

JUAN MANUEL BARQUERO ESTEVAN

*Profesor de Derecho Financiero y Tributario.
Universidad Autónoma de Madrid*

Extracto:

LA ejecución del planeamiento urbanístico a través del sistema de «compensación» plantea no pocos problemas de tipo fiscal. En este trabajo se aborda uno de esos problemas: el relativo a la tributación en el Impuesto sobre Sociedades de las rentas que puedan obtener las juntas de compensación, que son las entidades a quienes se atribuye la responsabilidad de llevar a cabo aquella función. Más en concreto, de las rentas que puedan obtener como consecuencia de la enajenación de terrenos. Tras comprobar que efectivamente hay supuestos en que, como consecuencia de la enajenación de terrenos, se pueden producir rentas imputables a las juntas, se aborda la cuestión de si tales rentas deben someterse a tributación o si, por el contrario, se encuentran exentas por virtud de lo dispuesto en el artículo 134 de la LIS.

Las juntas de compensación, como es sabido, son entidades con personalidad jurídica propia y plena capacidad para el cumplimiento de sus fines. Ello, sin perjuicio de lo que se dirá a continuación, las convierte en sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, IS), por las rentas que pudieran obtener ¹.

Se trata, como ha señalado LLISSET BORRELL, de entidades urbanísticas colaboradoras, vicarias de la Administración Pública, toda vez que ejercen función pública urbanística, sin que en modo alguno se las pueda encuadrar en la Administración Pública en sentido subjetivo, razón por la cual no les son aplicables los privilegios subjetivos de la Administración, sino sólo los de su actividad, en cuanto ésta tenga naturaleza jurídico-administrativa ².

La doctrina las suele incluir entre las «Corporaciones sectoriales de base privada», públicas por su composición y organización pero que, sin embargo, gestionan intereses estrictamente privados de sus miembros, sin perjuicio de las funciones administrativas que se les atribuyen ³. Ello obliga a relativizar la tradicional calificación de las juntas de compensación como entes de naturaleza administrativa ⁴. De este tipo de corporaciones no se puede decir con carácter absoluto que son Administraciones Públicas; lo son *secundum quid*, no por esencia y en su totalidad; lo son, únicamente, en la medida en que son titulares de funciones públicas atribuidas por la ley o delegadas por actos concretos de la Administración ⁵. Pero en todo lo demás, «es decir, en todo aquello que no se

¹ En este sentido, P. LÓPEZ DE SA *et al.*, *Las juntas de compensación y su tratamiento fiscal*, IDEOR, Córdoba, 1997, pág. 33. En la doctrina de la Administración y en la jurisprudencia también es clara la consideración de las juntas de compensación como sujetos pasivos del impuesto: SAN de 2 de julio de 1998 (*Normacef fiscal*), Resoluciones del TEAC de 1 de febrero de 1995 (JTA 378) y 9 de abril de 1997 (JTA 62). En contra, M.^a J. SÁNCHEZ MORENO, «La tributación de las juntas de compensación», *Rev. Impuestos*, t. II, 1991, pág. 481, para quien, mientras las juntas de compensación se limiten a realizar sus fines típicamente administrativos, no están sujetas al impuesto.

² «La fiscalidad en las juntas de compensación», *Revista de Derecho Urbanístico*, 53 (1977), pág. 69; anteriormente en *Las entidades urbanísticas colaboradoras*, Premio Giménez Valdivieso 1973-74, Valencia, 1976, pág. 51.

³ Sobre este tipo de entes de Derecho público, *vid.* E. GARCÍA DE ENTERRÍA/T.R. FERNÁNDEZ, *Curso de Derecho Administrativo*, I, 8.^a edición, Civitas, 1997, págs. 381 ss. En estas mismas páginas se sitúan expresamente las juntas de compensación dentro de dicha categoría.

⁴ T.R. FERNÁNDEZ, *Manual de Derecho urbanístico*, Publicaciones Abella, Madrid, 1991, pág. 172.

⁵ ENTERRÍA/FERNÁNDEZ, *Curso...*, *cit.* (nota 3), pág. 385.

refiera directamente al ejercicio de funciones públicas *en lugar* de la propia Administración, las Juntas actúan como entidades privadas que se limitan a gestionar los intereses privados de sus miembros. Como tales contratan la ejecución de las obras, adjudican parcelas, venden solares (...), siempre con sujeción al Derecho Privado»⁶.

Todo ello es determinante del régimen fiscal de estas entidades en lo relativo al IS. Por un lado, el que no puedan calificarse como Administraciones Públicas en sentido subjetivo, al menos con carácter absoluto, explica que queden excluidas de las exenciones subjetivas del artículo 9 LIS. Por otro lado, y pese a lo anterior, tanto doctrina como Administración y jurisprudencia coinciden en calificarlas, a los efectos de lo dispuesto en el artículo 133.a) LIS, como «entidades sin ánimo de lucro», lo que significa reconocerles el derecho a disfrutar del régimen de exención parcial previsto en los artículos 134 y ss. de dicha Ley; en la terminología tradicional se trataría de «entidades parcialmente exentas»⁷.

No suele, sin embargo, aclararse la razón por la que se califica a las juntas de compensación como entidades sin fin de lucro a los efectos del precepto señalado⁸. Para explicar dicha calificación debe aclararse primero a qué se está refiriendo exactamente aquel precepto por «ánimo de lucro». Parece claro que se está haciendo a una noción estricta, de acuerdo con la cual sólo hay ánimo de lucro «cuando está previsto que la sociedad [léase entidad] realice un saldo activo entre costes e ingresos (lucro objetivo) que se halla designado a ser distribuido entre los socios [léase miembros] (lucro subjetivo)»⁹.

⁶ T.R. FERNÁNDEZ, *op.cit.* (nota 4), pág. 173. En un sentido análogo, la STS de 11 de marzo de 1989 (Arz. 1968). Se apoya en esta última la Resolución del TEAC de 9 de abril de 1997 (JTA 622).

⁷ *Vid.* los autores, doctrina administrativa y jurisprudencia citados en la nota 1, con la excepción de SÁNCHEZ MORENO.

