



ESTUDIOS

■ **Reflexiones sobre la tasa por licencia de apertura de establecimientos**

■ **Francisco García-Fresneda Gea**

Profesor de Derecho Financiero y Tributario

Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales

Universidad de Granada

■ **RESUMEN:**

En el presente trabajo se estudia la tasa por licencia de apertura de establecimientos. Se parte de un análisis previo del concepto de tasa, para posteriormente delimitar las actividades sujetas a dicha licencia.

Se comentan las cuestiones relativas al cambio de titular en la actividad y la problemática en torno a las actividades profesionales y a los establecimientos accesorios o complementarios. Partiendo del cálculo de las tasas en general, se analiza el cálculo de la tasa por licencia de apertura de establecimientos, en las ordenanzas municipales y en los tribunales. Por último, se llevan a cabo unas reflexiones finales.

■ **PALABRAS CLAVE:**

Tasas, licencia de apertura de establecimientos, titular de la actividad, actividades sujetas, actividades profesionales, establecimientos accesorios, gobiernos locales, principio de capacidad de pago, principio de contraprestación individual.

■ SUMARIO:

1. Palabras preliminares
 2. Actividades sujetas a la licencia de apertura de establecimientos
 3. El cambio de titular en la actividad y la licencia de apertura de establecimientos
 4. La problemática en torno a las actividades profesionales
 5. La problemática en torno a los establecimientos accesorios o complementarios
 6. El cálculo de la tasa por licencia de apertura de establecimientos
 7. Reflexiones finales
-

I. Palabras preliminares

La Ley 25/1998, de 13 de julio, de modificación del Régimen Legal de las Tasas Estatales y de Reordenación de las Prestaciones Patrimoniales de carácter Público, como bien expresa su denominación dio una nueva definición de tasa. Ello tuvo lugar, en virtud, de la STC 185/1995, de 14 de diciembre, que declaró la inconstitucionalidad de los párrafos a) y b) del artículo 24.1 de la Ley 8/1989, de 13 de abril, de Tasas y Precios Públicos, así como de ciertas palabras contenidas en el párrafo c) de dicha norma, con los efectos que se indican en el fundamento décimo de dicha sentencia.

Por su parte, la Ley Orgánica 3/1996, de 27 de diciembre, de modificación parcial de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de financiación de las Comunidades Autónomas, vino a dar un nuevo concepto de tasa en el ámbito de actuación de las mismas, concepto al que debe adaptarse la propia Ley de Tasas y Precios Públicos y la Ley General Tributaria, con la finalidad de coordinar la actividad de los distintos *niveles de gobierno*.

En la *exposición de motivos* de la Ley 25/1998, de modificación de las Tasas, se pone de manifiesto que, dicha ley también hace referencia a las haciendas locales, ya que si bien la STC 185/1995, de 14 de diciembre, se circunscribe al contenido de la Ley 8/1989, en cuanto a los precios públicos establecidos por el *gobierno central*, sin pronunciamiento alguno respecto a las normas vigentes sobre precios públicos locales recogida en el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba la Ley de Haciendas Locales, en la medida en que, de un lado, unos y otros precios participan del mismo fundamento y, de otro, la nueva delimitación que del concepto de tasa hizo la Ley 25/1998, se inspira en los pronunciamientos de dicha sentencia, resulta convincente modificar también la regulación de las tasas y precios públicos locales para adaptarlos a la configuración que se establece en el ámbito estatal.

En virtud de la disposición final 1ª de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, se modificó el artículo 6 de la Ley 8/1989, de 13 de abril, de Tasas y Precios Públicos, quedando redactado de la siguiente forma: «Artículo 6. *Concepto*. Tasas son los tributos cuyo hecho imponible consiste en la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público, la prestación de servicios o la realización de actividades en régimen de derecho público que se refieran, afecten o beneficien de modo particular al obligado tributario, cuando los servicios o actividades no sean de solicitud o recepción voluntaria para los obligados tributarios o no se presten o realicen por el sector privado»¹.

Con esta nueva ley que modifica el concepto de tasa, se pone de manifiesto, una vez más, que dicho concepto legal se puede calificar, a nuestro juicio, de artificial y arbitrario.

A ello se refiere De la Peña Velasco, cuando manifiesta: «Pese a la existencia de una definición legal de esta categoría tributaria, tanto históricamente como en la actualidad el estudio o conceptualización de lo que haya de entenderse por tasa ha sido y es difícil y polémico»².

Como bien ha señalado Simón Acosta, a pesar de los investigadores que se han ocupado *específicamente* de las tasas, resaltan algunas contradicciones que se derivan de su definición, sin embargo, no se han producido posturas abiertamente beligerantes frente a la misma. Antes al contrario, salvo algunas excepciones³, prevalece una actitud de veneración del hecho imponible, en virtud de la cual se acepta y no se discute que determinados hechos imponibles dan lugar a tributos de cierto fundamento –tasas–, aunque a la vez sostiene –con evidente contradicción– que esos tributos quedan desfigurados o cambian de

¹ La exposición de motivos de la Ley 8/1989, de 13 de abril, de Tasas y Precios Públicos manifiesta: «El proceso de ordenación de las tasas en la historia fiscal española no puede decirse que haya sido sencillo ni siquiera que se encuentre terminado. Ello se debe a causas complejas y sobradamente conocidas, derivadas de la génesis, características y peculiar función que estos tributos cumplieron en el sistema tributario, en la financiación de los Entes públicos dotados de cierta autonomía dentro de la estructura del Sector Público e, incluso, en la política retributiva de los funcionarios públicos (...).

