUCATIVAS SIN FINES LUCRATIVOS EN HONDURAS

2.1. Marco Legal del Impuesto sobre la Renta en Honduras

El régimen general del Impuesto sobre la Renta en Honduras (En lo sucesivo, ISR) para las personas jurídicas se basa en una alícuota estándar del 25% sobre el total de la renta neta gravable, cuyas reglas de cálculo se encuentran en los artículos 10 a 12 y 22 de la Ley del Impuesto sobre la Renta (En adelante, LISR)⁶. Luego, el artículo 22 de la Ley

² En este contexto, los Objetivos de Desarrollo Sostenible (ODS) adoptados por las Naciones Unidas en 2015 incluyen la educación como el Objetivo nº4, que busca "garantizar una educación inclusiva, equitativa y de calidad, y promover oportunidades de aprendizaje durante toda la vida para todos".

³ Para una aproximación más precisa sobre el derecho a la educación en España, puede consultarse, entre otros, COTINO HUESO, L. (2012). "El derecho a la educación", En Escobar Roca, G. (Dir.) *Derechos sociales y tutela antidiscriminatoria*, Thomson-Reuters Aranzadi, pp. 831-948.

⁴ Así se infiere también del propio artículo 27 de la Constitución Española, donde se reconoce a las personas físicas y jurídicas la libertad de creación de centros docentes, dentro del respeto a los principios constitucionales.

⁵ La colaboración público-privada en este ámbito es especialmente necesaria para ampliar la cobertura y mejorar la calidad de la educación. Vid. PATRINOS, H. A., BARRERA-OSORIO, F., & GUÁQUETA, J. (2009). *The role and impact of public-private partnerships in education*. World Bank, pp. 4-5 y 24-26. Recuperado de <https://documents1.worldbank.org/curated/en/453461468314086643/pdf/479490PUB0Role101OFFICIAL-LOUSEONLY1.pdf> De hecho, las sinergias que se producen en la educación entre las entidades públicas y las privadas facilitan la creación de proyectos conjuntos, que son adecuados para abordar problemáticas específicas, como la educación en zonas rurales o para grupos vulnerables. Véase WOLFF, L., NAVARRO, J. C., & GONZÁLEZ, P. (2005). *Private schooling in Latin America: Trends and public policies*. PREAL. Recuperado de <https://www.thedialogue.org/wp-content/uploads/2016/03/English-1.pdf>

⁶ El artículo 10 de la LISR describe la renta bruta como "el total de los ingresos que durante el año recibe el contribuyente de cualesquiera de las fuentes que los producen, sea en forma de dinero en efectivo o de otros bienes o valores de cualquier clase" y establece aquellos ingresos que no serán considerados

de Equidad Tributaria agregó una sobretasa del 5% conocida como “aportación solidaria”, la cual se aplica al excedente de la renta neta gravable que supere 1 millón de lempiras. Esta sobretasa es aplicable únicamente a personas jurídicas, exceptuando a aquellas que pertenecen a los regímenes especiales de exportación y turismo.

Además, conforme a los artículos 5 a 16 de la Ley de Equidad Tributaria, las personas jurídicas están sujetas a un impuesto sobre el activo neto (En lo sucesivo, IAN). Este impuesto, que grava la propiedad, se aplica a los activos netos de las empresas con una alícuota del 1% sobre el excedente de tres millones de lempiras (L3,000,000.00) en activos netos. Este tributo se debe pagar independientemente de si el contribuyente declara pérdidas (a menos que sean causadas por caso fortuito o fuerza mayor) o ganancias, y se acredita con el ISR. Por ello, si el pago del ISR es igual o superior al IAN, no hay obligación de pagar este último. Sin embargo, si el pago del ISR es menor que el IAN, el contribuyente deberá abonar la diferencia entre ambos (IAN menos ISR).

Por otra parte, en su artículo 22-A, la LISR contiene un régimen de impuesto mínimo aplicable para aquellas personas físicas o jurídicas con ingresos superiores a 1,000 millones de Lempiras⁷. El impuesto mínimo corresponde al 1% sobre los ingresos brutos mayores a esta cantidad y se aplica solamente cuando el impuesto que surja del régimen general sea inferior a éste⁸. De manera excepcional, esta

como parte de la renta bruta. Los artículos 11 y 12 de la LISR establecen las reglas sobre las deducciones permitidas y prohibidas para efectos del cálculo de la renta neta gravable.

⁷ Este impuesto se introdujo mediante el Decreto 278-2013, pero, por medio del Decreto 31-2018, se ha eliminado gradualmente a raíz de la presión y descontento de la empresa privada con este tributo.

⁸ A pesar de tratarse de un ingreso bruto, por medio del Decreto Legislativo No. 31-2019, el Congreso Nacional aclaró que, para efectos de este impuesto mínimo, se debe entender que los ingresos brutos se refieren a los ingresos totales menos descuentos, rebajas y devoluciones. En otras palabras, no se trata realmente de un ingreso bruto al hacer consideración de ciertas deducciones.

disposición mantiene una alícuota reducida del 0.5% para aquellas personas dedicadas a ciertos sectores – como los de producción, distribución o comercialización de cemento, medicamentos, panaderías, entre otros – y exime de este régimen a personas que se dedican a otros sectores – como el de prensa escrita o el petrolero – así como a aquellos que hayan incurrido en pérdidas certificadas.

2.2. Régimen de exención total de las entidades sin fines lucrativos

El artículo 7.b de la LISR establece qué entidades están totalmente exentas del ISR en Honduras. Dentro de ellas, se encuentran las *“instituciones de beneficencia reconocidas oficialmente por el Gobierno y las agrupaciones organizadas con fines científicos, políticos, religiosos, culturales o deportivos y que no tengan por finalidad el lucro”*⁹.

En primer lugar, el goce de esta exención, la cual libera totalmente del pago del ISR a los beneficiarios, no requiere que las instituciones de beneficencia se sometan a procedimientos administrativos autorizantes de acuerdo con el artículo 16.2 del Decreto 170-2016 contentivo del Código Tributario vigente. Sin embargo, el requisito de reconocimiento oficial por parte del gobierno obliga a estos entes a solicitar, antes de gozar de la exención, el reconocimiento de su personalidad jurídica e inscripción ante la Dirección de Regulación, Registro y Seguimiento de Asociaciones Civiles (DIRRSAC) de la Secretaría de Gobernación, Justicia y Descentralización, conforme a la Ley Especial de Fomento para las Organizaciones No Gubernamentales de Desarrollo (en adelante, Ley de ONGD).

Lo anterior es relevante porque la legislación hondureña contiene dos definiciones que abarcan el concepto de instituciones de beneficencia: una bajo la norma tributaria y

⁹ Éstas también se encuentran exentas en su totalidad del IAN conforme al artículo 16 del Decreto 51-2003.

otra bajo la norma regulatoria de ONGDs. El primer concepto, establecido en el artículo 22 del reglamento de la LISR, se describen éstas como aquellas entidades que tienen como *“objetivo esencial la realización habitual de obras de caridad o bien público, dirigidas a la colectividad en general sin exclusión ni limitación de determinadas personas”*. El segundo, establecido en la Ley de ONGD, utiliza el término ONGD para incluir a las *fundaciones o asociaciones sin fines de lucro. Esta última ley precisa en su artículo 3 que éstas son “toda entidad de carácter privado, apolítica en el sentido partidario, sin fines de lucro y sin objetivos preponderantemente gremiales, laborales o religiosos; con diferentes objetivos que contribuyan al desarrollo humanitario e integral de la población y otros afines, definidos por sus integrantes”*. Ambas definiciones deben considerarse conjuntamente, ya que, sin el reconocimiento estatal, la exención tributaria no es viable. En otras palabras, una ONGD que no ha obtenido el reconocimiento de su personalidad jurídica ante DIRRSAC no podrá gozar de la exención total establecida en el artículo 7.b de la LISR y estará sujeta al tratamiento general de una persona jurídica.

Al observar el concepto tributario, notamos que las instituciones de beneficencia deben estar dirigidas a la colectividad en general, sin excluir ni limitar a personas específicas. Esta definición es interesante porque parece establecer una medida general contra la discriminación, algo que no se menciona explícitamente en la Ley de ONGD. Sin embargo, dado que el reconocimiento de una ONGD es un paso previo a la exención tributaria y a raíz del principio de jerarquía normativa, podemos concluir que el concepto en la Ley de ONGD prevalece¹⁰. Así, mientras las ONGDs sean reconocidas por la DIRRSAC, la normativa tributaria debe aceptar que estas institucio-

nes de beneficencia registradas son dirigidas a la colectividad general y que no excluyen ni limitan a personas específicas. Por lo tanto, la norma tributaria no debe interpretarse como una prohibición para la creación de entidades que apoyen causas o individuos específicos. Por ejemplo, la Fundación Hondureña para el Niño con Cáncer enfoca sus esfuerzos en ayudar a niños con cáncer. El hecho de que excluya a otros niños no implica que sea discriminatoria, sino que persigue un propósito específico. Sin embargo, si esta fundación solo apoyara a niños con cáncer de familias de clase alta, perdería su propósito de apoyo a la colectividad en general¹¹.

En Honduras, al igual que en otras legislaciones del mundo, una entidad debe tener propósitos exclusivamente caritativos para ser considerada sin fines de lucro, y cualquier beneficio privado puede perjudicar su naturaleza caritativa¹². No obstante, esto es ambiguo cuando se trata de entidades que pueden ser sociedades mercantiles u ONGDs, siendo la forma jurídica una elección de sus fundadores¹³. Este es el caso de los centros de enseñanza privados en todos los niveles educativos. El artículo 49 de la Ley Fundamental de Educación permite a personas naturales o jurídicas fundar cen-

¹¹ Aunque no forma parte del alcance de este artículo, sería interesante analizar el caso de fundaciones o asociaciones civiles cuyos fines puedan considerarse discriminatorios a la luz de la normativa tributaria en Honduras. Las preguntas relacionadas con la concesión de incentivos fiscales a entidades sin fines de lucro con propósitos discriminatorios han sido un tema de debate en la doctrina académica en los últimos años. Véase MURRAY, I. (2022). *Charities & Discrimination: Is Charity Law Always a Better Solution than Public Policy? Nonprofit Policy Forum*, 13(2), 141–159.

¹² Tal como sucede en Nueva Zelanda, Inglaterra y otros países. Véase BARKER, S. (2023). *Designing an Optimal Charities Framework*. En R. TEELE LANGFORD (Ed.), *Governance and Regulation of Charities*. Edward Elgar Publishing, pp. 84–108.

¹³ De igual manera, como describe CHEVALIER WATTS, estas entidades pueden tener propósitos no caritativos que sean secundarios al propósito caritativo dominante. Sin embargo, dado que se trata de una cuestión de grado, es difícil determinar en la práctica cuándo un propósito es realmente dominante o secundario. CHEVALIER-WATTS, J. (2015). *The public benefit requirement in charity law: The mystery of the balancing act. Trusts & Trustees*, 21(4), pp. 371–388.

¹⁰ Esto no significa que una norma especial reglamentaria puede ser de preferente aplicación a una norma general como es expuesto en TARDÍO PATO, J. A. (2003). *El principio de especialidad normativa (lex specialis) y sus aplicaciones jurisprudenciales. Revista de administración pública*, 162, pp. 210–211.

tros educativos no gubernamentales dentro del marco constitucional¹⁴. Además, su artículo 50 define las instituciones educativas no gubernamentales como aquellas creadas con recursos privados, las cuales pueden ser comunitarias, cooperativas, empresariales o de cualquier otra forma de administración que se cree en el futuro¹⁵. Por lo tanto, una escuela privada puede constituirse como una asociación civil o fundación, lo que le permite acceder a una exención total del ISR, o como una sociedad mercantil, sujeta al régimen fiscal general.