⁸ Sí lo hacen, aunque de manera no muy clara, LÓPEZ DE SA *et al.*, *op. cit.* (nota 1), pág. 35: «su finalidad consiste en desarrollar y ejecutar el planeamiento urbanístico de los terrenos comprendidos en los polígonos (...) de tal forma que se adjudiquen a sus miembros integrantes una vez urbanizados. En sentido estricto, no disponen de fondos propios que cumplan una función similar al capital de las sociedades mercantiles, pues tanto los terrenos recibidos como las aportaciones exigidas a sus miembros son pasivo exigible, ya que se le deberán integrar posteriormente».

⁹ El texto transcrito lo tomo de C. PAZ-ARES, «Ánimo de lucro y concepto de sociedad (Breves consideraciones a propósito del artículo 2.2 LAIE)», *Estudios en homenaje a José Girón Tena*, Madrid, 1991, pág. 732, nota 6. El concepto de ánimo de lucro, en relación con sociedades u otro tipo de entidades, es un concepto discutido. Ha venido siendo tradicional en la doctrina privatista (DE LA CÁMARA, LACRUZ BERDEJO, URÍA) una noción amplia de ánimo de lucro al interpretar el artículo 1.665 del Código Civil o el 116 del Código de Comercio: la causa lucrativa incluiría todos los fenómenos asociativos en virtud de los cuales los socios obtienen algún tipo de ventaja patrimonial. Esta noción se ha criticado precisamente porque «desnaturaliza el concepto legal de ánimo de lucro, provocando trastornos en aquellas esferas del ordenamiento societario (*v.gr.*: las rentas que disciplinan el reparto de beneficios) o extrasocietario (*v.gr.*: el impuesto sobre sociedades) que presuponen una noción más estrecha», como la del texto. El entrecomillado es de C. PAZ-ARES, «La cláusula lucrativa en la agrupación de interés económico», *Estudios jurídicos en memoria de Luis Mateo Rodríguez*, Univ. de Cantabria, 1993, t. II, pág. 270, nota 14. Sobre la polémica señalada puede verse este trabajo y también, con más información, el citado en primer lugar (pág. 732, nota 6).

Si se parte de ese concepto de ánimo de lucro¹⁰, parece claro que debe calificarse (al menos con carácter general) a las juntas de compensación como entidades carentes del mismo. Ciertamente, es posible que las juntas desarrollen, al lado de otras, actividades susceptibles de producir ganancias (por ejemplo, la venta de terrenos), pero tales beneficios (y no sólo, sino también aquella parte de la venta que no es beneficio) no están destinados a ser repartidos entre los miembros, sino que se aplican al fin primordial de dichas entidades, que es la ejecución del planeamiento^{11, 12}.

Sentada esta premisa, el problema está en determinar cuáles de entre las rentas que puedan obtener las juntas de compensación caen dentro del ámbito de la exención. En concreto, este problema se ha planteado en relación con las rentas derivadas de la enajenación de terrenos realizadas por las juntas de compensación con el fin de obtener ingresos con los que costear las obras de urbanización.

Como es sabido, las juntas de compensación pueden recurrir a fórmulas diversas para financiar los costes de urbanización. Entre ellas se encuentra la de enajenar las parcelas urbanizadas que se hayan reservado a tal efecto a la junta en el proyecto de compensación. La cuestión es si las rentas que puedan producirse (para la junta) como consecuencia de tales enajenaciones se encuentran exentas o, por el contrario, han de tributar por el IS.

Pero antes de abordar esta cuestión, es preciso concretar si efectivamente de la actividad referida pueden derivarse rentas que deban imputarse a las juntas de compensación. Porque, en no pocos casos, las rentas que puedan producirse no van a ser imputables a las juntas, sino a sus miembros.

¹⁰ Resulta obvio que no puede bastar el ánimo de lucro objetivo para hacer perder la condición de «entidad sin ánimo de lucro» a los efectos del régimen del artículo 133 LIS, pues de ser así se vaciaría de sentido el propio régimen de exención parcial. Así, por ejemplo, la obtención de rentas derivadas de la actividad fundacional o social, que es el fenómeno declarado exento en el artículo 134.a) LIS, presupone la existencia de ánimo de lucro objetivo. La exención sólo tiene sentido si la entidad, pese a ello, puede calificarse como entidad sin ánimo de lucro. Reflexiones similares hace (respecto de la normativa antigua del IS, pero igualmente válidas ahora) A. GOTA LOSADA, *Tratado del Impuesto de Sociedades*, vol. III, Madrid, 1989, pág. 608; también, A. REBOLLO ÁLVAREZ-AMANDI, «Hecho imponible y exención en el Impuesto sobre Sociedades de las entidades no lucrativas», *Revista de Contabilidad y Tributación (Comentarios y Casos Prácticos)*. Ed. Estudios Financieros, núm. 193 (abril 1999), págs. 60, 61.

¹¹ Éste, al menos, será el supuesto normal, aunque no cabe descartar de modo absoluto que los Estatutos de una junta de compensación previesen la posible obtención y reparto de beneficios (así lo señala, por ejemplo, J.R. FRANCO QUIJADA, en su ponencia (mimeografiada) sobre «Régimen jurídico de los Estatutos y Bases de actuación», en un Curso sobre «Juntas de Compensación» celebrado durante el mes de mayo de 1999 y organizado por la *Revista de Derecho Urbanístico* y por el *Centro de Estudios Jurídicos Superiores*, pág. 28.

¹² Si, por el contrario, se partiese de una concepción amplia del ánimo de lucro, que incluyese todos los fenómenos asociativos en virtud de los cuales los miembros obtienen algún tipo de ventaja patrimonial (*vid.* nota 9), probablemente habría de concluirse lo contrario. Que la actividad de la compensación urbanística lleva implícita la posible obtención de alguna ventaja patrimonial para sus miembros parece claro. Son muy significativas las palabras de LISSET BORRELL, *op. cit.* (nota 2), pág. 74, cuando advierte que estas asociaciones «no tienen capital, ni, consiguientemente, aportaciones o acciones. No hay socios, sino partícipes en los gastos; los beneficios no son tales, sino que se traducen, indirectamente, si se quiere hablar de ellos por aproximación, en plusvalías generadas por la obra urbanizadora...» (la cursiva es mía).

Me estoy refiriendo, por ejemplo, a aquellos supuestos en que la junta no es titular (ni siquiera fiduciaria) de los terrenos incluidos en la unidad de ejecución ¹³. En estos supuestos, las rentas derivadas de la enajenación de esos terrenos han de ser imputadas a los propietarios originarios, esto es, a los miembros de la junta, en proporción a los terrenos aportados ¹⁴.