A las razones expuestas en los apartados anteriores para justificar la necesidad de esta Ley hay que añadir la que deriva de la inexcusable cohesión que debe existir entre la regulación de estas figuras a efectos del sistema tributario general y el aplicable en el de las Haciendas Territoriales. Mientras que la tasa y el precio son figuras prácticamente residuales en la financiación del Estado, su importancia es evidente en los presupuestos de las Corporaciones locales, donde han alcanzado notable desarrollo. De aquí que la promulgación de la Ley de Financiación de las Haciendas Locales haga necesario unificar las soluciones normativas de ordenación de las tasas y los precios contenidas en el sistema tributario del Estado, de las Comunidades Autónomas y de las Entidades Locales, para garantizar la máxima coherencia en la técnica fiscal de los tres niveles territoriales de organización del Estado.

En resumen con la presente Ley se pretende básicamente:

a) Disponer de un instrumento legal para la racionalización y simplificación del sistema tributario y en concreto, del sub-sistema de tasas y exacciones parafiscales que permita, al mismo tiempo, diferenciar la financiación presupuestaria mediante ingresos tributarios en base a la combinación del principio de equivalencia con el de capacidad contributiva».

² De la Peña Velasco, G.: «Las tasas y precios públicos: su proyección en la Hacienda Local», *Palau* 14, n.8, 1989, p.18.

³ Véase, en este sentido:

- Mateo Rodríguez, L.: *La tributación parafiscal*, Colegio Universitario de León, 1978, p.74.

- Checa González, C. y Merino Jara, I.: *Ingresos tributarios municipales*, Cámara Oficial de Comercio e Industria, Cáceres, 1989, p.32.

- Hinojosa Torralva, J.J.: «Régimen jurídico financiero de las utilidades privativas y los aprovechamientos especiales del dominio público», *Fiscalidad inmobiliaria en la Hacienda Local*, CEMCI, Granada, 1990, p.312.

fundamento cuando la base, la cuota o los obligados tributarios no regulan en consonancia con los fines esenciales y objetivos del tributo en cuestión⁴.

Entre las ideas básicas acerca de las tasas sobre las que han estado de acuerdo la mayoría de los investigadores, podemos señalar: que se trata de un tributo consistente en una obligación debida por quienes utilizan *servicios públicos divisibles* o por los afectados por actividades administrativas particulares o por quienes son autorizados para usar el dominio público. Sin embargo, la polémica surge de inmediato cuando se pretende diferenciar las tasas, de los impuestos y precios públicos⁵.

2. Actividades sujetas a la licencia de apertura de establecimientos

Podemos tomar como punto de partida el artículo 590 del Código Civil —cuya entrada en vigor tuvo lugar en el año 1889—, con relación a las distancias y obras intermedias para ciertas construcciones y plantaciones, el cual dispone: «Nadie podrá construir cerca de una pared ajena o medianera pozos, cloacas, acueductos, hornos, fraguas, chimeneas, establos, depósitos de materias corrosivas, artefactos que se muevan por el vapor o fábricas que por sí mismas o por sus productos sean peligrosas o nocivas, sin guardar las distancias prescritas por los reglamentos y usos del lugar y sin ejecutar las obras de resguardo necesarias, con sujeción en el modo a las condiciones que los mismos reglamentos prescriban.

A falta de reglamento se tomarán las precauciones que se juzguen necesarias, previo dictamen pericial, a fin de evitar todo daño a las heredades o edificios vecinos»⁶.

⁴ Simón Acosta, E.: «Las tasas y precios públicos de las Entidades Locales», en Calvo Ortega, R. y otros: *La Reforma de las Haciendas Locales I*, Lex Nova, Valladolid, 1991, p.108.

⁵ Con relación a las diferencias entre tasas e impuestos, véanse, entre otros:

-Giannini, A.D.: «Il concetto giuridico di tassa», *Rivista Italiana di Diritto Finanziario*, 1937, pp.12 y 13.

-Martín Queralt, J.: «Reflexiones en torno a la adecuación de las tasas a la Constitución», *Palau* 14, n.4, 1988, pp.3 y 4.

-Simón Acosta, E.: «Las tasas y precios públicos de las Entidades Locales», en Calvo Ortega, R. y otros: *La Reforma de las Haciendas Locales I*, Lex Nova, Valladolid, 1991, p.109.

-Vicente-Arche Domingo, F.: «Apuntes sobre el instituto del tributo, con especial referencia al Derecho español», *Civitas REDF*, n.7, 1975,

En cuanto a las diferencias entre tasas y precios públicos, véanse, entre otros:

-Collado Yúrrita, M.A.: «Tasas y precios en la Ley Reguladora de las Haciendas Locales», *Impuestos*, n.12, 1989.

-Cors Meya, F.J.: «Delimitación entre tasas y precios públicos», *RHAL*, n.57, 1989.