2.3. Contribución especial sobre excedentes de operación de los centros de enseñanza privados

2.3.1. Origen

La década de 1990 significó un cambio importante en la política y educación en Honduras. Después de una época de inestabilidad militar y una “*democracia débil pero fortalecida*”, el país entró en una fase de consolidación democrática que, sin embargo, mantuvo muchos elementos del pasado¹⁶. Este periodo se caracterizó por la implementación de reformas neoliberales que transformaron tanto la economía como la educación¹⁷. Con el respaldo del Fondo Monetario Internacional (en adelante, FMI), se introdujo un programa de ajuste estructural que, aunque pretendía reducir el tamaño del Estado, en la práctica

benefició a una nueva clase de empresarios y banqueros. En el ámbito educativo, esto se reflejó en el Programa de Modernización de la Educación, que priorizó la descentralización, la alfabetización de adultos y la reestructuración administrativa, con el objetivo de mejorar la calidad educativa¹⁸.

Durante estos años, las reformas educativas estuvieron fuertemente influenciadas por organismos internacionales como el Banco Mundial y la Agencia de los Estados Unidos para el Desarrollo Internacional (por sus siglas en inglés, USAID), que proporcionaron financiamiento y asistencia técnica. Las reformas buscaban descentralizar el sistema educativo, creando oficinas departamentales que redujeran la centralización de la Secretaría de Educación¹⁹. Sin embargo, estas iniciativas enfrentaron numerosos obstáculos, incluyendo la falta de apoyo técnico, financiamiento y recursos humanos adecuados, lo que resultó en un fracaso parcial en sus objetivos. Además, el clientelismo político y sindical dentro del sector educativo agravó estos desafíos, dificultando la implementación efectiva de las políticas de modernización y descentralización²⁰.

En este contexto de reformas neoliberales y gobernanza fragmentada, la educación privada empezó a ganar mayor relevancia en Honduras. Históricamente, la educación en el país había sido un privilegio de las élites, con una cobertura educativa insuficiente, especialmente en los niveles secundarios²¹. A medida que el Estado delegaba su rol de proveedor educativo, las instituciones privadas comenzaron a llenar los vacíos dejados por la falta de oferta pública. Aunque en la educación primaria la presencia de instituciones privadas

¹⁴ Esta disposición también se encuentra en el artículo 32 de la Ley de Educación Superior en el Decreto 142-89.

¹⁵ Además, el Reglamento de Instituciones de Educación No Gubernamental en el Acuerdo 1363-SE-2014 y el Reglamento General de la Ley de Educación Superior regulan la administración privada de estos centros, permitiendo diversas formas de gestión y financiamiento.

¹⁶ EDWARDS JR., B., MOSCHETTI, M. C., & CARAVACA, A. (2019). *La Educación en Honduras: Entre la privatización y la globalización*, Internacional de la Educación, p. 19.

¹⁷ BARAHONA MEJÍA, B. A., (2008). *Impacto de las reformas educativas en el movimiento magisterial hondureño* [masterThesis, Guatemala : FLACSO, Sede Guatemala], pp. 58-80.

¹⁸ EDWARDS, JR., B., MOSCHETTI, M. C., & CARAVACA, A., *op. cit.*, pp. 19-23.

¹⁹ Idem.

²⁰ Ibidem, *op. cit.*, pp. 23-26.

²¹ MERRILL, T. (1995). *Honduras: A country study* (Federal Research Division). Federal Research Division, Library of Congress; y, EDWARDS, JR., B., MOSCHETTI, M. C., & CARAVACA, A., *op. cit.*, pp. 32-34.

no fue predominante, en el nivel secundario se observó una mayor participación privada. Sin embargo, la percepción negativa hacia la educación privada y la incapacidad de la mayoría de la población para pagar por estos servicios limitaron su expansión. Estas dinámicas reflejaban un sistema educativo que operaba en condiciones precarias, dependiente de la influencia y financiamiento externo, y marcado por un Estado ausente que no lograba cumplir plenamente con su responsabilidad en la provisión educativa²².

Bajo este contexto, llegó el año 2009, siendo este un año terrible para Honduras desde el punto de vista político y socioeconómico. Un golpe de estado, abonado por una crisis financiera global, hicieron que el país viviera su primera contracción económica desde el año 1999²³. Para gravar ingresos que anteriormente no estaban sujetos a impuestos, como los de la mayoría de las escuelas y universidades privadas, y así fortalecer las finanzas estatales, el Congreso Nacional de Honduras promulgó la Ley de Fortalecimiento de los Ingresos, Equidad Social y Racionalización del Gasto Público (en adelante, la Ley de Fortalecimiento) el 22 de abril de 2010. Entre varios cambios al sistema tributario, la Ley de Fortalecimiento incorporó incrementos en el ISR a través de la Aportación Solidaria e impuso nuevos gravámenes. Uno de ellos fue la Contribución Especial sobre Excedentes de Operación de los Centros de Enseñanza Privados (En lo sucesivo, la Contribución Educativa).

2.3.2. Contenido de la contribución educativa

En su artículo 6, la Ley de Fortalecimiento establece la Contribución Educativa de la siguiente manera²⁴:

“Se establece una contribución especial anual del diez por ciento (10%) sobre los excedentes de operación que obtengan las universidades privadas, escuelas e institutos de enseñanza preescolar, primaria y media, ya sea en forma directa o por conducto de las organizaciones no gubernamentales que las operan.

Dicha contribución servirá para financiar programas nuevos de becas para estudiantes de escasos recursos y de excelencia académica, y/o la ayuda hacia escuelas e institutos públicos.”

Al momento de la promulgación de esta Ley, el Código Tributario contenido en el Decreto 22-97 definía la contribución como *“una aportación que debe pagarse al Estado o a un ente descentralizado del mismo, por la prestación de servicios de obras públicas de beneficio directo, colectivo o de seguridad social”*. Sin embargo, la Contribución Educativa no se ajustaba a esta definición, ni a la establecida en el Código Tributario vigente en Honduras, ya que ambas normativas indican que las contribuciones deben estar asociadas a la prestación de servicios de obras públicas. Cuando una entidad educativa sin fines de lucro paga esta contribución, no recibe como contraprestación ningún servicio de obra pública. Además, con la actualización del concepto de contribución en el Código Tributario vigente, se establece que estas aportaciones deben generar beneficios específicos para el contribuyente, como la ampliación de obras o servicios públicos, lo cual no se cumple en este caso.

²² EDWARDS JR., B., MOSCHETTI, M. C., & CARAVACA, A., *op. cit.*, pp. 32-34. Según el Informe sobre el Estado del País 2023 de la ONG Asociación para una Sociedad más Justa (ASJ), el 17 % de los estudiantes en 2023 estaban matriculados en centros educativos privados, mientras que en el nivel medio esta cifra ascendía al 32 %, superando el promedio del 20 % de estudiantes de primaria y secundaria inscritos en escuelas privadas en Latinoamérica. ASJ. (2024). Boletín: Estado de País: Educación 2023 (pp. 1-2). ASJ. <https://estadodepais.asjhonduras.com/educacion/#>

²³ Véase GUERRERO, R. M., FOCKE, K. S., & ARMIJOS, S. C. (2011). El sector financiero en Honduras: Visión general y tópicos sobre la red de seguridad financiera, IDB Publications.

²⁴ Originalmente, este artículo incluía dos párrafos finales que declaraban: “Quedan excluidas de esta obligación los montos del excedente que se destinen a la inversión, programas de becas para estudiantes de escasos recursos, ayudas a escuelas e institutos públicos. La presidencia de la república por conducto de la secretaría de estado en el despacho de finanzas emitirá el reglamento de este artículo.” Sin embargo, estos fueron suprimidos por una Fe de Errata de fecha 29 de mayo del 2010.

Asimismo, al tratarse de una provisión incompleta que no incluye todas las características básicas de un tributo, la Secretaría de Estado en el Despacho de Finanzas (SEFIN) emitió un Reglamento de la Ley de Fortalecimiento con el fin de aclarar y ampliar el contenido de la Contribución Educativa. El contenido de este reglamento será analizado en las siguientes subsecciones.

A. Sujetos pasivos

Al revisar el contenido de la Ley de Fortalecimiento, se especifica claramente que los sujetos pasivos de la Contribución Educativa son las universidades privadas, así como las escuelas e institutos de enseñanza preescolar, primaria y media, ya sea de manera directa o a través de las ONGDs que las gestionan. En una interpretación estricta de la norma, se entiende que se refiere a entidades privadas, es decir, aquellas que no pertenecen al Estado.²⁵ Estas entidades pueden operar de manera directa, como las sociedades mercantiles, o a través de ONGDs, entidades sin fines de lucro mencionadas anteriormente.

No obstante, los artículos 14 y 15 del Reglamento de la Ley de Fortalecimiento, en lo que consideraríamos un exceso de su potestad reglamentaria, la Secretaría de Finanzas (SEFIN) definió parámetros de la Contribución Educativa que se encuentran más allá del contenido la Ley de Fortalecimiento. Primariamente, SEFIN realiza una especie de aclaración sobre quiénes son los sujetos pasivos de esta contribución. Señala que los sujetos pasivos son las “asociaciones civiles o fundaciones que operen uno o varios centros de enseñanza”. Además, aclara que la Contribución Educativa no se aplica a las entidades educativas que

no están reguladas conforme al Artículo 22 de la Ley del ISR.²⁶

Esto altera por completo la definición del sujeto pasivo y vulnera el principio de legalidad, ya que SEFIN asume atribuciones que corresponden al Congreso Nacional de Honduras en cuanto a la regulación mediante ley, de acuerdo con el Artículo 11.1 del Código Tributario vigente²⁷. La Corte Suprema de Justicia de Honduras (en adelante, CSJ) también ha reafirmado el contenido del principio de legalidad por medio de sentencias de inconstitucionalidad como en el Recurso de Inconstitucionalidad SCO-0757=2014 de fecha 25 de junio de 2015, presentado a continuación:

CONSIDERANDO (13): Que en ese mismo sentido y de acuerdo con el principio de legalidad, todo tributo requiere de una ley previa que la establezca y la competencia para imponerla es del Congreso Nacional de la República, o las Municipalidades. La norma que establece el impuesto ha fijado el sujeto activo, el sujeto pasivo, el hecho generador, la base gravable y la tarifa.

En este sentido, la SEFIN ignoró sus límites y asumió facultades que corresponden al Congreso Nacional. Su papel de reglamentación debió limitarse a lo ya establecido por los legisladores, indicando que la Contribución Educativa se aplica a entidades educativas del sector privado²⁸.

²⁶ Cabe destacar que el Artículo 22 de la Ley del ISR no regula los sujetos pasivos del ISR al tratarse de un artículo sobre la alícuota y la base imponible para personas naturales y jurídicas.

²⁷ Véase LUQUE CORTELLA, A., & MORIES JIMÉNEZ, M. T. (2017). Análisis comparativo de las últimas Reformas Fiscales operadas en España y en Honduras, *La Revista de Derecho*, 38, p. 55.