Incluso cabe plantearse esta misma solución (esto es, que las rentas fueran imputables a los miembros, y no a la junta) para aquellos supuestos en que los terrenos incluidos en la unidad de ejecución se hubieran transmitido a la junta ¹⁵. No hay que olvidar que lo que se transmite en tales casos a las juntas, en opinión de la doctrina, es únicamente una titularidad fiduciaria. Se trata -según LLISSET BORRELL- de una titularidad *formal* -no material-, de una propiedad fiduciaria o instrumen-

¹³ También entienden que en este caso las posibles rentas han de imputarse a los miembros, LÓPEZ DE SA *et al.*, *op.cit.* (nota 1), pág. 42.

¹⁴ Debe tenerse en cuenta que lo que se enajena son las parcelas que a tal efecto se señalen en el proyecto de compensación (art. 177.1 RGU). Tales parcelas no pueden señalarse ya como de titularidad exclusiva de aquel (o aquellos) de sus miembros que fuera titular originario de los terrenos en que se sitúan aquéllas. Pues, en virtud de ese mismo proyecto de compensación, se ha producido ya la adjudicación de terrenos a los propietarios originarios. En virtud de esa adjudicación se opera una subrogación real de los terrenos originarios en las parcelas adjudicadas. Respecto de los terrenos que se reservan para su enajenación por la junta cabe plantearse dos posibilidades. Primera: que son terrenos cuya titularidad (fiduciaria) se atribuye a la junta; en tal caso, cabe plantearse que las rentas derivadas de la transmisión sean imputables a la junta. Segunda: que corresponden a todos los miembros en proporción a sus aportaciones; en tal caso, sin lugar a duda, las rentas serían imputables a los miembros.

La primera es la solución correcta para aquellos supuestos, que no son los que ahora interesan, en los que, como consecuencia de la constitución de la junta, se hubiera transmitido a ésta la titularidad fiduciaria de los terrenos. Si esto no se hizo así, se plantea la duda de si la reserva en favor de la junta que hace el proyecto de compensación produce el efecto de atribuir la titularidad fiduciaria a la junta. Así lo entienden J.M. GARCÍA GARCÍA, «La reparcelación y la compensación en relación con el Registro de la Propiedad (tercera parte)», *Revista Crítica de Derecho Inmobiliario*, núm. 576 (1986), pág. 1.392; J. GONZÁLEZ SALINAS, *Sistema de compensación y terceros adquirentes de suelo*, Montecorvo, Madrid, 1987, págs. 87, 88.

Si se acepta esta postura, parece, en principio, que de la enajenación podrían resultar rentas para la junta de compensación. Sin embargo, esta primera impresión ha de revisarse. Por un lado, se ha de tener en cuenta, a efectos de calcular esas posibles rentas, que esa transmisión sólo se produce con la reserva de los terrenos en favor de la junta. Hasta entonces, la junta solamente posee facultades fiduciarias sobre los terrenos (que incluyen la posibilidad de «autoatribución» -GONZÁLEZ SALINAS, *idem*, pág. 84- de la titularidad de las parcelas) que se le atribuyen sobre aquéllos. La precisión es importante, a efectos del cálculo de los posibles beneficios, sobre todo si en el momento de aprobarse el proyecto de compensación estuvieran ya urbanizadas las parcelas. Porque, como consecuencia de ello, habría que imputar a los propietarios, en proporción a los terrenos aportados (pues todos ellos -y no sólo el del terreno sobre el que se sitúan las nuevas parcelas-, en esa proporción, estarían trasladando a la junta el aprovechamiento correspondiente a tales parcelas) el incremento patrimonial producido en los terrenos hasta el momento de su transmisión a la junta. Sobre la distinción titularidad fiduciaria-facultades fiduciarias, GARCÍA GARCÍA, *idem*, págs. 1.368-1.371.

Pero es que, además, como tendremos ocasión de comprobar más adelante en el texto, el hecho de que la junta tenga titularidad fiduciaria sobre las parcelas no tiene como consecuencia el que las rentas le sean imputables, por la simple razón de que, desde un punto de vista material, los verdaderos propietarios serán los miembros de la junta, en proporción a sus aportaciones iniciales. Y por ello creo que, aun cuando se asuma que la reserva en favor de la junta supone la atribución a ésta de una titularidad fiduciaria sobre las parcelas, las rentas derivadas de la enajenación serán imputables a los miembros, no a la junta.

En estos supuestos, dicho sea de paso, el cálculo de tales rentas ha de resultar enormemente complejo. Piénsese que cada miembro obtendrá un incremento de patrimonio por la parte de la parcela enajenada que le correspondería idealmente en proporción a los terrenos aportados. Pero no es éste el lugar para abordar esta cuestión.

¹⁵ LÓPEZ DE SA *et al.*, *op.cit.* (nota 1), pág. 39, sin embargo, no ven problema para sostener que en tales casos la junta podría obtener rentas.

tal, que otorga a aquéllas una posición exterior de titular real frente a terceros, mientras que interiormente la relación entre fiduciante (dueño material) y fiduciario se aproxima a la comisión o al mandato, razón por la cual los asociados continúan siendo materialmente propietarios¹⁶. La transmisión de la titularidad fiduciaria a la junta, por tanto, cumpliría la función de otorgar a ésta formalmente la condición de propietaria, entre otras cosas para que pueda disponer de ellos (como si fuera su dueño, aunque desde un punto de vista material su posición sería más bien similar a la de un mandatario) con el fin de obtener recursos (cuya titularidad «material» correspondería, en principio, a sus miembros) con los que cubrir los costes de la urbanización¹⁷. Si esto es así, entonces creo que debe sostenerse, también aquí, que las posibles rentas no son imputables a la junta, sino a sus miembros¹⁸.

No obstante lo anterior, existen supuestos donde, y aquí sin lugar a dudas, pueden producirse rentas imputables a las juntas de compensación: son aquellos en los que se hubieran producido expropiaciones de terrenos incluidos en la unidad de ejecución, al no integrarse sus dueños en dichas

¹⁶ LLISSET BORRELL, *op.cit.* (nota 2), págs. 70,71. Anteriormente, ya califica de titularidad fiduciaria la de la junta de compensación en *Las entidades urbanísticas colaboradoras*, *cit.* (nota 2), pág. 109; análogamente, GARCÍA GARCÍA, *op.cit.* (nota 14), págs. 1.368-1.371. También reconoce el carácter fiduciario de la titularidad de la junta de compensación en los supuestos estudiados, aunque sin destacar que la titularidad material la mantienen los propietarios, GONZÁLEZ SALINAS, *op.cit.* (nota 14), págs. 89, 90. Sobre el negocio fiduciario en general, la referencia obligada es a F. de CASTRO Y BRAVO, *El negocio jurídico*, Madrid, 1967, pág. 381 y, más en concreto, sobre la «titularidad fiduciaria», págs. 419-424.