-Ferreiro Lapatza, J.J.: «Tasas y precios públicos: la nueva paraafiscalidad», *Civitas REDF*, n.64, 1989, pp.485 y ss.

-Hinojosa Torralvo, J.J.: «Régimen jurídico financiero de las utilizaciones privativas y los aprovechamientos especiales del dominio público», *La fiscalidad inmobiliaria en la Hacienda Local*, CEMCI, Granada, 1990, pp.346 y ss.

-Lozano Serrano, C.: «Ordenación de las tasas por las Comunidades Autónomas», *Palau* 14, n.4, 1988, pp.46 y ss.

-Martín Delgado, J.M.: Conferencia de clausura de las II Jornadas de Estudios de Haciendas Locales, *La fiscalidad inmobiliaria en la Hacienda Local*, CEMCI, Granada, 1990, pp.373 y ss.

⁶ Por su parte, el artículo 591 del Código Civil dispone: «No se podrá plantar árboles cerca de una heredad ajena sino a la distancia autorizada por las ordenanzas o la costumbre del lugar, y en su defecto, a la de dos metros de la línea divisoria de las heredades si la plantación se hace de árboles, y a la de 50 centímetros si la plantación es de arbustos o árboles bajos.

Todo propietario tiene derecho a pedir que se arranquen los árboles que en adelante se plantaren a menor distancia de su heredad».

Fernández Farreres ha puesto de manifiesto: «La insuficiencia de estas previsiones —a las que, complementariamente, desde la perspectiva de la responsabilidad por daños, deben sumarse las del art. 1908 del mismo Código —para la protección de las personas y bienes, crecientemente amenazadas en su tranquilidad, salubridad y seguridad según se avanzaba en el proceso de industrialización, dio paso a una progresiva reglamentación por el Estado de las condiciones mismas del ejercicio de las actividades industriales, tratándose con ello de garantizar la mejor coexistencia de esas actividades con los bienes, derechos e integridad de las personas. Reglamentación estatal que buscaría, además, uniformar la pluralidad de criterios que propiciaba la remisión del Código civil a los “Reglamentos y usos del lugar” (es decir, a las correspondientes Ordenanzas Municipales) estableciendo, pues, puntos y criterios normativos generales de actuación que, interfiriendo la relación Código civil-Ordenanzas Municipales, con el tiempo alcanzarían al propio ejercicio de las competencias ejecutivas municipales»⁷.

Valera Escobar manifiesta, por su parte: «Autoriza el artículo 1 del RSCL a los Ayuntamientos para intervenir la actividad de sus administrados en el ejercicio de la función policial de existir perturbación o riesgo grave de alteración de la tranquilidad, seguridad, salubridad ciudadana, con el fin de restablecer o mantener el orden público; en el sistema urbanístico, para velar por el cumplimiento de los instrumentos de ordenación debidamente aprobados, y en los demás casos legalmente tasados en su motivación y finalidad. Todo ello por medio de Ordenanzas, Reglamentos y Bandos de policía y buen gobierno; sujeción a previa licencia u otro acto de control preventivo y órdenes individuales que impongan un hacer o no hacer; como enumera el apartado 1 del art.84 LBRL»⁸.

A los *gobiernos locales* les corresponde el *control* de la actividad económica, en cuanto al otorgamiento de la licencia de apertura, en virtud de lo dispuesto en el artículo 22 apartados 1 y 2 del *Reglamento de Servicios de las Corporaciones Locales*, aprobado por Decreto de 17 de junio de 1955. En efecto, dicha norma dispone:

«1. Estará sujeta a licencia la apertura de establecimientos industriales y mercantiles.

⁷ Fernández Farreres, G.: «La licencia de apertura de establecimientos industriales y el régimen de las actividades clasificadas (molestas, insalubres, nocivas y peligrosas)», en Martín-Retortillo, S. y otros: *Derecho Administrativo Económico II, La Ley*, Madrid, 1991, p.458.

Continúa señalando este autor: «Esa progresiva reglamentación se inició entre nosotros, por lo demás, muy tardíamente, porque también tardíamente se fue fraguando el paso de la sociedad agraria a una sociedad industrializada. Se explica, de este modo, que la primera normativa con cierta entidad que al respecto fuera adoptada se localice ya entrado el presente siglo. Como ha señalado T.R.Fernández Rodríguez, la Instrucción General de Sanidad de 12 de enero de 1904, atribuyendo a los municipios las competencias relativas a la supresión, corrección o inspección de las industrias nocivas a la salud primaria, es, al margen de antecedentes poco significativos, la primera normativa que más tarde tuvo continuidad con el Reglamento de Obras, Bienes y Servicios Municipales de 1924 y con la aprobación ya del Reglamento de Industrias Incómodas, Insalubres y Peligrosas de 1925; Reglamento que, en lo sustancial, anticipó las previsiones actualmente contenidas en el vigente RAMINP».

⁸ Valera Escobar, G.: *Articulación práctica en Andalucía de la previa Licencia Autonómica Comercial en la tramitación de la Licencia Municipal de Apertura*, Instituto Andaluz de Administración Pública, Sevilla, 2006, p.49.