²⁸ No obstante, destacamos que, por la ambigüedad causada por las contradicciones entre la Ley y el Reglamento, hay centros de educación privada constituidas como sociedades mercantiles que proceden a realizar el pago de tributos por la Contribución Educativa y el ISR, sujetándose a una doble imposición sobre sus ingresos. SAR. (2021). *Contribución Anual Sobre el Excedente Educativo e Implicaciones en el Impuesto Sobre la Renta del Sector Educativo (2016-2020)* [Nota Técnica], SAR, mimeo., pp. 9-11

²⁵ Indicar el sujeto pasivo en una norma tributaria es un esfuerzo mínimo del legislador para dar seguridad jurídica. En la interpretación de esta normativa, no debe permitirse la aplicación analógica, tal como se señala en SIOTA ÁLVAREZ, M. (2010). *Analogía e interpretación en el derecho tributario*, M. PONS, pp. 343-345

B. Determinación de la base imponible: ingresos ordinarios y gastos deducibles

En el artículo 14 del Reglamento de la Ley de Fortalecimiento, la SEFIN proporciona una definición detallada del concepto de excedente de operación y los gastos deducibles para efectos de la Contribución Educativa:

“Se entiende por excedente de operación el resultado derivado de la diferencia anual entre los ingresos ordinarios propios del giro específico de la institución y demás ingresos accesorios y conexos, excluyendo los extraordinarios; y los gastos incurridos para la obtención de esos ingresos.

Para el cálculo de los gastos mencionados en el párrafo anterior, las instituciones deberán seguir lo dispuesto en los Artículos 11 y 12 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta. Se considerará también gasto deducible las cantidades destinadas por el sujeto pasivo a programas de becas para estudiantes de escasos recursos o ayudas a escuelas o institutos públicos.”.

A este respecto, los ingresos ordinarios en el sector educativo se definen y clasificarán según diversas normativas y acuerdos que regulan las actividades económicas de las instituciones educativas²⁹. El Acuerdo 1363-SE-2014, contenido del Reglamento de Instituciones de Educación No Gubernamentales, regula específicamente los ingresos de las instituciones educativas no gubernamentales. Según el artículo 47 de este reglamento, los propietarios de dichas instituciones pueden percibir ingresos a través de pagos por servicios educativos

y colaterales. Los servicios educativos incluyen el cobro de colegiaturas, matrículas, derechos por expedición de documentos y otros servicios de naturaleza académica. Además, los ingresos por servicios colaterales abarcan cafetería, servicios de transporte, tienda escolar, entre otros, conforme a las leyes vigentes y las relaciones contractuales con los usuarios. Adicionalmente, las instituciones educativas no gubernamentales pueden recibir fondos provenientes de inversiones financieras, herencias, legados y donaciones, de acuerdo con la legislación vigente. De igual manera, según las Normas Académicas de la Educación Superior, la actividad académica se descompone en docencia, investigación y extensión. La docencia se refiere a la función formativa interactiva entre docente y estudiante; la investigación implica un proceso sistemático y riguroso para la creación de ciencia, obtención de nuevos conocimientos y desarrollo de tecnologías; y la extensión consiste en la comunicación participativa de los logros científicos y técnicos a la comunidad, tal como lo establecen los artículos 17, 29 y 37 de las Normas Académicas de Educación Superior. Dada la definición y clasificación de las actividades educativas o académicas, que incluyen tanto la formación profesional como técnica y otros servicios que se consideran de apoyo a la enseñanza, estas actividades generan beneficios económicos directos e indirectos para las instituciones educativas.

En cuanto a los ingresos extraordinarios, el reglamento de la Ley de Fortalecimiento no los define claramente. Por lo tanto, se puede considerar que un ingreso es extraordinario por su independencia de las actividades económicas educativas regulares o por su frecuencia o periodicidad. Por ejemplo, podrían incluirse la enajenación y arrendamiento de bienes muebles e inmuebles, donaciones, intereses por depósitos e inversiones, aportaciones extraordinarias de fundadores o asociados, y aportaciones en efectivo de alumnos, exalumnos, padres de familia, fundaciones, etc., que no estén destinadas al funcionamiento del centro educativo, así como las utilidades por patrocinios en eventos. Sin embargo, si el

²⁹ Cabe destacar que el Artículo 1 de la LISR considera ingreso toda clase de rendimiento, utilidad, ganancia, renta, interés, producto, provecho, participación, sueldo, jornal, honorario y, en general, cualquier percepción que modifique el patrimonio del contribuyente. Esta definición abarca un amplio espectro de ingresos, incluyendo tanto las percepciones en efectivo como en especie o crédito. Por otra parte, las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) 15 y Normas Internacionales de Contabilidad (NIC) 18 también conceptualizan los ingresos de actividades ordinarias para efectos financieros y contables.

arrendamiento de bienes inmuebles se realiza con frecuencia (por ejemplo, mensualmente), dejaría de ser considerado extraordinario por su periodicidad, aunque seguiría siendo independiente de la actividad principal. Aunque no existe total certeza, conforme a las normas educativas en Honduras, se entendería que los ingresos extraordinarios son aquellos que no forman parte de la actividad económica educativa regular.

Por otro lado, la SEFIN equipara los gastos deducibles de las entidades educativas a los de una sociedad mercantil al establecer que deben seguir lo dispuesto en los artículos 11 y 12 de la LISR para calcular sus deducciones. Esta medida permite que las entidades educativas no gubernamentales deduzcan de sus ingresos operativos los mismos tipos de gastos que una empresa mercantil. De acuerdo con el artículo 11 de la LISR, los gastos deducibles incluyen, pero no se limitan a sueldos, jornales, gastos de propaganda, uso de materiales, reparación y mantenimiento de equipos, primas de seguros sobre bienes, intereses pagados sobre deudas contraídas para obtener renta, y depreciación de bienes. Además, el mismo artículo establece que son deducibles los impuestos y contribuciones fiscales (excepto el ISR), daños en bienes que generan renta, provisiones para cuentas incobrables, amortizaciones para construcciones nuevas y mejoras para trabajadores, gratificaciones a empleados, donaciones a entidades reconocidas, cuotas de seguro social, y gastos de representación comprobados. En contrario, de acuerdo con el artículo 12 de la LISR, no se consideran gastos deducibles los destinados a reparar daños por desgaste natural de bienes, las inversiones, los gastos personales del contribuyente o su familia, los obsequios y gratificaciones a socios o sus parientes, los intereses de capitales invertidos o prestados por dueños o sus parientes, y las pérdidas de capital en inversiones de lujo o recreo personal.

Además, en el artículo 14 de la Ley de Fortalecimiento, la SEFIN promueve la filantro-

pía en el sector educativo al considerar deducibles las cantidades destinadas a programas de becas para estudiantes de escasos recursos o a ayudas para escuelas o institutos públicos. Esta última disposición incentiva a las instituciones educativas a invertir en el apoyo a la educación de estudiantes desfavorecidos, permitiendo que tales inversiones sean deducibles de sus ingresos operativos.

Conforme a lo dispuesto por la SEFIN, la base imponible de la Contribución Educativa se compone de los ingresos ordinarios menos los gastos ordinarios y los valores destinados a programas de becas y ayudas a la educación pública. Sin embargo, surge un problema cuando una entidad educativa privada tiene ingresos extraordinarios y gastos asociados tanto a ingresos ordinarios como extraordinarios.

Por ejemplo, consideremos una escuela privada constituida como una ONGD que posee instalaciones deportivas utilizadas por sus alumnos. Con el fin de obtener ingresos adicionales, la escuela decide alquilar las instalaciones deportivas en horarios extracurriculares a terceros no pertenecientes al alumnado. Aquí nos encontramos con una entidad exenta del ISR, con ingresos extraordinarios que no se consideran para efectos de la Contribución Educativa y con gastos ordinarios compartidos con su actividad económica extraordinaria.

Según lo preceptuado por la SEFIN, el resultado de esta situación es que los ingresos extraordinarios no forman parte de la base imponible de la Contribución Educativa ni serían gravados bajo otro concepto del ISR, y que los gastos ordinarios relacionados también con ingresos extraordinarios serían considerados en el cálculo de la base imponible de la Contribución Educativa. No obstante, es evidente que el legislador no consideró estas circunstancias en el marco legal vigente, por lo que es crucial gestionar y clasificar adecuadamente las diversas fuentes de ingresos para asegurar el tratamiento fiscal que parezca más apropiado.

C. Determinación de la cuota íntegra y del importe a ingresar con provisión para la asignación presupuestaria

La alícuota de 10% aplicable en la Contribución Educativa es desfavorable para las entidades educativas privadas sin fines lucrativos en comparación con aquellas otras ONGDs que se amparan en la exención establecida en el artículo 7.b de la LISR. Como hemos establecido anteriormente, uno de los motivos principales de esta diferenciación es la intención de incrementar la recaudación al gravar actividades generadoras de grandes excedentes en la realidad nacional como lo es la educación privada.

La Ley de Fortalecimiento y su reglamento no contemplan una especialidad adicional para la cuantificación de la alícuota ni del importe a ingresar, ya que no se aplican créditos ni deducciones adicionales para el cálculo de la cuota líquida. En relación con esto, el artículo 15 de la Ley de Fortalecimiento aclara que los anticipos del ISR pagados a través de cuotas trimestrales, o pagos a cuenta, no pueden aplicarse a la Contribución Educativa, dado que esta es un tributo separado del ISR.

Uno de los aspectos más relevantes de la Contribución Educativa es su propósito filantrópico, enfocado en la provisión de asignación presupuestaria. La Ley de Fortalecimiento establece que los valores recaudados por la Contribución Educativa deben destinarse exclusivamente a financiar programas de becas para estudiantes de escasos recursos y excelencia académica, así como ayudas a escuelas e institutos públicos. El reglamento de la SEFIN confirma este objetivo, indicando que será esta entidad la encargada de definir los mecanismos para que los montos se destinen a dichos fines³⁰.

³⁰ Esto se ajusta a la definición clásica de *earmarking* o asignación de fondos. Véase en este sentido, BUCHANAN, J. (1963). The Economics of Earmarked Taxes. *Journal of Political Economy*, 71(5).

Esto plantea dudas sobre la constitucionalidad del precepto, dado que la CSJ ha declarado anteriormente que la única forma autorizada para la asignación de fondos públicos es a través de la aprobación del Poder Legislativo, previa asignación y desglose por el Poder Ejecutivo en un proyecto de presupuesto, como lo establece el artículo 366 de la Constitución Hondureña³¹. Aunque la SEFIN no realice una transferencia directa de fondos ya aprobados en este caso, esta exclusividad en la asignación presupuestaria puede percibirse como un compromiso fuera de lo votado en el presupuesto. Conforme al artículo 364 constitucional, esto infringiría la libertad de asignación presupuestaria que posee el Congreso Nacional.

D. El deber de declarar

Por último, en relación con el deber de declarar, la SEFIN da un tiro de gracia a los principios de legalidad y seguridad jurídica en el artículo 15 de la Ley de Fortalecimiento. En esta disposición, SEFIN establece que los contribuyentes deben declarar las cantidades resultantes de la aplicación del gravamen de forma anual, utilizando los plazos, lugar y formularios que determine la Administración Tributaria. Además de que el Congreso Nacional es el único ente con potestad para establecer los procedimientos necesarios para determinar las obligaciones tributarias, se comete un doble error al delegar estas funciones a otra entidad del poder ejecutivo sin especificar un plazo concreto para la presentación de la declaración³². En este sentido, sin mayores formalidades, la Administración Tributaria se ha limitado a comunicar los plazos de declaración a través de su página web, formularios y calendario, incluyendo este tributo

³¹ CSJ, Sentencia de Recurso de Inconstitucionalidad de fecha 25 de marzo de 2021 emitida por la Sala de lo Constitucional de la CSJ en el expediente RI-0763-2011, pp. 57-59.