¹⁷ Si se admite lo señalado en el texto, la pregunta que inmediatamente se plantea es: ¿no sucede esto mismo cuando no se transmite la titularidad de los terrenos a las juntas, pero se les otorgan facultades fiduciarias de disposición, que incluyen la posibilidad de reservarse algunas parcelas para enajenarlas, para obtener recursos con los que financiar las obras de urbanización? En gran medida, desde luego, hay que decir que sí.

En ambos casos, se trata de obtener fondos con los cuales cubrir los costes de la urbanización. Los miembros cumplen, así, con la obligación que les impone el ordenamiento (costear la urbanización). En ambos casos, la junta enajena terrenos sobre los que tiene una titularidad meramente fiduciaria (en un caso, desde la aportación inicial a la junta; en otro, desde la reserva de las parcelas a su favor en el proyecto de compensación), y de esta forma obtiene unos ingresos que sólo formalmente le corresponden, pues materialmente son de sus miembros. Y en ambos casos imputa dichos ingresos a la cobertura de los gastos de urbanización, siendo este último momento (el de la imputación de esas rentas) cuando los miembros dan cumplimiento a su deber de costear la urbanización, como si de una derrama «tácita» se tratase.

¿Dónde está entonces la diferencia? Existen diferencias fundamentalmente de tipo registral, aparte de una más sustancial: en el caso de la atribución estatutaria de la titularidad fiduciaria a las juntas, éstas pueden enajenar terrenos desde ese mismo momento; no tienen, pues, que esperar a la aprobación del proyecto de compensación con reserva de parcelas a tal efecto (GONZÁLEZ SALINAS, *op.cit.* -nota 16-). Pero estas diferencias no tienen trascendencia en el plano que aquí interesa.

¹⁸ De no admitir la explicación señalada, sería preciso aportar otra. Se me ocurren dos posibilidades, pero ninguna de ellas me parece preferible a la propuesta en el texto:

1. Sostener, en contra de la opinión de la doctrina que ha estudiado el fenómeno de la compensación urbanística, que en la transmisión a las juntas no cabe ver un negocio fiduciario, sino una permuta de terrenos a cambio de derechos sobre bienes inmuebles futuros. Si se sostuviera esto, habría que concluir que cuando las juntas enajenen terrenos, les serán imputables las posibles rentas.
2. Sostener que la transmisión de los terrenos a las juntas es un negocio fiduciario, pero manteniendo la vieja teoría del doble efecto, mayoritariamente rechazada por la doctrina para sistemas jurídicos causalistas como el nuestro, que no admiten los negocios abstractos [cfr: DE CASTRO, *op.cit.* (nota 16), págs. 419-424; L. Díez-PICAZO/A. GULLÓN, *Sistema de Derecho civil*, vol. II, 4.ª ed. (3.ª reimp.), Tecnos, Madrid, 1986, págs. 85-89; F. PANTALEÓN PRIETO, voz «Negocio fiduciario», *Enciclopedia Jurídica Básica*, Civitas, Madrid, 1995, págs. 4.407-4.409]. Si se sostuviera esta postura, también habría que concluir que, al enajenar terrenos, las juntas pueden obtener rentas.

entidades. Como es de sobra conocido, la falta de integración en la junta de compensación (sea en el momento de su constitución o más adelante) de alguno de los propietarios de terrenos incluidos en la unidad de ejecución tiene como consecuencia la expropiación de tales terrenos. Las juntas son, en tales casos, beneficiarias de la expropiación, por lo que adquieren la titularidad de los terrenos. Y, consecuentemente, las rentas que puedan derivarse de su posterior enajenación les son imputables ¹⁹.

Sentadas estas premisas, se puede ya abordar la cuestión de si tales rentas, cuando se produzcan, deben considerarse o no exentas, en virtud de lo dispuesto en el artículo 134 LIS. Sobre ello ya se han pronunciado algunos operadores jurídicos. Por un lado, los Tribunales Económico-Administrativos y alguna doctrina han venido sosteniendo que las rentas obtenidas por las juntas de compensación, como consecuencia de la enajenación de parcelas, quedan fuera del presupuesto objetivo de las exenciones previstas en su momento en el artículo 5 LIS-78 [cuyo equivalente en la normativa actual es el art. 134.a) LIS], por tratarse de rendimientos derivados del ejercicio de explotaciones económicas (art. 5.2 *in fine* LIS-78, cuyo equivalente en la normativa actual es el art. 134.2 LIS) ²⁰. Por el contrario, la Audiencia Nacional, en una Sentencia de 2 de julio de 1998, declara «no sujetas» dichas rentas, por entender que no proceden de una «explotación económica» ²¹. Lo hace sobre la base del siguiente argumento (FJ 6.º):

«[I]a actividad de venta realizada por la Junta de Compensación no supone una "actividad económica", originadora de "rendimientos", en el sentido definido en el artículo 5.º 2 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades [equivalente al actual art. 134.2 LIS] (...), sino el cumplimiento de los fines por los que dicha Junta se constituyó, de conformidad a la normativa urbanística. Las Juntas de compensación no realizan una "actividad económica" en ese sentido, sino que, en cuanto agentes descentralizados de la Administración urbanística, cumplen funciones públicas, al actuar en lugar de la propia Administración. Y el hacer frente a los gastos de urbanización es uno de esos fines, estando facultada la Junta para enajenar los terrenos, reservados para tal fin, a terceros, quedando eclipsada toda consideración "como explotación económica" del cumplimiento o ejercicio de dicha facultad; y, en consecuencia, la calificación como rendimientos de las cantidades percibidas por las enajenaciones realizadas con el fin de sufragar los citados gastos.»

¹⁹ Tales rentas, lógicamente, no estarán constituidas por los importes recibidos de las enajenaciones, sino por los posibles beneficios derivados de dichas transmisiones. Cfr: LÓPEZ DE SA *et al.*, *op.cit.* (nota 1), págs. 39 y 42.