2. La intervención municipal tenderá a verificar si los locales e instalaciones reúnen las condiciones de tranquilidad, seguridad y salubridad, y las que, en su caso, estuvieran dispuestas en los planes de urbanismo debidamente aprobados»⁹.

Posteriormente, y por Decreto 2141/1961, de 30 de noviembre, se aprobó el *Reglamento de Actividades Molestas, Insalubres, Nocivas y Peligrosas*, que, en virtud, de su artículo 1: «Tiene por objeto evitar que las instalaciones, establecimientos, actividades, industrias o almacenes, sean oficiales o particulares, públicos o privados a todos los cuales se aplica indistintamente, en el mismo la denominación de “actividades”, produzcan incomodidades, alteren las condiciones normales de salubridad e higiene del medio ambiente y ocasionen daños a las riquezas públicas o privada o impliquen riesgos graves para las personas o los bienes»¹⁰.

Otra norma de importancia, la constituye el *Reglamento General de Policía de Espectáculos Públicos y Actividades Recreativas*, aprobado por el Real Decreto 2816/1982, de 27 de agosto¹¹.

No podemos dejar de mencionar, a la propia constitución española de 1978, por la *protección* que otorga al *medio ambiente*. El artículo 45.2 de las *normas supremas* consagra el derecho a disfrutar de un *medio ambiente* adecuado para el desarrollo de la persona, a la vez que configura como una auténtica *función colectiva* la custodia de la utilización racional de los recursos y la defensa y restauración del *medio ambiente*¹².

¹⁰ El artículo 3 del Reglamento de Actividades Molestas, Insalubres, Nocivas y Peligrosas de 1961, define qué se entiende por cada una de las actividades calificadas como molestas, insalubres, nocivas y peligrosas. «Art.3. Molestas. Serán calificadas como molestas las actividades que constituyan una incomodidad por los ruidos o vibraciones que produzcan o por los humos, gases, olores, nieblas, polvos en suspensión o sustancias que eliminen.

Insalubres. Se calificarán como insalubres las que den lugar a desprendimiento o evacuación de productos que puedan resultar directa o indirectamente perjudiciales para la salud humana.

Nocivas. Se aplicará la calificación de nocivas a las que, por las mismas causas, puedan ocasionar daños a la riqueza, forestal, pecuaria o piscícola.

Peligrosas. Se consideran peligrosas las que tengan por objeto fabricar, manipular, expender o almacenar productos susceptibles de originar riesgos graves por explotaciones, radiaciones u otros de análoga importancia para las personas o los bienes».

¹¹ El artículo 1 apartado 1 del Real Decreto 2816/1982, de 27 de agosto, dispone: «Serán aplicables los preceptos del presente Reglamento a los espectáculos, deportes, juegos, recreos y establecimientos destinados al público, enumerados en el Anexo y a las demás actividades de análogos características, con independencia de que sean de titularidad pública o privada y de que se propongan o no finalidades lucrativas».

¹² El Tribunal Constitucional ha puesto de manifiesto que resulta necesario compatibilizar, a través de las técnicas que en la normativa se consideren oportunas, la protección, tanto del desarrollo económico, como del medio ambiente. En este sentido, la STC 64/1982, de 4 de noviembre -dictada con ocasión del recurso de inconstitucionalidad interpuesto por el Presidente del Gobierno contra una Ley catalana estableciendo normas adicionales de protección de los espacios de especial interés natural afectados por actividades extractivas-, señala: «El art.45 recoge la preocupación ecológica surgida en las últimas décadas en amplios sectores de opinión que se ha plasmado también en numerosos documentos internacionales. En su virtud no puede considerarse como objetivo primordial y excluyente la explotación al máximo de los recursos naturales, el aumento de la producción a toda costa, sino que se ha de armonizar la “utilización racional” de esos recursos con la protección de la naturaleza, todo ello para el mejor desarrollo de la persona y para asegurar una mejor calidad de vida. Estas consideraciones son aplicables a las industrias extractivas como a cualquier otro sector económico y supone, en consecuencia, que no es aceptable la postura del representante del Gobierno (...) de que existe una prioridad absoluta del fomento de la producción minera frente a la protección del medio ambiente. Recuérdese también que la “calidad de vida” que cita el art.45 y uno de cuyos elementos es la obtención de un medio ambiente adecuado para promoverla está proclamada en el preámbulo de la Constitución y recogida en algún otro artículo como el 129.1. Sin embargo, debe advertirse —puntualiza el TC— que la Constitución impone asimismo “el deber de atender al desarrollo de todos los sectores económicos” (art.130.1), deber al que hace referencia el art.55.1 del Estatuto de Cataluña. Ese desarrollo es igualmente necesario para lograr aquella mejora. La conclusión que se deduce del examen de los preceptos constitucionales lleva la necesidad de compaginar en la forma que en cada caso decida el legislador competente la protección de ambos bienes constitucionales: el medio ambiente y el desarrollo económico».

Junto a la normativa anterior han ido surgiendo otras normas dictadas por los gobiernos regionales, lo cual ha provocado el pasar de una situación de unidad normativa a otra de dispersión normativa y otorgando a las normas estatales un carácter supletorio¹³.