³² Esta norma se indica en el Artículo 5.4 del Código Tributario 22-97, vigente al momento de promulgación de la contribución, y en el Artículo 11.4 del Código Tributario vigente.

entre aquellos que deben declararse y pagarse anualmente el 30 de abril³³.

En conclusión, la Contribución Educativa establecida en la Ley de Fortalecimiento es una contribución diseñada, más allá de su propósito recaudatorio, para reinvertir finanzas públicas en beneficio de la educación del país. Sin embargo, sus disposiciones presentan problemas en la redacción y contradicciones, estas últimas a causa del exceso de la potestad reglamentaria de la SEFIN. La redefinición arbitraria de los sujetos pasivos del tributo, el compromiso de la asignación presupuestaria y la delegación de la información sobre la presentación de declaraciones y sus plazos son ejemplos claros de este exceso, vulnerando los principios de legalidad y seguridad jurídica. En resumen, estas inconsistencias ponen en riesgo la efectividad y la legitimidad de la contribución.

3. FISCALIDAD DE LAS ENTIDADES EDUCATIVAS SIN ÁNIMO DE LUCRO EN ESPAÑA

3.1. Delimitación de los regímenes tributarios aplicables: el Régimen de las Entidades Parcialmente Exentas y el Régimen Fiscal de las Entidades Sin Fines Lucrativos

En España, como hemos apuntado en la primera parte del trabajo, la educación se vertebra desde las instituciones públicas, pero también desde las entidades privadas. Esto evidencia que existen entidades educativas públicas y entidades educativas privadas. Entre las privadas, pueden distinguirse las que tienen ánimo de lucro, que aspiran a la obtención de beneficios, tal y como lo haría cualquier otra empresa, y las que carecen de

ánimo de lucro, como ocurre con las fundaciones y las asociaciones de ámbito educativo³⁴.

En cuanto a su fiscalidad en el Impuesto sobre Sociedades (En lo sucesivo, IS), las entidades educativas públicas van a estar completamente exentas de gravamen en la gran mayoría de casos, tal y como se deduce sin esfuerzo del artículo 9.1 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (En adelante, LIS). Las entidades privadas, por su parte, tributarán acorde a su forma jurídica, sin que la realización de actividades docentes tenga un peso excesivo en la determinación de su específica fiscalidad. En el caso de las empresas educativas, su tributación será como la de cualquier mercantil, pues no existen singularidades reseñables. En cambio, cuando se trata de entidades educativas privadas que carecen de ánimo de lucro, la fiscalidad difiere bastante y el régimen general del IS no es de aplicación más allá de su carácter supletorio³⁵.

En concreto, las entidades educativas privadas que carecen de ánimo de lucro van a tributar conforme a dos regímenes fiscales especiales. Ambos regímenes, el Régimen Fiscal de las Entidades sin Fines Lucrativos y el Régimen de las Entidades Parcialmente Exentas, son similares, pues se articulan sobre el instituto jurídico de la exención y su aplicación supone exonerar parcialmente de gravamen las rentas obtenidas por las citadas entidades, tal y como se infiere de los artículos 9.2 y 9.3 LIS³⁶.

³⁴ La ausencia de ánimo de lucro debe entenderse como la imposibilidad de repartir cualquier excedente y no como la incapacidad para generarlos, incluso, mediante actividades económicas. GARCÍA AÑOEROS lo explicó a la perfección, refiriéndose a la ausencia de ánimo de lucro como un lucro del que no se dispone para fines personales. GARCÍA AÑOEROS, J. (1990). "Hacienda y Patrimonio Cultural" *Revista Española de Derecho Financiero*, 68, p. 476.

³⁵ A este respecto, véase la STS 4802/2011, de 15 de junio de 2011 (ECLI ES:TS:2011:4802).

³⁶ Los autores han señalado la similitud entre los dos regímenes fiscales objeto de estudio, así como la diferente amplitud en la exención de rentas. Véase, por ejemplo, AA.VV. (2017). *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, 28ª edición, Tecnos, Madrid, p. 779; o CALVO VÉRGEZ, J. (2010). "Impuesto sobre So-

³³ Véase Considerando Décimo Segundo del Acuerdo-SAR-236-2024 de fecha 20 de mayo del 2024; y, SAR. (s/f). *Vencimientos 30 de abril de 2024 - SAR*. Recuperado el 24 de julio de 2024, de <https://www.sar.gob.hn/event/vencimientos-30-de-abril-de-2024/>.

Ahora bien, la extensión de la exención de las rentas es distinta en tales regímenes tributarios, ya que es mucho más amplia en el Régimen Fiscal de las Entidades sin Fines Lucrativos, que se regula en la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo (En lo sucesivo, LRFESFL). Ello es perfectamente comprensible, pues los requerimientos objetivos y subjetivos que realiza el legislador para poder optar por este régimen tributario son mucho más exigentes que los efectuados en el seno del Régimen de las Entidades Parcialmente Exentas. Es más, solamente cuando se cumplen los requisitos exigidos puede optarse por la tributación favorable que supone el primero de los regímenes fiscales mencionados, quedando el Régimen de las Entidades Parcialmente Exentas como un régimen que se aplica por defecto a toda entidad que no tiene ánimo de lucro.

De este modo, si las entidades no lucrativas no se encuentran entre el conjunto de sujetos que detalla el artículo 2 LRFESFL, o no cumplen los requisitos que exige esta ley en su artículo 3, o bien, aun cumpliéndolos, no optan por tributar conforme al régimen fiscal que regula la LRFESFL, su tributación se ajustará necesariamente a lo previsto en el Régimen de las Entidades Parcialmente Exentas.

Para ordenar la aplicación de estos regímenes tributarios, el legislador se encomienda a dos parámetros, esto es, la ausencia de ánimo de lucro y la persecución efectiva de fines de interés general. En puridad, estos criterios se vinculan estrechamente con la forma jurídica de las entidades no lucrativas, pero también con las finalidades perseguidas. Así, cuando estas entidades persiguen fines de interés general en el sentido querido por el legislador, pueden elegir el régimen fiscal más favorable de los dos. Por el contrario, si persiguen fines de interés particular o colectivo, circunstan-

cia no permitida a las fundaciones, no podrán escoger dicha tributación porque, en la gran mayoría de casos, no cumplirán con los requisitos que se exigen a la luz de la LRFESFL y, por lo tanto, deberán ajustar su fiscalidad a lo dispuesto en el Régimen de las Entidades Parcialmente Exentas.

3.2. La fiscalidad en el Régimen de las Entidades Parcialmente Exentas

3.2.1. *Delimitación de las entidades educativas sin fines de lucro que tributan de conformidad con el Régimen de las Entidades Parcialmente Exentas*

Como hemos afirmado, el Régimen de las Entidades Parcialmente Exentas es el régimen especial que se aplica por defecto a toda entidad no lucrativa en el marco del IS. Solamente cuando se cumplen ciertos requisitos y se opta por el Régimen Fiscal de las Entidades Sin Fines Lucrativos se podrá tributar de conformidad con lo dispuesto en la LRFESFL. Todo ello sin perjuicio de la aplicación supletoria del Régimen General en ambos supuestos.

Teniendo en cuenta lo anterior, podemos afirmar que las entidades educativas privadas sin fines de lucro que van a aplicar este régimen tributario son, básicamente, las que tengan forma asociativa y no cuenten con la declaración de utilidad pública. Si cuentan con tal declaración o son fundaciones, lo normal será que cumplan los requisitos objetivos y formales del artículo 3 LRFESFL y opten por el Régimen Fiscal de las Entidades sin Fines Lucrativos, que es un régimen tributario bastante más beneficioso que el Régimen de las Entidades Parcialmente Exentas³⁷.

ciudades". En Chico de la Cámara, P., GALÁN RUIZ, J. & RODRÍGUEZ ONDARZA, J. (Dir.), *Fiscalidad práctica*, Tomo III, Thomson-Reuters, Cizur Menor, p. 181.

³⁷ Los colegios profesionales, por su parte, en la medida en que ofrecen cursos de formación a sus miembros, también podrían encuadrarse en la categoría de entidad educativa y su tributación, por estar expresamente delimitada en el artículo

3.2.2. *Contenido del Régimen de las Entidades Parcialmente Exentas*

El Régimen de las Entidades Parcialmente Exentas prevé una serie de particularidades que son la causa de su singularidad en la precisión de la renta gravable. Concretamente, la principal especialidad que lo diferencia del régimen general del IS descansa en la fijación de la base imponible, puesto que en este régimen fiscal existen una serie de rentas exentas, lo que condiciona también, como veremos, la deducibilidad de los gastos.

A. *Determinación de la base imponible: rentas exentas y gastos no deducibles*

a) *Rentas exentas en el Régimen de las Entidades Parcialmente Exentas*

En el Régimen de las Entidades Parcialmente Exentas, como decíamos, existen ciertas rentas liberadas de gravamen. Concretamente, se detallan en el artículo 110 LIS y, desde una perspectiva general, podemos afirmar que la exención de rentas de este régimen afecta a tres categorías diversas.

La primera categoría de renta exenta hace referencia a las rentas que proceden de la realización de actividades que constituyen el objeto o finalidad específica, siempre y cuando tales actividades no se consideren actividades económicas. Así, entendemos que se incluyen en el ámbito de aplicación de esta exención las rentas provenientes de las subvenciones concedidas por las Administraciones Públicas para financiar las actividades propias, así como aquellas rentas resultantes de los convenios de colaboración empresarial en actividades de interés general que las entidades no lucrativas que tributan conforme al Régimen de las Entidades Parcialmente Exentas pudieran celebrar. No obstante, no estarían exoneradas de gravamen estas rentas si proceden del desarrollo de actividades económicas o se destinan a financiarlas en el caso

de las subvenciones percibidas³⁸. Además, habida cuenta de la relevancia que tienen en la financiación ordinaria de las entidades no lucrativas, se declara expresamente exento en el marco del artículo 110.1 a) LIS el importe de las cuotas satisfechas por los asociados, colaboradores o benefactores, siempre y cuando no otorguen el derecho a percibir una prestación derivada de una actividad económica³⁹.

La segunda categoría de renta exenta la conforman las rentas que derivan de adquisiciones y de transmisiones efectuadas a título lucrativo, siempre que unas y otras se obtengan o realicen en cumplimiento de su objeto o finalidad específica (artículo 111.1 b) LIS). Por consiguiente, la exención resulta de aplicación a aquellas plusvalías generadas a partir de adquisiciones y transmisiones realizadas a título lucrativo, como pueden ser las donaciones, legados o herencias⁴⁰. Dicho esto, es importante tener en cuenta que existen aspectos que condicionan el alcance de esta exención. Principalmente, siguiendo la tendencia inherente en la configuración de las exenciones de este régimen fiscal, cabe tener en cuenta la presencia de actividades económicas, pues creemos que toda renta que proceda de su realización está indiscutiblemente sometida a gravamen. Así se desprende sin mayores dificultades de una

³⁸ Vid. GIL DEL CAMPO, M. (2005). *Fiscalidad de fundaciones, asociaciones y del mecenazgo*, 2ª edición, CISS, Valencia, pp. 291-292; así como las Resoluciones de la DGT núm. V3548-15, de 17 de noviembre de 2015; y núm. V1363-06, de 5 de julio de 2006.