Para que la junta, en última instancia, tenga que tributar por dichas rentas, es preciso, además, que el resultado global del ejercicio, corregido con los ajustes correspondientes, ofrezca beneficios, lo que no será fácil si se computan como deducibles los gastos de urbanización. Si éstos se entienden excluidos por el artículo 135.2.a) LIS, entonces lo normal será que se den beneficios; la cuestión, en tal caso, es si dichos beneficios se encuentran exentos.

²⁰ Resoluciones del TEAC de 1 de febrero de 1995 (JTA 378) y 9 de abril de 1997 (JTA 62). Las resoluciones, como digo, se refieren a la antigua normativa [art. 5.2.f) LIS-78 y art. 349 del Reglamento del Impuesto aprobado por RD 2631/1982, de 15 de octubre], pero los argumentos se pueden trasladar. En la doctrina, LÓPEZ DE SA *et al.*, *op.cit.* (nota 1), pág. 39.

²¹ Puede consultarse en *Normacef fiscal*. También ésta se refiere a la LIS de 1978, pero los argumentos, igualmente, se pueden trasladar.

De ahí extrae esta sentencia como conclusión que los importes de las enajenaciones realizadas por la junta «no están sujetos» al IS. En esta conclusión, con independencia de lo que se dirá más adelante, hay un doble problema. En primer lugar, se refiere a las cantidades percibidas por las enajenaciones, cuando debe suponerse que lo que la Administración imputaba a la junta se referiría únicamente a los beneficios derivados de la transmisión²². En segundo lugar, parece evidente la incorrección de calificar aquellas cantidades como «no sujetas»; en todo caso debería declararlas (a las posibles rentas; la parte del precio que no es beneficio obviamente no es renta y por tanto no está sujeta) exentas.

Lo que interesa ahora, salvando las deficiencias advertidas, es determinar si resulta correcta la decisión de la Audiencia Nacional de excluir de tributación dichas rentas. Para analizar esta cuestión, es preciso enlazar esta resolución con algunas anteriores de la propia Audiencia Nacional (e incluso alguna del Tribunal Supremo), en las que se declaran exentas determinadas rentas, obtenidas por entidades sin ánimo de lucro²³. Para explicar estas sentencias es preciso remontarse a la normativa sobre la que operan. La exención que se aplica es la prevista en el artículo 5.2.e) [establecimientos, instituciones y demás declarados benéficos o de utilidad pública] y f) [partidos políticos ... y asociaciones sin ánimo de lucro] de la LIS-78. Tales exenciones afectan (art. 349 RIS-82) a los «rendimientos obtenidos, directa o indirectamente, por el ejercicio de las actividades que constituyen su objeto social o su finalidad específica». Sin embargo, no pueden extenderse a los rendimientos que obtengan estas entidades «por el ejercicio de explotación económica, ni a los derivados de su patrimonio cuando su uso se halle cedido, ni tampoco a los incrementos de patrimonio» (art. 5.2 *in fine* LIS-78). Por rendimientos de explotación económica se entiende «aquellos que, procediendo del trabajo personal y del capital conjuntamente, o de uno solo de estos factores, supongan por parte del sujeto pasivo la ordenación por cuenta propia de los medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios» (art. 5.2 *in fine* LIS-78).

Partiendo de esa base normativa, la línea jurisprudencial a que nos referimos extrae la siguiente conclusión: tratándose de una entidad sin ánimo de lucro, están exentas todas las rentas obtenidas (directa o indirectamente) por el desarrollo de actividades que constituyen su objeto social o su finalidad específica. Esta conclusión, a primera vista, no parece problemática y, sin embargo, sí lo es. Si no parece problemática es porque, en principio, no hace más que aplicar lo señalado en el artículo 349 RIS-82. Sí lo es, sin embargo, toda vez que excluye, con carácter absoluto, que puedan considerarse rendimientos de explotaciones económicas aquellos que se obtengan, precisamente, por el desarrollo de actividades que constituyen su objeto social o su finalidad específica, lo cual es discutible. Veamos esto con más detalle.

²² La confusión se explica porque, en realidad, lo que se discute en la sentencia es si, como consecuencia de la exención (o no), deben computarse (o no) como ingresos las cantidades obtenidas por la enajenación. Pero la cuantía de la renta, en su caso, vendrá determinada por el beneficio.

²³ La del Tribunal Supremo es la Sentencia de 11 de junio de 1990 (Arz. 4845). De la Audiencia Nacional, las Sentencias de 21 de noviembre de 1987, de 4 de mayo de 1993 y de 20 de septiembre de 1994 (todas ellas citadas por B. CHASCO y J. GARICANO, en la obra colectiva, *Comentarios al Impuesto sobre Sociedades*, t. II, Cuatrecasas abogados-Civitas, Madrid, 1998, pág. 2.296). La de 4 de mayo de 1993 puede consultarse en *Normacef fiscal*; la de 20 de septiembre de 1994, en JTA, núm. marginal 1.000. También puede verse, en el mismo sentido, la SAN de mayo de 1997 (*Normacef fiscal*).

El problema con el que se encuentran estas sentencias, en realidad, es que existen supuestos en los que la actividad que desarrolla una entidad sin ánimo de lucro, y que constituye además su objeto social o finalidad específica, podría ser calificada como explotación económica de acuerdo con la definición que se da en el artículo 5.2 *in fine* LIS-78. La solución que adoptan tales sentencias, empezando por la del Tribunal Supremo, es excluir que pueda darse esa calificación si concurren dos requisitos:

1. Que la actividad en cuestión constituya su objeto social o finalidad específica, y
2. Que la entidad no tenga ánimo de lucro, lo que se verifica si los posibles beneficios no son objeto de reparto, sino que se aplican nuevamente a aquel objeto social o finalidad específica.

Para apoyar tal conclusión no se dan mayores argumentos o se usa uno claramente insuficiente; así, por ejemplo, la Sentencia de la Audiencia Nacional de 20 de septiembre de 1994: «no hallamos en presencia de una entidad sin ánimo o fin de lucro, y que no lleva a cabo una "explotación económica" puesto que los rendimientos son obtenidos en el ejercicio de la actividad constitutiva de su objeto social y, además, no pueden ser considerados como beneficios en sentido técnico-legal, sino que, por el contrario, se destinan a la realización del propio objeto social...».