El artículo 84 de la Ley Reguladora de las Bases del Régimen Local de 2 de abril de 1985, dispone: «I.- Las Corporaciones Locales podrán intervenir la actividad de los ciudadanos a través de los siguientes medios: b) Sometimiento a previa licencia y otros actos de control preventivo».

Para determinar qué actividades económicas están sujetas a *licencia de apertura de establecimientos*, habrá que tener en cuenta, por un lado lo dispuesto por la normativa estatal, y por otro lado, lo dispuesto por las normativas regionales. Cada una de las actividades se encuadrará en uno de los siguientes tres grupos: actividades inocuas; actividades clasificadas; espectáculos públicos y actividades recreativas¹⁴.

¹³ Entre las normas dictadas por los gobiernos regionales, podemos citar:

- Andalucía: Ley 7/1994, de 18 de mayo, de Protección Ambiental
- Balears: Ley 8/1995, de 30 de marzo, de atribución de competencias a los consejos insulares en materia de actividades clasificadas y parques acuáticos.
- Canarias: Ley 1/1998, de 8 de enero, de Espectáculos Públicos y Actividades Clasificadas.
- Castilla y León: Ley 1/2003, de 8 de abril, de Prevención Ambiental.
- Cataluña: Ley 10/1990, de 15 de junio, sobre Policía del Espectáculo, Actividades Recreativas y Establecimientos Públicos.
- Extremadura: Decreto 19/1997, de 4 de febrero, sobre Reglamentación de ruidos y vibraciones.
- Galicia: Ley 7/1997, de 11 de agosto, de Protección contra la Contaminación Acústica.
- Madrid: Ley 2/2002, de 19 de junio, de Protección del Medio Ambiente. Evaluación Ambiental.
- Murcia: Ley 1/1995, de 8 de marzo, de Protección del Medio Ambiente.
- Navarra: Ley Foral 16/1989, de 5 de diciembre, de Control de las Actividades clasificadas para la Protección del Medio Ambiente.
- País Vasco: Ley 4/1995, de 10 de noviembre, de Espectáculos Públicos y Actividades Recreativas.
- Rioja: Ley 4/2000, de 25 de octubre, de Espectáculos Públicos y Actividades Recreativas de la Comunidad Autónoma de la Rioja.
- Valencia: Ley 3/1989, de 2 de mayo, sobre Actividades Clasificadas

¹⁴ En el ámbito territorial de Andalucía las actividades inocuas son definidas por exclusión, considerándose como tales las que no aparecen recogidas en los Anexos de la Ley 7/1994, de Protección Ambiental.

De este modo, en Andalucía son actividades clasificadas las recogidas en los Anexos Primero, Segundo y Tercero de la citada Ley 7/1994. La protección ambiental se lleva a cabo, respectivamente, a través de medidas de Evaluación de Impacto Ambiental –para las actividades recogidas en el Anexo Primero–, Informe Ambiental –para las actividades recogidas en el Anexo Segundo–, y Calificación Ambiental –para las actividades recogidas en el Anexo Tercero–.

Entre las actividades recogidas en el Anexo Primero, podemos citar: Centrales térmicas y otras instalaciones de combustión con potencia térmica de al menos 300 mw, así como centrales nucleares; Instalaciones para el aprovechamiento de energía eólica cuya potencia nominal total sea igual o superior a 1 MW; Plantas siderúrgicas integrales; Instalaciones químicas integradas; Construcción de autopistas y autovías; Puertos comerciales; Grandes presas; Extracción a cielo abierto de hulla, lignito u otros minerales; Instalaciones de gestión de residuos sólidos urbanos y asimilables a urbanos; Extracción de hidrocarburos; Instalaciones de oleoductos y gaseoductos; Transporte aéreo de energía eléctrica de alta tensión igual o superior a 66 kV.

Entre las actividades recogidas en el Anexo Segundo, podemos citar: Plantas clasificadoras de áridos y plantas de fabricación de hormigón; Industrias agroalimentarias, tales como, productos lácteos, cerveza, mataderos, fabricación de harina y sus derivados, elaboración de vino, fábricas de conservas de productos animales y vegetales, almazaras y aderezo de aceitunas; Transporte aéreo de energía eléctrica de alta tensión inferior a 66 kV; Instalaciones destinadas a la producción de energía hidroeléctrica; Instalaciones para el aprovechamiento de la energía eólica cuya potencia nominal total esté comprendida entre 300 kW y 1 MW; Fabricación de vidrio; Fábricas de piensos compuestos; Fabricación de ladrillos, tejas, azulejos y demás productos cerámicos; Complejos deportivos y recreativos, campings y campos de golf, en suelo no urbanizable; Grandes superficies comerciales e hipermercados; Centrales térmicas y otras instalaciones de combustión con potencia térmica inferior a 300mW.

Entre las actividades recogidas en el Anexo Tercero, podemos citar: Talleres de géneros de punto y textiles; Lavanderías; Imprentas y artes gráficas; Almacenes al por mayor de artículos de droguería y perfumería; Garajes, aparcamientos y estaciones de autobuses; Establecimientos hoteleros; Restaurantes, cafeterías y bares; Pubs; Discotecas y salas de fiesta; Salones recreativos y bingos; Cines y teatros; Gimnasios; Carnicerías, almacenes y venta de carnes; Pescaderías, almacenes y venta de pescado; Panaderías y obradores de confitería; Supermercados y autoservicios; Almacenes y venta de frutas y verduras; Talleres de reparación de vehículos a motor y de maquinaria en general; Estaciones de servicio dedicados a la venta de gasolina.