³⁹ En este sentido se ha manifestado la DGT en las Resoluciones núm. V3959-15, de 14 de diciembre de 2015; núm. V3142-15, de 19 de octubre de 2015; y núm. V2773-15 de 25 de septiembre de 2015.

⁴⁰ En puridad, esta exención se refiere a aquellas rentas que se generan o se obtienen, en principio, sin contraprestación alguna, esto es, de forma pura y simple o con ánimo de liberalidad, lo que nos lleva a reflexionar sobre la posible exoneración de gravamen, en virtud de este apartado, de aquellas rentas producto de los llamados convenios de colaboración empresarial en actividades de interés general. Sobre esta cuestión puede consultarse BLÁZQUEZ LIDOY, A. (2011). "Cuestiones conflictivas en de las exenciones subjetivas y entidades parcialmente exentas en el IS (Arts. 9, 120 a 122 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades)", *Revista Quincena Fiscal*, 4, pp. 16-17 (recurso electrónico).

9.3 c) LIS, deberá ajustarse a lo dispuesto en el régimen fiscal anteriormente citado.

exégesis conjunta del artículo 110.1 b) LIS y la cláusula de cierre contenida en el apartado segundo de este mismo artículo⁴¹.

Como última categoría de renta exenta, situamos aquellas puestas de manifiesto a causa de la transmisión onerosa de bienes afectos a la realización del objeto o finalidad específica, siempre que el total del producto obtenido se destine a nuevas inversiones en elementos del inmovilizado relacionadas con dicho objeto o finalidad específica. En todo caso, la reinversión debe realizarse en unos concretos términos. En particular, las nuevas inversiones deberán realizarse dentro del plazo comprendido entre el año anterior a la fecha de la entrega o puesta a disposición del elemento patrimonial y los 3 años posteriores. Además, tales inversiones deben mantenerse en el patrimonio de la entidad durante 7 años, excepto cuando su vida útil fuere inferior, conforme al método de amortización que se aplique, de los admitidos en el artículo 12.1 de esta Ley⁴².

Una vez analizadas las rentas que no se integran en la base imponible, conviene describir aquellas que sí se incorporan y que, por lo tanto, se someten a gravamen en el IS. *Grosso modo*, puede sostenerse que conformarán la base imponible las rentas que no estén exentas en el marco del Régimen de las Entidades Parcialmente Exentas, lo que puede obtenerse mediante una interpretación *a sensu contrario* de las normas que las regulan.

Concretamente, identificamos las siguientes rentas susceptibles de ser integradas en la base imponible. En primer lugar, se integran

en la base imponible todos los rendimientos derivados del ejercicio de cualquier actividad económica, con independencia de que el objeto social o finalidad específica se cumpla mediante su realización. En segundo lugar, se encuentran sometidos a gravamen los rendimientos procedentes de bienes y derechos que forman parte del patrimonio estático de la entidad, esto es, los rendimientos procedentes del capital, tanto mobiliario como inmobiliario, no afecto a explotaciones económicas. Es importante no perder de vista que no importa si dichos bienes se encaminan al cumplimiento del objeto o finalidad específica, ya que todas y cada una de las rentas generadas deben incorporarse a la base imponible, a diferencia de lo ocurre en la LRFESFL. En tercer y último lugar, atendiendo a los incrementos y disminuciones patrimoniales exentos, están sometidos a gravamen los incrementos patrimoniales derivados de adquisiciones a título gratuito, siempre que no se hayan obtenido en cumplimiento de su objeto o finalidad específica; los incrementos de patrimonio derivados de transmisiones a título lucrativo, siempre y cuando la transmisión tampoco se haya realizado en cumplimiento del objeto o finalidad específica; las disminuciones de patrimonio derivadas de transmisiones a título lucrativo en cualquier caso; los incrementos de patrimonio derivados de transmisiones onerosas de elementos afectos al cumplimiento del objeto social o finalidad específica cuando no sean merecedores de exención por reinversión en los términos analizados; y las disminuciones de patrimonio derivadas de transmisiones onerosas de todo tipo.

b) Gastos fiscalmente deducibles en el Régimen de las Entidades Parcialmente Exentas

Como es sobradamente conocido, para precisar la renta que debe integrarse en la base imponible, también debe atenderse a los gastos que son fiscalmente deducibles, dado que el IS somete a gravamen la renta neta.

En el Régimen de las Entidades Parcialmente Exentas, atendiendo a lo dispuesto en el artículo 111.2 a) LIS, no tendrán la consi-

⁴¹ Las dudas afloran cuando los bienes que se reciben o se entregan se afectan o provienen de actividades que constituyen el objeto social o la finalidad específica, pero, a su vez, tienen la consideración de actividades económicas. Sobre esta cuestión, véase CALVO VÉRGEZ, J. (2010). "Impuesto sobre Sociedades", en: AA.VV.: *Fiscalidad práctica... op. cit.*, pp. 183-185; así como BLÁZQUEZ LIDOY, A. (2011). "Cuestiones conflictivas en de las exenciones subjetivas... op. cit., p. 14.

⁴² En relación con esta exención, véase CORRECHER MATO, C.J. (2021). *La tributación de las entidades deportivas privadas sin fines lucrativos en el Impuesto sobre Sociedades*, Reus, Madrid, pp. 252-263.

deración de gastos fiscalmente deducibles, además de los establecidos en el artículo 15 LIS, aquellos imputables exclusivamente a las rentas exentas. Si los gastos se imputan únicamente de forma parcial a las rentas no exentas, serán deducibles en el porcentaje que representen los ingresos obtenidos en el ejercicio de actividades económicas respecto de los ingresos totales de la entidad. Además, tampoco son deducibles, *ex* artículo 111.2 b) LIS, las cantidades que constituyen aplicación de resultados y, en particular, las destinadas al sostenimiento de las actividades exentas a que se refiere el artículo 110.1 a) LIS⁴³.

B. Determinación de la cuota íntegra y del importe a ingresar

El tipo de gravamen aplicable en el Régimen de las Entidades Parcialmente Exentas siempre fue una de las principales ventajas fiscales por su carácter reducido frente al tipo general. Sin embargo, dicho tipo de gravamen específico y favorable fue suprimido en la LIS y ahora se aplica en su lugar el tipo de gravamen general, fijado en el veinticinco por ciento (artículo 29.1 LIS)⁴⁴.

Dejando a un lado las reflexiones sobre el tipo de gravamen, es importante tener en cuenta que la LIS no prevé ninguna especialidad adicional para la cuantificación de la cuota tributaria, la cual, en resumidas cuentas, se obtiene aplicando el tipo de gravamen sobre la base imponible. Una vez realizada la anterior operación, deberán aplicarse las deducciones por doble imposición, las bonificaciones y las

deducciones por inversiones que correspondan, obteniendo así la cuota líquida. Finalmente, una vez practicado lo anterior, la cuota diferencial se determina imputando los pagos a cuenta ya realizados mediante retenciones, ingresos a cuenta y pagos fraccionados, expresando de este modo el importe a ingresar o devolver resultante.

3.2.3. *El deber de declarar*

Con carácter general, como señala claramente el artículo 124.3 LIS, existe el deber de declarar todas las rentas que obtienen las entidades que tributan conforme al Régimen de las Entidades Parcialmente Exentas, independientemente de su exención. No obstante, el segundo párrafo del artículo 124.3 LIS prevé una excepción a dicha regla general de declaración, que se supedita al cumplimiento acumulativo de tres requisitos. Si dichos requisitos se cumplen, las entidades educativas sin ánimo de lucro podrán no declarar, aunque pueden hacerlo si así lo desean:

“No obstante, los contribuyentes a que se refiere el apartado 3 del artículo 9 de esta Ley no tendrán obligación de presentar declaración cuando cumplan los siguientes requisitos:

- a) Que sus ingresos totales no superen 75.000 euros anuales.*
- b) Que los ingresos correspondientes a rentas no exentas no superen 2.000 euros anuales.*
- c) Que todas las rentas no exentas que obtengan estén sometidas a retención.”*

A nuestro modo de ver, la regulación actual de esta exención no es equilibrada ni justa porque la aboca prácticamente a la inanidad. Por una parte, creemos que el margen que ofrece el segundo requisito de la exención del deber de declarar es demasiado escaso, máxime si tenemos en cuenta las limitaciones del régimen de exención de rentas en este ámbito. Por otra parte, mayor crítica merece el tercer requisito de esta exención, puesto que es el que realmente la condena a su inaplicación práctica. Como hemos mencionado anteriormente, las rentas provenientes de actividades económicas están grava-

⁴³ Para Sanz Gadea, los preceptos que declaran una serie de gastos no deducibles, específicamente en el marco del Régimen de las Entidades Parcialmente Exentas, son de carácter didáctico, porque la no deducibilidad de los gastos detallados se infiere de la propia mecánica del IS y de las singularidades de las entidades no lucrativas. SANZ GADEA, E. (2004). *Impuesto sobre Sociedades (Comentarios y casos prácticos)*, 4ª edición, Tomo I, CEF, Madrid, p. 432.

⁴⁴ Esto ha suscitado la crítica de la doctrina en algunas ocasiones. *Vid.* PEDREIRA MENÉNDEZ, J. (2015). “Propuestas para la reforma del sector no lucrativo: especial consideración del régimen aplicable a las fundaciones y el mecenazgo”, *Revista Quincena Fiscal*, 11, p. 13 (recurso electrónico).

das en todo caso en el Régimen de las Entidades Parcialmente Exentas. Por tanto, si tenemos en cuenta que estas rentas tampoco están sujetas a retención, queda claro que cualquier ingreso proveniente de la realización de las mencionadas actividades impedirá a la entidad educativa no lucrativa disfrutar de la exención del deber de declarar. Este efecto se agrava especialmente por el hecho de que casi todas las actividades pueden calificarse como económicas, dada la amplia definición establecida por el legislador en el artículo 5.1 de la LIS⁴⁵.

3.3. La fiscalidad en el Régimen Fiscal de las Entidades sin Fines Lucrativos

3.3.1. Delimitación de las entidades educativas sin fines de lucro que tributan de conformidad con el Régimen Fiscal de las Entidades sin Fines Lucrativos

Para delimitar las entidades educativas privadas sin fines de lucro que pueden tributar conforme al régimen fiscal especial contenido en la LRFESFL, es preciso atender a lo dispuesto en los artículos 2, 3 y 14 de esta Ley.

En el primero de estos artículos, el legislador tributario acota el acceso al Régimen Fiscal de las Entidades sin Fines Lucrativos a un selecto conjunto de entidades, constituyendo la lista que contiene el artículo 2 LRFESFL un *numerus clausus*. Así, teniendo en cuenta dicha lista, entendemos que las entidades educativas que normalmente pueden aplicar el Régimen Fiscal de las Entidades sin Fines Lucrativos son las fundaciones y las asociaciones declaradas de utilidad pública con objeto o finalidad educativa. No parece que otro tipo de entidades educativas pueda beneficiarse de la tributación favorable que supone este régimen fiscal⁴⁶.