La argumentación me parece de una enorme debilidad. Una actividad constituirá o no una explotación económica en función de si se verifican los requisitos, de sobra conocidos, del artículo 5.2 *in fine* (ordenación por cuenta propia...) ²⁴. Y, partiendo de ahí, no creo que pueda negarse con carácter absoluto que determinadas actividades, por el hecho de constituir el objeto social de entidades sin fin de lucro y no repartir los posibles beneficios, puedan ser calificadas como explotaciones económicas. Me parece obvio, por ejemplo, que un hospital que preste sus servicios en un doble régimen de gratuidad (para personas necesitadas) y de onerosidad (para el resto), que aplique los ingresos obtenidos a cubrir todos sus gastos (cubriendo así el coste de su actividad asistencial), y que aun así pueda obtener beneficios en determinados ejercicios, debe considerarse entidad sin ánimo de lucro en la medida en que no reparta tales beneficios, sino que los reserve para seguirlos aplicando a su objeto social. Pero lo que también me parece claro es que está desarrollando una explotación económica, según el concepto que de ésta sostiene el precepto arriba citado.

Dicho de otra manera: no pueden sostenerse, como conceptos necesariamente excluyentes, el de explotación económica y el de actividad realizada en desarrollo de su objeto social o finalidad específica por una entidad sin ánimo de lucro ²⁵. Lo que se hace preciso, entonces, es una labor de interpretación de la normativa implicada para determinar si las rentas derivadas de una explotación

²⁴ La jurisprudencia exige tres requisitos para calificar una actividad como económica: utilización de capital y trabajo; actuación por cuenta propia y realización de una actividad productiva: SSTS de 20 y 23 de marzo de 1990 (Arz. 1807 y 1996); también la Resolución del TEAC de 15 de abril de 1996; citadas por REBOLLO, *op.cit.* (nota 10), pág. 59. Como señala este autor (pág. 62), no parece posible distinguir los conceptos de actividad y explotación económica.

²⁵ Esto mismo, por ejemplo, y aunque es cierto que sobre una normativa distinta, está meridianamente claro en la literatura sobre fiscalidad de las entidades sometidas al régimen fiscal especial previsto en la Ley 30/1994 (L. de 24 de noviembre, de fundaciones y de incentivos fiscales a la participación privada en actividades de interés general), cuando se ana-

económica, cuando ésta constituya precisamente una actividad realizada en desarrollo de su objeto social o finalidad específica por una entidad sin ánimo de lucro, están dentro o fuera de la exención del artículo 5.2.e) y f) LIS. Las normas «en conflicto» son, por un lado, el artículo 5.2 *in fine*, que excluye de la exención los rendimientos que pudieran obtenerse por el ejercicio de explotaciones económicas y, por otro, el artículo 349 RIS-82, que incluye en la exención los rendimientos obtenidos, directa o indirectamente, por el ejercicio de actividades que constituyen el objeto social o finalidad específica de la entidad sin fin de lucro. Si se resuelve el conflicto en términos de antinomia, es claro que debería ceder el artículo 349 RIS-82, que no puede contradecir al precepto legal que viene a desarrollar. Pero quizá quepa intentar una solución distinta. Este mismo problema, además, se reproduce en la actual normativa: el 134.1.a) LIS -de contenido similar al 349 RIS-82-, por un lado; y 134.2 LIS -de contenido similar al artículo 5.2 *in fine* LIS-78-, por otro; si bien, esta vez ambos son preceptos legales.

A la vista de lo anterior, creo que pueden darse, tanto para la normativa precedente (sobre la que opera la jurisprudencia manejada) como para la vigente, argumentos razonables en favor de una solución como la que finalmente postulan aquellas sentencias. A esta solución se podría llegar como consecuencia de una interpretación restrictiva o, incluso, de una reducción teleológica, del contenido del artículo 134.2 LIS (o de su equivalente en la LIS-78)²⁶. De acuerdo con esta interpretación (o reducción teleológica), este precepto no dejaría (contra su sentido literal) fuera de la exención las rentas derivadas de cualquier explotación económica realizada por entidades sin fin de lucro, sino sólo las de aquellas que no coincidieran con su objeto social o finalidad específica. Los argumentos para sostener estas posibles soluciones se apoyarían en argumentos teleológicos y sistemáticos. Por un lado, se podría sostener que, dado que el régimen de exención parcial pretende fomentar las actividades que constituyen el fin de tales entidades, carecería de sentido someter a gravamen las rentas que puedan derivarse de las mismas. Razones de otro orden (sistemáticas) podrían ayudar a sostener este razonamiento (dando cuenta del fin inmanente de la ley): en caso de someter tales rentas a gravamen se dejaría prácticamente vacía de contenido la exención del artículo 134.1.a) LIS (o su equivalente de la LIS-78), que declara exentas las rentas derivadas de la realización de actividades que constituyan el objeto social de tales entidades, sin que parezca que pueda ser ésta la intención de la ley²⁷.

lizan sus artículos 42 y 48. Por todos, E. GIMÉNEZ REYNA/I. ZURDO AYÚCAR, en AA.VV., *Comentarios a la ley de fundaciones y de incentivos fiscales*, Escuela libre editorial-Marcial Pons, Madrid, 1995, en el t. I, págs. 396 ss.; T. GARCÍA LUIS, *Fiscalidad de fundaciones y asociaciones*, Lex Nova, Valladolid, 1995, págs. 49 ss. Con carácter más general, también, REBOLLO ÁLVAREZ-AMANDI, *op.cit.* (nota 10), págs. 62, 63.

²⁶ Conviene siquiera hacer una mínima referencia a la distinción entre la interpretación «restrictiva» (si se admite el calificativo) y la reducción teleológica, figura esta última que, al igual que sucede con la analogía, da lugar a una integración del ordenamiento, más allá de lo que permiten los instrumentos propios de la interpretación (limitada al «sentido literal posible»). No se trata, en todo caso, de una distinción (la de interpretación «restrictiva» y reducción teleológica, o, en general, la de interpretación e integración) entre procesos de pensamiento esencialmente diferentes, sino sólo de distintos grados de un mismo tipo de proceso. Sobre todo ello me remito a K. LARENZ, *Metodología de la Ciencia del Derecho* (trad. esp. de M. RODRÍGUEZ MOLINERO), Ariel, Barcelona, 1994, págs. 358 ss., y sobre la reducción teleológica en particular, págs. 385 ss.