Como ha puesto de manifiesto Cano Murcia: «Si con carácter general podemos afirmar que están sujetas a licencia la apertura de establecimientos industriales y mercantiles, de carácter público o privado, también tendremos que aclarar que esta afirmación al tener carácter indeterminado puede llevar a equívocos y contradicciones por cuanto el concepto es tan amplio que nos obliga necesariamente a tener que concretarlo para así poder establecer una clasificación acorde con las circunstancias legislativas actuales»¹⁵.

Dado el carácter de este estudio, aludimos principalmente a la normativa estatal. Desde que se aprobó el *Reglamento de Servicios de las Corporaciones Locales de 1955*, en el que se determinaron las actividades sometidas a licencia de apertura de establecimientos, hasta el momento presente, se ha producido un cambio, tanto cuantitativo como cualitativo en las actividades económicas que necesitan la previa autorización del *gobierno local* para su funcionamiento¹⁶.

El artículo 22 del *Reglamento de Servicios de las Corporaciones Locales de 1955* exige licencia de apertura para los «establecimientos industriales y mercantiles». A su vez, el artículo 9.5 de dicho Reglamento, que regula las solicitudes de licencia distingue, por un lado, entre apertura de pequeños establecimientos, y por otro lado, apertura de mataderos, mercados particulares y, en general, grandes establecimientos.

Posteriormente, el *Reglamento de Actividades Molestas, Insalubres, Nocivas y Peligrosas de 1961*, dispuso un sistema de *numerus apertus*, a tenor de lo dispuesto en su artículo 2: «Quedan sometidas a las prescripciones de este Reglamento, en la medida que a cada una corresponda, todas aquellas «actividades» que a los efectos del mismo sean calificadas como molestas, insalubres, nocivas o peligrosas, de acuerdo con las definiciones que figuren en los artículos siguientes e independientemente de que consten o no en el nomenclátor anejo, que no tiene carácter limitativo».

¹⁵ Cano Murcia, A.: *Manual de Licencias de Apertura de Establecimientos*, Thomson-Aranzadi, Cizur Menor, 2005, p.38.

¹⁶ Valera Escobar ha puesto de manifiesto: «Se considera a esta modalidad de licencia como aquella declaración de voluntad municipal, concretada en el acto administrativo reglado de otorgamiento, por el que se remueven los obstáculos que en cada caso limitan el derecho de los ciudadanos a la libertad de creación de Empresas, previa adopción de la legalidad de tal actuación a través de un procedimiento en el que se valoran todas las circunstancias concurrentes, por lo que cualquier restricción al preexiste derecho exigirá la constatación por parte de la Administración de razones excepcionales que aconsejen su limitación. Tiene el instituto jurídico de licencia administrativa de apertura especial incidencia en el efectivo ejercicio de la libertad de empresa, en cuanto queda sometida toda actividad mercantil e industrial a su control preventivo en la búsqueda permanente del equilibrio entre el lucro privado y las exigencias derivadas del interés general. Motivo más para que esta intervención necesaria se justifique plenamente en aquellas actividades legalmente clasificadas que puedan producir incomodidades, alteren las condiciones normales de salubridad e higiene del medio ambiente y ocasionen daños a la riqueza pública o privada, o impliquen riesgos graves para la seguridad de las personas o bienes, protegido constitucionalmente como está en el artículo 45 “el derecho de todos a disfrutar de un medio ambiente adecuado”, así como el correlativo deber general de velar por el mismo que asumen todos los poderes públicos. Encuadrar, por tanto, la licencia de apertura como variedad de las llamadas “autorizaciones de funcionamiento”, significa que aquélla no agota todos sus efectos jurídicos en el acto en sí de otorgamiento, sino que origina una relación continua del Promotor con la Administración, prolongada en sucesivas revisiones que sean conformes a la primera apreciación». Valera Escobar, G.: *Articulación práctica en Andalucía de la previa Licencia Autonómica Comercial en la tramitación de la Licencia Municipal de Apertura*, Instituto Andaluz de Administración Pública, Sevilla, 2006, pp.89-90.

La técnica del *numerus apertus* la continúa el *Reglamento General de Policía de Espectáculos Públicos y Actividades Recreativas de 1982*, al disponer en su artículo 1: «Serán aplicables los preceptos del presente Reglamento a los espectáculos, deportes, juegos, recreos y establecimientos destinados al público, enumerados en el Anexo y a las demás actividades de análogas características, con independencia de que sean de titularidad pública o privada y de que se propongan o no finalidades lucrativas»¹⁷.

Al margen de las actividades molestas, insalubres, nocivas y peligrosas, que se denominan genéricamente como *actividades clasificadas*, se encuentran otras que reciben la denominación de *actividades inocuas*. La principal característica de estas últimas se basa en la presunción de no causar efectos insalubres, molestos, nocivos y peligrosos, estando excluidos del procedimiento que establece el *Reglamento de Actividades Molestas, Insalubres, Nocivas y Peligrosas de 1961*, para obtener la licencia.