Además de la forma jurídica, el acceso a la tributación favorable también se supedita al cumplimiento de ciertos requisitos que se contienen en el artículo 3 LRFESFL. Sin ánimo de explorarlos de forma exhaustiva, cabe señalar que se establecen a imagen y semejanza de los requisitos impuestos a las fundaciones según la Ley 50/2002, aunque se contemplan ciertas adaptaciones a las características de otras entidades, como es el caso de las asociaciones. Entre los mismos, se aprecian de índole objetiva y formal. No obstante, destaca la obligación de perseguir fines de interés general, entre los que se mencionan expresamente los educativos; la obligación de destinar un porcentaje importante de los ingresos al cumplimiento del objeto o la finalidad específica; la irreversibilidad del patrimonio en caso de disolución; la gratuidad de los cargos; y la prohibición de realizar con carácter principal explotaciones económicas ajenas al objeto social o finalidad específica. Todos estos requisitos, en definitiva, tratan de garantizar la ausencia de ánimo de lucro y la afectación irreversible de recursos a fines de interés general⁴⁷.

Por último, cabe señalar que, aparte de la forma jurídica determinada y el cumplimiento de numerosos requisitos, la aplicación del Régimen Fiscal de las Entidades sin Fines Lucrativos no es automática, pues exige optar por él en los términos detallados en el artículo 14 LRFESFL. En concreto, se requiere la presentación de una declaración censal en la que se informe de que la entidad en cuestión va a acogerse al régimen tributario de favor.

Régimen Fiscal de las Entidades sin Fines Lucrativos. De hecho, algunos autores abogan por permitir la tributación conforme a este régimen fiscal especial a las asociaciones que desarrollen actividades de interés general, independientemente de que cuenten o no con la declaración de utilidad pública. *Vid.* ALGUACIL MARI, M. P. (2017). "Barreras fiscales al desarrollo del Tercer Sector", en CHAVES ÁVILA, R. & ZIMMER, A. (Dir.), *El tercer sector en España y en Europa. Crisis y resiliencia*, Fundación General Universidad de València, Valencia, p. 117.

⁴⁵ *Vid.* CORRECHER MATO, C. J. (2017). "El deber de declarar de las entidades sin fines lucrativos en el régimen de entidades parcialmente exentas", *Lexsocial: Revista de Derechos Sociales*, 7-2, 2017, pp. 77-102.

⁴⁶ Existen autores que son críticos con la exigencia de determinadas formas jurídicas como requisito para acceder al

⁴⁷ Para más información sobre los requisitos de acceso al Régimen Fiscal de las Entidades sin Fines Lucrativos, véase, por todos, MONTESINOS OLTRA, S. (2008). *Los requisitos del régimen tributario especial de las entidades sin fines lucrativos*, Cuadernos de Aranzadi Jurisprudencia Tributaria, Thomson-Reuters, Cizur Menor.

3.3.2. *Contenido del Régimen Fiscal de las Entidades Sin Fines Lucrativos*

El régimen fiscal especial contenido en la LRFESFL prevé, en comparación con el régimen general del IS, una serie de particularidades en la precisión de la renta gravable. Dichas divergencias no se reflejan en la totalidad de los componentes del tributo, de forma que, para concretar la obligación tributaria principal en este régimen fiscal, deben aplicarse las previsiones contenidas en el régimen general del IS, en todo aquello no regulado de forma específica por la LRFESFL (artículo 5 LRFESFL).

A. *Determinación de la base imponible: rentas exentas y gastos no deducibles*

a) *Rentas exentas en el Régimen Fiscal de las Entidades sin Fines Lucrativos*

La principal especialidad que diferencia el régimen fiscal que se regula en la LRFESFL del régimen general del IS descansa en la fijación de la base imponible, puesto que existen una serie de ingresos y rentas que quedan liberadas de gravamen, lo que condiciona también, lógicamente, la deducibilidad de los gastos.

Estas rentas se detallan en el artículo 6 LRFESFL y, desde una perspectiva general, se aprecia que el régimen de exención previsto en el Régimen Fiscal de las Entidades sin Fines Lucrativos es mucho más amplio que el configurado en el Régimen de las Entidades Parcialmente Exentas. De hecho, tal y como establece el artículo 8.1 LRFESFL, en el marco del régimen fiscal objeto de análisis solamente se incluyen en la base imponible las rentas derivadas de algunas explotaciones económicas. En consecuencia, cualquier otra renta va a estar exenta, como puede ser, entre otras muchas, las que provienen del patrimonio de la entidad o de los donativos, donaciones o aportaciones⁴⁸.

En cuanto a las explotaciones económicas no exentas, esto es, las que van a generar rentas sometidas a gravamen, podemos decir que son aquellas que no cumplen el objeto social o la finalidad específica o que, aun cumpliéndolo, no se encuentran detalladas en el listado cerrado de explotaciones económicas exentas que se contiene en el artículo 7 LRFESFL⁴⁹. Al respecto, por su evidente conexión con la educación, merece la pena resaltar que el artículo 7.7º LRFESFL recoge las explotaciones económicas de enseñanza y de formación profesional entre aquellas que dan lugar a renta exenta. En este sentido, estarán exentas las rentas que derivan de las explotaciones económicas de enseñanza y de formación profesional, en todos los niveles y grados del sistema educativo, así como las de educación de altas capacidades, las de educación infantil hasta los tres años, incluida la guarda y custodia de niños hasta esa edad, las de educación especial, las de educación compensatoria y las de educación permanente y de adultos, cuando estén exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido, así como las explotaciones económicas de alimentación, alojamiento o transporte realizadas por centros docentes y colegios mayores pertenecientes a entidades sin fines lucrativos. Como puede comprobarse, la exención no se ciñe solamente a los servicios educativos, sino que alcanza también a actividades claramente conectadas, como son las de transporte, alojamiento y alimentación realizadas por los centros docentes o colegios mayores que forman parte de la entidad sin fines lucrativos.

b) *Gastos no deducibles en el Régimen Fiscal de las Entidades sin Fines Lucrativos*

La segunda de las principales variables a tener en cuenta para precisar la renta que

Impuesto sobre Sociedades conforme a la Ley 49/2002, La Ley, Madrid.

⁴⁹ *Vid. CORRECHER MATO, C.J. (2021). La tributación de las entidades deportivas privadas sin fines lucrativos... op. cit., pp. 187-188.*

⁴⁸ Sobre la exención de rentas en el Régimen Fiscal de las Entidades sin Fines Lucrativos, puede consultarse, entre otros, MÁRQUEZ SILLERO, C. (2007). *La exención de las fundaciones en el*

debe integrarse en la base imponible corresponde a los gastos deducibles, dado que el IS somete a gravamen la renta neta. En este régimen fiscal, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 8.2 a) LRFESFL, no tienen la consideración de gastos fiscalmente deducibles aquellos imputables exclusivamente a las rentas exentas. Si los gastos se imputan parcialmente a las rentas no exentas, el artículo anteriormente citado preceptúa que serán deducibles en el porcentaje que representen los ingresos obtenidos en el ejercicio de explotaciones económicas no exentas respecto de los ingresos totales de la entidad.

Por otra parte, en el artículo 8.2 b) LRFESFL se dispone otro límite específico a la deducibilidad de los gastos por amortización, pues se establece que no resultan deducibles las cantidades destinadas a la amortización de los elementos patrimoniales no afectos a las explotaciones económicas sometidas a gravamen. En el caso de que los elementos patrimoniales solamente estén afectos de forma parcial a la realización de actividades exentas, no resultarán deducibles las cantidades destinadas a la amortización en el porcentaje en que el elemento patrimonial se encuentre afecto a la realización de dichas actividades⁵⁰.

Por último, según lo dispuesto en el artículo 8.2 c) LRFESFL, las entidades educativas sin fines de lucro que tributen con arreglo al régimen fiscal objeto de análisis no podrán deducir las cantidades que constituyen aplicación de resultados y, en particular, de los excedentes de explotaciones económicas no exentas. En suma, no tienen la consideración de gastos deducibles las aplicaciones de rentas netas positivas que se destinen a la realización del objeto social o finalidad específica.

⁵⁰ Debe tenerse en cuenta que, siendo compatible este régimen fiscal con los incentivos fiscales a las llamadas entidades de reducida dimensión, es posible que, si se acogen a dichos incentivos, resulten de aplicación las especialidades previstas en los artículos 101 a 105 LIS en lo que a las amortizaciones se refiere.

B. Determinación de la cuota íntegra y del importe a ingresar

Una vez determinada la base imponible en el importe de la renta obtenida por la realización de explotaciones económicas no exentas, debe aplicarse el tipo de gravamen que corresponde para hallar la cuota íntegra⁵¹. De acuerdo con los artículos 10 LRFESFL y 29.3 LIS, en el régimen fiscal objeto de estudio se aplica un tipo de gravamen reducido de diez puntos porcentuales, frente a los veinticinco que corresponden al tipo de gravamen general. De este modo, salta a la vista que el tipo de gravamen reducido es uno de los principales incentivos fiscales que se otorgan al amparo de este régimen fiscal⁵².

Por lo demás, actualmente la LIS no prevé ninguna especialidad añadida para la cuantificación de la cuota tributaria. Por lo tanto, una vez aplicado el tipo de gravamen sobre la base imponible, surgirá la cuota íntegra, a la cual habrá que aplicar, para obtener la cuota líquida, las deducciones por doble imposición y las bonificaciones que corresponda, así como las deducciones por inversiones previstas en los artículos 31 LIS y siguientes. Finalmente, una vez practicado lo anterior, la cuota diferencial surge de la imputación de los pagos a cuenta ya realizados en virtud de las retenciones, ingresos a cuenta y pagos fraccionados ya satisfechos (artículo 41 LIS), expresando de este modo el importe a ingresar o devolver resultante.

⁵¹ Como sostienen CRUZ AMORÓS y LÓPEZ RIBAS, la base imponible en este régimen fiscal se determina por exclusión, en función de las rentas que resultan exentas, y aplicando las normas generales del IS que no sean incompatibles con el régimen fiscal especial. CRUZ AMORÓS, M. y LÓPEZ RIBAS, S. (2004). *La fiscalidad en las entidades sin ánimo de lucro: estímulo público y acción privada*, Cideal, Madrid, p. 89.

⁵² Así se han pronunciado varios autores. Al respecto, puede verse, por ejemplo, CUBILES SÁNCHEZ-POBRE, P. (2010). "Visión crítica del Régimen Fiscal de las entidades sin fines lucrativos acogidas a la Ley 49/2002, de 23 de diciembre", *Revista española de Derecho Financiero*, 148, pp. 9-10 (recurso electrónico).

3.3.3. *El deber de declarar*

En atención a lo dispuesto en los artículos 13 LRFESFL y 124 LIS, las entidades educativas sin fines de lucro que opten por tributar conforme al régimen fiscal especial que estamos analizando deberán presentar siempre la autoliquidación por el IS, declarando la totalidad de las rentas obtenidas, con independencia que resulten exentas o no. Dicha autoliquidación, junto con el ingreso de la deuda tributaria, se realizará en los términos recogidos en los artículos 124 a 127 LIS.

En este punto, puede observarse una de las principales diferencias que existe entre el Régimen de las Entidades Parcialmente Exentas y el Régimen Fiscal de las Entidades sin Fines Lucrativos, pues en este último régimen tributario siempre existe obligación de presentar la autoliquidación del IS, habida cuenta de que no hay ninguna excepción.

3.4. *¿Contribución Especial sobre Excedentes de Operación de los Centros de Enseñanza Privados en España?*

En Honduras, la Ley de Fortalecimiento de 2010 introdujo la Contribución Educativa. Este gravamen, como hemos podido comprobar, afecta a las entidades educativas privadas sin fines de lucro (fundaciones y asociaciones) y encuentra su lógica en un contexto social, económico y político muy concreto. En este sentido, la delicada situación económica del país, la importancia que tienen las mencionadas entidades y la exención plena que disfrutaban las mismas en el impuesto que grava la obtención de renta por parte de las personas jurídicas son los factores que han motivado el establecimiento de esta “*contribución especial*”.