²⁷ En razones similares a éstas se apoya M.D. ARIAS ABELLÁN para apoyar una interpretación de la normativa implicada (se refiere a la LIS-78 y al RIS-82) que llevaría a resultados análogos a los expuestos en el texto: *Las fundaciones en el Impuesto sobre Sociedades*, IEF-Marcial Pons, Madrid, 1995, págs. 63 ss., especialmente pág. 69; también puede verse la explicación de REBOLLO, *op.cit.* (nota 10), págs. 68-70.

Mi impresión es que son razones de este tipo las que subyacen en las resoluciones judiciales comentadas. Si es así, no termino de ver por qué no se dejan explícitas. Quizá, por las propias dificultades que presenta una interpretación de este tipo. Pero al menos, ésta parece una postura razonablemente fundamentada, a diferencia de la que se postula en aquéllas, aun cuando dichos argumentos puedan ser objeto de discusión.

Esto último es importante, por lo que conviene dejar claro, antes que nada, que una interpretación de este tipo choca con algunas autorizadas opiniones doctrinales²⁸, y presenta algún otro inconveniente que no cabe desconocer²⁹. Pero no es el objeto de este trabajo resolver esta delicada cuestión, sino sólo establecer la conexión con el problema de las rentas de las juntas de compensación. Por ello, es preciso volver sobre la Sentencia de la Audiencia Nacional de 2 de julio de 1998. Esta última coincide en lo sustancial con las que se acaban de comentar. Se dice, ahora, que las rentas señaladas (las derivadas de enajenación de terrenos por las juntas) derivan de una actividad dirigida a obtener financiación para la urbanización, esto es, dirigida a uno de los fines propios de la entidad, lo que excluye la calificación de aquella actividad como «explotación económica», por lo que no quedaría excluida de la exención del artículo 5.2 (letra f) de la LIS de 1978 (lo mismo valdría para la LIS actual: no sería «explotación económica» en el sentido del art. 134.2).

En mi opinión, más que de interpretación, en sentido estricto, parece necesario hablar de integración normativa a través de una reducción teleológica. Pues resulta difícil sostener como resultado de una mera «interpretación restrictiva», al menos si se opera dentro de los límites estrictos de la interpretación (de acuerdo con la construcción de LARENZ: el sentido literal posible), el que se apunta en el texto. En efecto, si se parte del sentido literal posible del precepto (134.2 LIS o 5.2 *in fine* LIS-78), no parece posible sostener otra conclusión que la contraria, esto es, que cualesquiera rentas derivadas de explotaciones económicas, que el propio precepto se preocupa en definir (ordenación...), quedan fuera de la exención. Por ello, parece necesario recurrir a una reducción teleológica (por seguir la terminología de LARENZ), que se apoyaría en la suposición de la existencia de una «laguna oculta»: la regla legal que excluye de la exención a las rentas de las entidades sin fin de lucro provenientes de explotaciones económicas, precisaría (en contra de su sentido literal, pero de acuerdo con la teleología immanente de la ley) de una restricción (en el sentido apuntado) que no está contenida en el texto legal. La existencia de esa «laguna oculta» se verificaría a partir de la teleología o del fin immanente de la norma, al que llegaríamos a través de los argumentos manejados en el texto.

Si se llega a la conclusión de que para sostener este resultado es preciso recurrir a una reducción teleológica, se plantea una nueva dificultad. Ya sabemos que la reducción teleológica constituye un fenómeno de integración normativa, lo mismo que la analogía. Por esto, no puede dejar de verse que una reducción teleológica de una cláusula restrictiva de una exención produce un efecto idéntico al que produciría una extensión analógica del presupuesto de hecho de la exención, lo que queda proscrito por el artículo 24 LGT. No creo, sin embargo, que esta prohibición se deba aplicar también a supuestos como los descritos. La prohibición de analogía del artículo 24 LGT es una decisión política que no constituye una exigencia ineludible de los principios constitucionales [así lo entiende, aunque esta postura no es pacífica, C. PALAO TABOADA, en su excelente trabajo, «Tipicidad e igualdad en la aplicación de las normas tributarias (la prohibición de la analogía en Derecho tributario)», en *La vinculación del juez a la ley*. Anuario de la Facultad de Derecho de la Universidad Autónoma de Madrid 1 (1997), págs. 219 ss.]; fuera de dicha prohibición normativa, la analogía (y lo mismo vale para otros métodos de integración que puedan presentar problemas similares: léase reducción teleológica) será o no admisible a la vista de la ponderación de los bienes jurídicos implicados (tipicidad e igualdad), como señala el autor citado, *ibidem*, pág. 241.

²⁸ Por ejemplo, la de GOTA LOSADA, *Tratado...*, t. III, *cit.* (nota 10), pág. 600; o E. SANZ GADEA, *Impuesto sobre Sociedades (Comentarios y casos prácticos)*, t. I, 3.ª edición, 1991, pág. 124. *Vid.* más referencias en ARIAS ABELLÁN, *op.cit.* (nota 27), pág. 69, nota 70.

²⁹ Piénsese, por ejemplo, que la Ley 30/1994, cuyo régimen es necesariamente más beneficioso que el de los artículos 133 ss. LIS, exige en su artículo 48.2 el cumplimiento de determinados requisitos (solicitud al Ministerio de Economía y Hacienda, que ello no genere competencia desleal, etc.) para dejar exentas las rentas procedentes de explotaciones económicas de las fundaciones, en el caso de que coincidan con el objeto o finalidad específica de la entidad. No obstante, el propio artículo 48.2 presenta algunos problemas que no pueden abordarse aquí.

Esta sentencia plantea varios aspectos problemáticos. De una parte, presenta los mismos que sus predecesoras. Así, excluye sin más la calificación de la enajenación de parcelas como explotación económica, por el hecho de estar dirigida a hacer posibles los fines de la entidad. Cuando, a mi modo de ver, resulta bastante claro que la enajenación de parcelas que previamente han sufrido un proceso de transformación (urbanización) puede constituir, al menos en algunos casos, una actividad o explotación económica.