En consecuencia, las licencias de aperturas de establecimientos, las podemos agrupar en dos clases:

- La licencia de *actividades clasificadas* como «molestas, insalubres, nocivas y peligrosas», cuya regulación general es el *Reglamento de Actividades Molestas, Insalubres, Nocivas y Peligrosas de 1961*, cuya relación detallada figura en su Anexo I. Esto, no obstante, del régimen específico –y como tal preferente– relativo a las licencias de apertura de establecimientos o recintos para *espectáculos públicos o actividades recreativas*, dispuesto en el Real Decreto 2816/1982.
- La licencia de apertura de establecimientos destinados a *actividades inocuas*, que se ajustará al régimen general contenido en los artículos 9 y 22 del *Reglamento de Servicios de las Corporaciones Locales de 1955*. En este grupo se encuentran todas aquellas actividades que no están comprendidas en ninguno de los grupos afectados por las actividades clasificadas, espectáculos públicos y recreativos.

3. El cambio de titular en la actividad y la licencia de apertura de establecimientos

Cuando se produce el *cambio de titular en una actividad*, habrá que conocer, si resulta o no necesario, en cuanto a la *licencia de apertura de establecimientos*, proceder a la solicitud de una nueva, o por el contrario se produce la transmisibilidad o traspaso de dicha licencia.

¹⁷ No obstante, en contra de dicha línea normativa del *numerus apertus*, se pronuncia el Real decreto 1302/1986, de 28 de junio, de Evaluación del Impacto Ambiental, que en su artículo 1 dispone que se someterán a impacto ambiental las actividades comprendidas en el anexo a dicho Real Decreto, sin posibilidad de que también lo serán aquellas actividades de carácter análogo. En igual sentido, la Ley 7/1994, de 18 de mayo, de Protección Ambiental de Andalucía que en sus artículos 11 -Evaluación de Impacto Ambiental-, 22 -Informe Ambiental- y 32 -Calificación Ambiental-, se remite a las actividades que en los anexos «cerrados» se incluyen, lo que excluye cualquier inclusión por analogía o semejanza, tal como el Reglamento de Actividades Molestas, Insalubres, Nocivas y Peligrosas de 1961 permite, con una especial incidencia en esta Comunidad Autónoma, y que es la derivada de la no aplicación del citado Reglamento en Andalucía –preámbulo del Decreto 297/1995, de 19 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento de Calificación Ambiental-, al señalarse: «Con la aprobación y entrada en vigor de este Reglamento se cumple el supuesto previsto en dicha Disposición –Disposición Final Tercera de la Ley 7/1994- y deja por consiguiente de aplicarse en Andalucía el Reglamento de 1961».

En cuanto a las *actividades no clasificadas o inocuas*, el artículo 13 del *Reglamento de Servicios de las Corporaciones Locales de 1955* dispone:

- «1. Las licencias relativas a las condiciones de una obra, instalación o servicio serán transmisibles, pero el antiguo y nuevo constructor o empresario deberán comunicarlo por escrito a la Corporación, sin lo cual quedarán ambos sujetos a todas las responsabilidades que se derivaren para el titular.
2. Las licencias concernientes a las cualidades de un sujeto o al ejercicio de actividades sobre bienes de dominio público serán o no transmisibles, según se prevea reglamentariamente, o en su defecto, al otorgarlas.
3. No serán transmisibles las licencias cuando el número de las otorgables fuere limitado»¹⁸.

Por lo que se refiere a las *actividades clasificadas*, habrá que atenerse a lo establecido en la disposición transitoria tercera del *Reglamento de Actividades Molestas, Insalubres, Nocivas y Peligrosas de 1961*, además de la normativa de los gobiernos regionales¹⁹. La citada disposición transitoria tercera dispone: «*Reforma, ampliación o traspaso*. No se podrán conceder licencias para la ampliación o reforma ni se autorizará el traspaso de industrias o actividades que no reúnan las condiciones establecidas en este Reglamento, a no ser que las medidas correctoras que se adopten eliminen con la debida garantía las causas determinantes de su calificación como actividades molestas, insalubres, nocivas y peligrosas»²⁰.

¹⁸ Habrá que tener en cuenta lo dispuesto en el artículo 15.1 del *Reglamento de Servicios de las Corporaciones Locales de 1955*, según el cual: «Las Licencias relativas a las condiciones de una obra o instalación tendrán vigencia mientras subsistan aquéllas». De este modo, toda variación de las características del local o de la instalación que en él se desarrolle, dará lugar a la correspondiente inspección municipal, actividad que ocasionará la expedición de una nueva licencia y, a su vez, la exacción de la correspondiente tasa».

¹⁹ En cuanto a la normativa de los gobiernos regionales, podemos traer a colación, entre otras:

- Navarra: Ley Foral 16/1989, de 5 de diciembre, de control de actividades clasificadas para protección del medio ambiente. Artículo 6.3: «Las licencias serán transmisibles debiendo ser notificada su transmisión a la Corporación a efectos de determinar si el sujeto titular de la actividad y las responsabilidades que de tal condición se derivaren».