En España, los autores suelen concluir que, en líneas generales, los incentivos fiscales anudados a la tributación de las entidades sin fines lucrativos son insuficientes en este

ámbito, por lo que la implementación en nuestro sistema tributario de un gravamen similar al existente en Honduras carece de sentido en un contexto como el actual⁵³. No obstante, en el caso de que se estableciera una exención plena para todas las entidades no lucrativas, podría tener sentido en relación con aquellas que persiguen fines de interés particular.

En cualquier caso, la configuración de la Contribución Educativa hondureña no parece ser el mejor ejemplo para establecer un gravamen similar en España. Es más, pese a que las razones que justifican la creación de este gravamen complementario parecen ser legítimas en Honduras, nos parece que existen dudas y, lo que es peor, muchas deficiencias en su articulación.

En primer lugar, no podemos evitar preguntarnos qué es realmente esta “*Contribución Especial*”, pues la concreta denominación que se le confirió no parece que sea la más adecuada. De hecho, si examinamos las categorías tributarias que se delimitan en el Código Tributario actualmente vigente en Honduras, es evidente que el gravamen que estamos estudiando no es una contribución especial a la luz del artículo 6 del citado Código, habida cuenta de que no hay aparejado a su hecho imponible beneficios especiales o un aumento de valor de los bienes del obligado tributario derivados de la realización o ampliación de obras o servicios públicos. La misma reflexión puede conseguirse si se examina el artículo 11 del Código Tributario Hondureño que estaba en vigor en el momento en que se aprobó la contribución que estamos analizando, ya que no parece que la Contribución Especial deba satisfacerse por la prestación de servicios de

⁵³ En este sentido, *vide*, entre otros autores, CORCUERA TORRES, A. (2008). “Las rentas exentas en el Impuesto sobre Sociedades derivadas de explotaciones económicas desarrolladas por entidades deportivas sin ánimo de lucro”, *Revista Aranzadi de derecho de deporte y entretenimiento*, 24, pp. 10-11 (recurso electrónico); así como CARRETERO LESTÓN, J. L. (2016). “La imposición directa sobre las entidades deportivas residentes en España”, *Revista Española de Derecho Financiero*, 171, p. 9. (recurso electrónico).

obras públicas de beneficio directo, colectivo o de seguridad social⁵⁴.

Entonces, ¿es un impuesto, un monotributo o tributo único, o una prestación accesorio de la obligación tributaria principal? Está claro que no estamos ante un monotributo, pues el artículo 7 del Código Tributario Hondureño hace referencia a un tipo de tributo que está vinculado a un buen número de entidades de la economía social, pero se excluyen expresamente las entidades sin fines lucrativos. Por tanto, la duda más difícil de responder estriba en determinar si estamos ante un auténtico impuesto, que grava el mismo objeto que el Impuesto sobre la Renta de Honduras, o ante una prestación accesorio a la obligación tributaria principal, esto es, una suerte de recargo anudado al mencionado impuesto. Sin ánimo de extendernos más en la precisión de la naturaleza de la “Contribución Especial”, creemos que está más próxima a la de un impuesto, no pudiendo negarse que se trata de un gravamen complementario al Impuesto sobre la Renta de Honduras, ya que afecta a unas concretas entidades que están completamente exentas de este impuesto⁵⁵.

En segundo lugar, en la configuración de la “Contribución Especial” también nos llama la atención que solamente se haya impuesto a un grupo concreto de las entidades sin fines de lucro, esto es, a las educativas. Así, aunque

se comprende por la singularidad del sistema educativo de Honduras, no puede pasarse por alto que la aplicación de este gravamen a una parte concreta de las entidades que carecen de ánimo de lucro coloca a las entidades educativas de esta índole en una posición diferente respecto a la que ocupan el resto de las entidades no lucrativas, como son las culturales, las deportivas o las ligadas a la asistencia social. Por tanto, la tensión que puede existir en relación con el principio de igualdad en la contribución es apreciable. No obstante, creemos que dicha fricción puede resolverse satisfactoriamente si se tiene en cuenta que las entidades educativas sin fines de lucro en Honduras presentan unas singularidades que no tienen otro tipo de entidades sin fines de lucro⁵⁶.

En tercer lugar, más problemas plantea la configuración legal de la Contribución Educativa, en la medida en que existe un evidente exceso reglamentario, tal y como ha sido puesto de relieve *ut supra*. De este modo, la precisión de los elementos esenciales del tributo, como es el caso de los sujetos pasivos, debe efectuarse en la ley y no normas de carácter reglamentario⁵⁷.

⁵⁴ La misma conclusión debe extraerse si se atiende a lo establecido en la legislación española, especialmente a lo dispuesto en el artículo 2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. Para más información sobre las categorías tributarias y, en particular, sobre las contribuciones especiales, pueden consultarse diversas obras, tales como CALVO ORTEGA, R. & CALVO VÉRGEZ, J. (2023). *Curso de Derecho Financiero*, Thomson-Reuters Aranzadi, 27ª edición, Cizur Menor, RB.10.1–RB.10.3 (recurso electrónico).

⁵⁵ En cuanto al impuesto, se define en el artículo 4 del Código Tributario Hondureño: “Impuesto es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador y como fundamento jurídico una situación relativa al contribuyente tomando en consideración la capacidad contributiva del mismo, sin estar el Estado obligado a una contraprestación equivalente”. Una definición similar existía en el artículo 10 del Código Tributario de Honduras que estaba en vigor cuando se aprobó la “Contribución Especial”.

⁵⁶ El principio de igualdad en materia tributaria supone gravar de la misma forma situaciones que son iguales. En este caso se vislumbran ciertas particularidades que avalan una fiscalidad específica. Sobre el principio de igualdad, puede consultarse CALVO ORTEGA, R. & CALVO VÉRGEZ, J. (2023). *Curso de Derecho Financiero...* op. cit., RB-3.4.

⁵⁷ Así se infiere del artículo 8 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria: “Artículo 8. Reserva de ley tributaria. Se regularán en todo caso por ley: a) La delimitación del hecho imponible, del devengo, de la base imponible y liquidable, la fijación del tipo de gravamen y de los demás elementos directamente determinantes de la cuantía de la deuda tributaria, así como el establecimiento de presunciones que no admitan prueba en contrario. b) Los supuestos que dan lugar al nacimiento de las obligaciones tributarias de realizar pagos a cuenta y su importe máximo. c) La determinación de los obligados tributarios previstos en el apartado 2 del artículo 35 de esta ley y de los responsables. d) El establecimiento, modificación, supresión y prórroga de las exenciones, reducciones, bonificaciones, deducciones y demás beneficios o incentivos fiscales. e) El establecimiento y modificación de los recargos y de la obligación de abonar intereses de demora. f) El establecimiento y modificación de los plazos de prescripción y caducidad, así como de las causas de interrupción del

Por último, dejando a un lado el tema del exceso reglamentario, la configuración de la Contribución Educativa hondureña tiene aspectos que llaman mucho la atención y que habría que tener muy en cuenta en caso de querer implantar en España un gravamen similar.

En este sentido, como se pone de relieve en los preceptos reglamentarios, los ingresos y los gastos denominados como extraordinarios no computan a los efectos de la determinación del excedente que sirve de base para la aplicación de un tipo de gravamen de diez puntos porcentuales. Esto hace que lo que se grave sean las rentas que provienen de las actividades propias u ordinarias, quedando las otras al margen de cualquier imposición. A nuestro juicio, debería haberse planteado el gravamen de las actividades ajenas o extraordinarias por ser más acorde con las razones típicas que justifican una fiscalidad favorable para las entidades sin fines lucrativos⁵⁸.

Igualmente, también debe tenerse en cuenta que las entidades educativas sin fines de lucro, con la configuración existente, pueden deducir las cantidades destinadas por el sujeto pasivo a programas de becas para es-

tudiantes de escasos recursos o ayudas a escuelas o institutos públicos. De este modo, sin perjuicio de la deducción de los gastos que se consideran ordinarios, una entidad educativa sin fines de lucro puede no tener que hacer frente al tributo si destina cualquier potencial excedente de actividades ordinarias a tales programas o ayudas durante ese mismo periodo impositivo. Además de lo anterior, si tenemos en cuenta que la ley expresamente señala que contribución servirá para financiar programas nuevos de becas para estudiantes de escasos recursos y de excelencia académica, y/o la ayuda hacia escuelas e institutos públicos; podemos concluir que la configuración como gasto deducible de estas cantidades sin limitación alguna implica delegar en actores privados decisiones presupuestarias públicas en materia de educación. A nuestro modo de ver, sería conveniente establecer alguna medida que limitara el importe de estos gastos deducibles para no despojar al Estado por completo, o al menos sensiblemente, de los recursos que permiten financiar programas educativos.

4. CONCLUSIONES

El análisis comparativo de la imposición sobre la renta de las entidades educativas privadas sin fines de lucro en España y Honduras revela importantes diferencias y similitudes que pueden ser tenidas en cuenta a los efectos de mejorar su fiscalidad.

En España, los regímenes de exención parcial que se aplican a las entidades educativas sin fines de lucro en el IS se basan principalmente en la ausencia de ánimo de lucro de tales entidades y en la persecución de unos determinados fines. En ningún caso, la condición de educativas de tales entidades es determinante para el régimen tributario aplicable, aunque sí existen ciertas particularidades en el régimen de exención de rentas, por ejemplo. En Honduras, en cambio, tal condición sí que es totalmente determinante, en la medida en que, pese a que todas las entidades sin fines

cómputo de los plazos de prescripción. g) El establecimiento y modificación de las infracciones y sanciones tributarias. h) La obligación de presentar declaraciones y autoliquidaciones referidas al cumplimiento de la obligación tributaria principal y la de pagos a cuenta. i) Las consecuencias del incumplimiento de las obligaciones tributarias respecto de la eficacia de los actos o negocios jurídicos. j) Las obligaciones entre particulares resultantes de los tributos. k) La condonación de deudas y sanciones tributarias y la concesión de moratorias y quitas. l) La determinación de los actos susceptibles de reclamación en vía económico-administrativa. m) Los supuestos en que proceda el establecimiento de las intervenciones tributarias de carácter permanente".

⁵⁸ Las típicas razones que justifican una fiscalidad favorable para las entidades sin fines lucrativos se basan en la ausencia de capacidad económica, en el ahorro que procuran al Estado y en la creación de una sociedad más plural. Al respecto, puede consultarse, entre otros, RUIZ GARIJO, M. (2005). "Entidades sin fines lucrativos: fundaciones y asociaciones de utilidad pública". En CALVO ORTEGA, R. (Dir.). *Fiscalidad de las Entidades de Economía Social*, Thomson-Civitas, Cizur Menor, pp. 414-419.

lucrativos están completamente exentas del ISR, solamente las educativas deben satisfacer la Contribución Educativa. Quizá, teniendo en cuenta lo anterior, podría considerarse más en España las singularidades de las entidades educativas sin fines de lucro a efectos de precisar su tributación en el IS, habida cuenta del importante papel que desempeñan en la articulación del sistema educativo. En cualquier caso, respecto al resto de entidades no lucrativas, no existen razones que avalen un trato radicalmente diferenciado para las de índole educativa.