No obstante, lo mismo que se señaló anteriormente puede trasladarse aquí. Podría sostenerse, así, sobre la base de la interpretación del artículo 134.2 LIS (o su equivalente en la LIS-78) propuesta más atrás, que el hecho de que una actividad realizada por una junta de compensación se pueda calificar como explotación económica no excluye necesariamente la exención de sus rentas, que sólo quedaría fuera de dicho beneficio en la medida en que dicha actividad no coincida con el objeto o la finalidad específica de aquélla.

Lo que sucede es que, con independencia ahora de las dificultades de aquella interpretación, no está claro que pueda considerarse, en el caso que nos interesa, que la actividad de venta de parcelas, con el propósito de financiar el coste de la urbanización, coincida con el objeto social o la finalidad específica de las juntas de compensación. Como ha señalado LLISSET BORRELL, la actividad típica de la junta de compensación «es, precisamente, la actividad administrativa (...) que se realiza en sustitución de la Administración»³⁰, esto es, la ejecución del planeamiento, donde se incluyen, por un lado, la actuación (material) de «reparcelación» y, por otro, la gestión urbanizadora; por el contrario, queda fuera, claramente, la actividad consistente en la enajenación de las parcelas³¹.

El hecho de que esta última actividad sirva para la obtención de recursos con los que financiar la principal no es dato suficiente para asimilarlas³². Un ejemplo muy burdo puede ayudar a aclarar esto último: si la junta de compensación, para obtener fondos con los que financiar la urbanización, decidiera realizar tómbolas, rifas u otras actividades del estilo, a nadie se le ocurriría que tales actividades, por servir en última instancia a financiar la finalidad típica de la entidad, coincidiesen con ella. Cuando la actividad que sirve a dicha financiación es la venta de los terrenos, la cuestión se oscurece un tanto.

La distinción, de sobra conocida en el ámbito del Derecho sustantivo de fundaciones, entre explotaciones económicas dotacionales y funcionales, puede ser de utilidad aquí³³. Las primeras son aquellas que se utilizan para obtener los recursos necesarios para llevar a cabo las actividades fundacionales; las segundas son las que se utilizan como medio o cauce para desarrollar directamente las actividades fundacionales.

³⁰ *Op.cit.* (nota 2), pág. 75.

³¹ Esto último es clarísimo: *vid.*, por ejemplo, T.R. FERNÁNDEZ, *op.cit.* (nota 4), pág. 173. Sobre las actividades que integran la ejecución del planeamiento, LLISSET, *op.cit.* (nota 2), págs. 70, 75,76.

³² Sin embargo, si se mira su argumentación, es justamente esto lo que hace la SAN de 2 de julio de 1998.

³³ *Vid.* por todos, U. VALERO AGÚNDEZ, *La fundación como forma de empresa*, Valladolid, 1969, págs. 226, 227.

Si se aplican estas categorías a las juntas de compensación, aquellas hipotéticas rifas o tómbolas deberían calificarse, sin lugar a duda, como explotación económica dotacional. Esto significa que aquella actividad no coincidiría con la finalidad típica de la entidad y, consecuentemente, que las rentas derivadas de la misma habrían de quedar, sin lugar a duda, fuera de la exención prevista en el artículo 134.a) LIS. En efecto, si ya es problemático sostener la exención de las rentas derivadas de explotaciones funcionales, resulta imposible hacerlo, a mi modo de ver, para las derivadas de explotaciones dotacionales como la del ejemplo apuntado ³⁴.

Para el caso que nos ocupa la cuestión no es tan simple. Si se observa únicamente la actividad consistente en la enajenación de las parcelas, se tiene inmediatamente la tentación de calificarla como explotación dotacional y, por lo tanto, como actividad extraña a la finalidad típica de la entidad. No obstante, si se amplía la perspectiva, se observa que las parcelas enajenadas han sufrido previamente un proceso de transformación (urbanización), proceso en el que hay que ver, precisamente, una de las causas de los posibles beneficios. Y éste es, además, uno de los argumentos que hacen difícil no calificar dicha actividad como «explotación económica». En efecto, sin tener en cuenta ese proceso previo, las posibles rentas deberían calificarse más bien como incrementos de patrimonio, también excluidos con carácter general de la exención (art. 134.2 LIS; *vid.* no obstante, el art. 134.1.c); art. 5.2 *in fine* LIS-78). Pues bien, si es todo este proceso, y no sólo la enajenación, lo que constituye una explotación económica, parece que debe aceptarse que coincide con la finalidad específica de las juntas de compensación. Y, en conclusión, al menos si se acepta la (problemática) interpretación expuesta más arriba (con el objeto de reconducir a términos razonables la línea jurisprudencial iniciada -y consolidada- en la Audiencia Nacional, y con reflejo también en al menos una sentencia del Tribunal Supremo), las rentas que produzca habrían de quedar exentas.

³⁴ Por un lado, las razones que apoyan la interpretación que permitiría dejar exentas las primeras (rentas de explotaciones funcionales) pierden toda su fuerza si se pretende extender la exención, también, a las segundas (de explotaciones dotacionales). Por otro lado, y esto a mi juicio es definitivo, si se extendiese la exención a las rentas derivadas de este tipo de explotaciones, se dejaría absolutamente vacía de contenido la exclusión de la exención que hace el artículo 134.2 LIS (o su equivalente: 5.2 LIS-78).

Y, sin embargo, no es otra cosa lo que hace la propia Audiencia Nacional esta vez en su Sentencia de 30 de diciembre de 1998 [en *Revista de Contabilidad y Tributación (Legislación, Consultas, Jurisprudencia)*, Ed. Estudios Financieros, núm. 193 -1999-, págs. 179 ss.]. Allí se consideran exentas determinadas rentas obtenidas por una entidad deportiva sin ánimo de lucro, cuya actividad principal es la práctica del tiro de pichón. Las rentas exentas son las derivadas de otras actividades (piscinas, restaurantes, servicios de fiestas, venta de medallas) que, según la Audiencia Nacional, no pueden calificarse como explotaciones económicas, al constituir medios con los que sufragar y paliar los gastos de la actividad deportiva y recreativa de la entidad. A mi modo de ver, se trata de explotaciones económicas de carácter dotacional, por lo que sus rentas quedan claramente fuera del presupuesto objetivo de la exención.

La propia Sentencia de la Audiencia Nacional de 2 de julio de 1998 no maneja más argumento que el de la aplicación de las rentas al fin social para excluir que las obtenidas por las juntas de compensación por la enajenación de terrenos constituyan «explotaciones económicas», con independencia de si la actividad (la explotación) es funcional o dotacional.