Con independencia de lo anterior, podemos decir que la fiscalidad que se establece en España para estas entidades es coherente en líneas generales, especialmente si se tiene en cuenta que las entidades públicas están completamente exentas en el IS y que las mercantiles están sujetas, como es lógico, al régimen general del impuesto. De hecho, entre el Régimen de Fiscal las Entidades sin Fines Lucrativos y el Régimen de las Entidades Parcialmente Exentas existen criterios que determinan una tributación más o menos favorable en función de la mayor o menor proximidad con la persecución de fines de interés general. Nada de esto parece tenerse en cuenta en la imposición sobre la renta en Honduras, por lo que un acercamiento a la normativa española en este sentido podría ser más que recomendable.

Por otra parte, a pesar de que se comprenden las razones que avalan la instauración de la Contribución Educativa en Honduras, ligadas a la necesidad de recaudar ingresos adicionales para el Estado y financiar así programas educativos, debemos advertir que su implementación ha sido bastante deficiente. La falta de claridad en la definición de los sujetos pasivos y la base imponible, junto con los excesos reglamentarios y la delegación indebida de facultades reglamentarias a la SEFIN, constituyen indudablemente vulneraciones al principio de legalidad y de seguridad jurídica tan significativas que ponen en duda la constitucionalidad del gravamen. A mayor abundamiento, las dudas que surgen en torno a su

naturaleza jurídica terminan de erosionar la confianza de las entidades educativas en el sistema fiscal. En este sentido, pensamos que la denominada “*Contribución Especial*” es cualquier cosa menos una contribución especial, máxime si se tiene en cuenta lo dispuesto en los Códigos Tributarios de Honduras y la tradicional configuración de esta categoría jurídica por parte de la doctrina. Se trata, a nuestro modo de ver, de un impuesto independiente, pero vinculado al ISR hondureño. Por todo ello, recomendamos una revisión mayor de este gravamen complementario al mencionado impuesto, lo que solamente se logrará de forma exitosa si el legislador hondureño identifica y corrige los mencionados defectos.

En España, la implementación de un gravamen similar solamente tendría sentido en el caso de que se declarara completamente exentas de gravamen en el IS a las entidades no lucrativas. No obstante, si se llegara a esta situación, no encontramos suficientes razones que avalen la exigencia de este tipo de gravamen solamente a las entidades educativas sin fines de lucro, por lo que debería aplicarse a todas aquellas que comparten esta última característica, sin perjuicio de que se tomen en consideración las singularidades de las entidades educativas. Además, como es obvio, los grandes defectos descubiertos en la Contribución Educativa hondureña invitan a ser especialmente cautelosos a los efectos de tomarla como modelo. Desde luego, la idea sería innovadora y surgiría del sistema tributario de Honduras, pero su implementación debería diferir considerablemente de lo que existe en este país por las razones esgrimidas en este trabajo.

En definitiva, comparando ambos sistemas, consideramos que España muestra una mayor claridad y coherencia en la regulación fiscal de las entidades educativas sin fines de lucro. De este modo, el aprendizaje clave para Honduras estriba en la necesidad de definir con precisión en la ley los elementos esenciales del tributo, así como en evitar los excesos reglamentarios y favorecer la segu-

ridad jurídica. En pocas palabras, es importante asegurar que cualquier medida fiscal considere el contexto socioeconómico, pero también lo es procurar una implementación adecuada, velando por el respeto al ordenamiento jurídico y evitando que se impongan cargas desproporcionadas o irracionales a las entidades educativas sin fines de lucro.

BIBLIOGRAFÍA

- AA.VV. (2017). *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, 28ª edición, Tecnos, Madrid.
- ALGUACIL MARÍ, M. P. (2017). “Barreras fiscales al desarrollo del Tercer Sector”, en CHAVES ÁVILA, R. & Zimmer, A. (Dirs.), *El tercer sector en España y en Europa. Crisis y resiliencia*, Fundación General Universidad de València, Valencia, pp. 117-118.
- ASJ. (2024). *Boletín: Estado de País: Educación 2023 1-2*. ASJ. <https://estadodepais.asjhonduras.com/educacion/#>
- BARAHONA MEJÍA, B. A., (2008). *Impacto de las reformas educativas en el movimiento magisterial hondureño* [Guatemala: FLACSO, Sede Guatemala].
- BARKER, S. (2023). Designing an Optimal Charities Framework. En TEELE LANGFORD, R. (Ed.), *Governance and Regulation of Charities*, Edward Elgar Publishing, pp. 84-108.
- BLÁZQUEZ LIDOY, A. (2011). “Cuestiones conflictivas en de las exenciones subjetivas y entidades parcialmente exentas en el IS (Arts. 9, 120 a 122 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades)”, *Revista Quincena Fiscal*, 4, pp. 1-31 (recurso electrónico).
- BUCHANAN, J. (1963). The Economics of Earmarked Taxes, *Journal of Political Economy*, 71(5).
- CALVO ORTEGA, R. & CALVO VÉRGEZ, J. (2023). *Curso de Derecho Financiero*, Thomson-Reuters Aranzadi, 27ª edición, Cizur Menor (recurso electrónico).
- CALVO VÉRGEZ, J. (2010). “Impuesto sobre Sociedades”. En Chico de la Cámara, P., GALÁN RUIZ, J. & RODRÍGUEZ ONDARZA, J. (Dirs.), *Fiscalidad práctica*, Tomo III, Thomson-Reuters, Cizur Menor, pp. 143-209.
- CARRETERO LESTÓN, J. L. (2016). “La imposición directa sobre las entidades deportivas residentes en España”, *Revista Española de Derecho Financiero*, 171, pp. 1-24 (recurso electrónico).
- Chevalier-WATTS, J. (2015). The public benefit requirement in charity law: The mystery of the balancing act, *Trusts & Trustees*, 21(4), pp. 371-388.
- CORCUERA TORRES, A. (2008). “Las rentas exentas en el Impuesto sobre Sociedades derivadas de explotaciones económicas desarrolladas por entidades deportivas sin ánimo de lucro”, *Revista Aranzadi de derecho de deporte y entretenimiento*, 24, pp. 10-11 (recurso electrónico).
- CORRECHER MATO, C. J. (2017). “El deber de declarar de las entidades sin fines lucrativos en el régimen de entidades parcialmente exentas”, *Lexsocial: Revista de Derechos Sociales*, 7-2, 2017, pp. 77-102.
- (2021). *La tributación de las entidades deportivas privadas sin fines lucrativos en el Impuesto sobre Sociedades*, Reus, Madrid.
- COTINO HUESO, L. (2012). “El derecho a la educación”. En ESCOBAR ROCA, G. (Dir.), *Derechos sociales y tutela antidiscriminatoria*, Thomson-Reuters Aranzadi, Cizur Menor, pp. 831-948.
- CRUZ AMORÓS, M. & LÓPEZ RIBAS, S. (2004). *La fiscalidad en las entidades sin ánimo de lucro: estímulo público y acción privada*, Cideal, Madrid.
- CUBILES SÁNCHEZ-POBRE, P. (2010). “Visión crítica del Régimen Fiscal de las entidades sin fines lucrativos acogidas a la Ley 49/2002, de 23 de diciembre”, *Revista española de Derecho Financiero*, 148, pp. 1-19 (recurso electrónico).
- EDWARDS JR., B., MOSCHETTI, M. C., & CARAVACA, A. (2019). *La Educación en Honduras: Entre la privatización y la globalización*, Internacional de la Educación, pp. 1-90.
- GARCÍA AÑOEROS, J. (1990). “Hacienda y Patrimonio Cultural”, *Revista Española de Derecho Financiero*, 68, pp. 465-478.
- GIL DEL CAMPO, M. (2005). *Fiscalidad de fundaciones, asociaciones y del mecenazgo*, 2ª edición, CISS, Valencia.
- GUERRERO, R. M., FOCKE, K. S., & ARMIJOS, S. C. (2011). El sector financiero en Honduras: Visión general y tópicos sobre la red de seguridad financiera. *IDB Publications*.
- LUQUE CORTELLA, A., & MORIES JIMÉNEZ, M. T. (2017). Análisis comparativo de las últimas Reformas Fiscales operadas en España y en Honduras, *La Revista de Derecho*, 38, pp. 38-61.
- MÁRQUEZ SILLERO, C. (2007). *La exención de las fundaciones en el Impuesto sobre Sociedades conforme a la Ley 49/2002*, La Ley, Madrid.
- MERRILL, T. (1995). *Honduras: A country study* (Federal Research Division), Federal Research Division, Library of Congress.
- MONTESINOS OLTRA, S. (2008). *Los requisitos del régimen tributario especial de las entidades sin fines lucrativos*, Cuadernos de Aranzadi Jurisprudencia Tributaria, Thomson-Reuters Aranzadi, Cizur Menor.

- MURRAY, I. (2022). Charities & Discrimination: Is Charity Law Always a Better Solution than Public Policy? *Nonprofit Policy Forum*, 13(2), pp. 141-159.
- PATRINOS, H. A., BARRERA-OSORIO, F., & GUÁQUETA, J. (2009). *The role and impact of public-private partnerships in education*. World Bank. Recuperado de <https://documents1.worldbank.org/curated/en/453461468314086643/pdf/479490PUB0Role101OFFICIAL0USE0ONLY1.pdf>
- PEDREIRA MENÉNDEZ, J. (2015). “Propuestas para la reforma del sector no lucrativo: especial consideración del régimen aplicable a las fundaciones y el mecenazgo”, *Revista Quincena Fiscal*, 11, pp. 1-14 (recurso electrónico).
- RUIZ GARIJO, M. (2005). “Entidades sin fines lucrativos: fundaciones y asociaciones de utilidad pública”. En Calvo Ortega, R. (Dir.), *Fiscalidad de las Entidades de Economía Social*, Thomson-Civitas, Cizur Menor, pp. 395-474.
- SANZ GADEA, E. (2004). *Impuesto sobre Sociedades (Comentarios y casos prácticos)*, 4ª edición, Tomo I, CEF, Madrid.
- SAR. (s/f). *Vencimientos 30 de abril de 2024 – SAR*. Recuperado el 24 de julio de 2024, de <https://www.sar.gob.hn/event/vencimientos-30-de-abril-de-2024/>
- (2019). *El Impacto del Impuesto Mínimo en Honduras* [Nota Técnica], SAR.
- (2021). *Contribución Anual Sobre el Excedente Educacional e Implicaciones en el Impuesto Sobre la Renta del Sector Educativo (2016-2020)* [Nota Técnica], SAR, mimeo.
- SIOTA ÁLVAREZ, M. (2010). *Analogía e interpretación en el derecho tributario*. M. Pons.
- TARDÍO PATO, J. A. (2003). “El principio de especialidad normativa (lex specialis) y sus aplicaciones jurisprudenciales”, *Revista de administración pública*, 162, pp. 189–225.
- TONEGAWA, Y. (2023). “Education in SDGs: What is Inclusive and Equitable Quality Education?”. En Urata, S., Kuroda, K. & Tonegawa, Y. (Eds.), *Sustainable Development Disciplines for Humanity: Breaking Down the 5Ps—People, Planet, Prosperity, Peace, and Partnerships*, Springer Nature, pp. 55-70.
- WOLFF, L., NAVARRO, J. C., & GONZÁLEZ, P. (2005). Private schooling in Latin America: Trends and public policies. PREAL. Recuperado de <https://www.thedialogue.org/wp-content/uploads/2016/03/English-1.pdf>