²⁰ Sobre el fundamento y transmisibilidad de la licencia de apertura de establecimientos se ha pronunciado el Tribunal Supremo en varias sentencias. Así, la STS de 4 de diciembre de 1984 -RJ Aranzadi 6627- pone de manifiesto: «La concepción de la empresa como una organización unitaria de varios elementos patrimoniales y relaciones jurídicas de hecho no supone que su transmisión intervivos tenga necesariamente que realizarse como una universalidad a través de un negocio único, sino que es compatible con la celebración de distintos y variados contratos recayentes de manera singular sobre cada uno de los elementos que integran la empresa, siempre y cuando la unidad de la empresa y su continuidad se mantenga en la intención de los contratantes como el objeto de transmisión; esta intención y finalidad, en el caso de autos, se exterioriza de manera manifiesta en el contenido de los documentos acompañados con la demanda, según los cuales el adquirente adquiere en arrendamiento el local con la obligación de mantener el destino de taller de ebanistería, compra la maquinaria del mismo y, "como continuador de las industrias", se obliga a hacerse cargo del personal que constituye la plantilla, con lo que en el aspecto estrictamente administrativo no pueden desconocerse que concurren esos elementos de continuidad con la actividad que se ejercía con licencia en el local arrendado y ello constituye dato suficiente para apreciar, en el campo de la intervención administrativa, que se ha producido un traspaso y sobre tal hecho debe enjuiciarse la legalidad de los acuerdos».

En cuanto a la tasa por licencia de apertura, el *cambio de titular en la actividad* puede conllevar o no su cobro dependiendo de la actividad que realice el *gobierno local*, concretada en si se produce o no la inspección del establecimiento. Esta es la postura de los tribunales, tal como ponen de manifiesto dos sentencias del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía de 21 de marzo de 1997²¹.

La primera sentencia sostiene: «En los supuestos de cambio de titularidad, con carácter general, no cabe exigir el pago de tasa alguna, puesto que no se produce actividad administrativa relevante, sino que ésta se limita a un mero cambio en los registros municipales y, a lo sumo, a una comprobación rutinaria de la continuación de la misma por el nuevo titular; pero en este caso sí puede hablarse de actividad administrativa relevante, derivada de la comprobación por parte del municipio del cambio en las condiciones de ejercicio de la actividad, ya que con ocasión del cambio de titularidad se pusieron de manifiesto ciertas alteraciones en el local y en lo que venía siendo el desarrollo de su actividad (deficiencias higiénico-sanitarias, de seguridad, etc.), por lo que la tasa está justificada».

La segunda sentencia, por su parte, manifiesta: «Si bien es cierto que, de acuerdo con la doctrina jurisprudencial citada en la demanda, en los supuestos de cambio de titularidad, con carácter general, no cabe exigir el pago de tasa alguna, puesto que no se produce actividad administrativa relevante, sino que ésta se limita a un mero cambio de los registros municipales y, a lo sumo, a una comprobación rutinaria de la continuación de la misma actividad por el nuevo titular, no es menos cierto que si con el cambio de titularidad se produce una actividad administrativa relevante, generalmente derivada de la comprobación por parte del municipio del cambio en las condiciones de ejercicio de la actividad, ocasionen bien por el paso del tiempo, bien por el nuevo titular, o bien por la modificación en el

Por otra parte, la STS de 27 de junio de 1994 -RJ Aranzadi 4999-, expresa: «Nadie puede poner en duda que una licencia de apertura, en cuanto tal, es un acto reglado en que se reconoce al administrado el derecho a hacer algo que se encuentra dentro de los límites del ordenamiento jurídico, y que tal licencia puede ser transmisible, sobre todo cuando se trata simplemente de una mutación de la titularidad de aquella por un cambio de nombre, ya que en la concesión de la primera licencia no ha habido necesidad de ponderar las condiciones de la persona, por tratarse, en el caso, del tipo de licencias calificadas de reales y objetivas, no incurso en ninguna de las clases que pueden impedir su transmisión, de acuerdo con lo regulado en el artículo 13 RSCL. Así las cosas, ninguna objeción se puede formular a la fundamentación de la sentencia apelada por entender transmisible la licencia de apertura concedida al anterior titular de la misma, máxime cuando el Ayuntamiento apelante, pese a las consideraciones aducidas en su escrito de alegaciones, en ningún momento procedió a la tramitación del correspondiente expediente contradictorio para dejar sin efecto dicha licencia si, como ahora alega, entendía que se habían incumplido las condiciones a las que estaba subordinada o procedía su revocación por concurrir alguna de las circunstancias a que se refiere el artículo 16 del citado Reglamento. Procedente será, por consecuencia, la desestimación del recurso de apelación deducido por el Ayuntamiento demandado».

²¹ *Jurisprudencia Tributaria*, 1997, 371.

desarrollo de la actividad o en el local donde se lleva a cabo, procede la exacción de la correspondiente tasa»²².

4.- La problemática en torno a las actividades profesionales

Tal y como dispone el artículo 22 del *Reglamento de Servicios de las Corporaciones Locales de 1955*, estará sujeta a licencia la apertura de establecimientos industriales y mercantiles. González Pueyo señala: «Se ha venido considerando por la jurisprudencia como establecimientos mercantiles o industriales aquellos en que se realizan actividades sujetas a la anti-gua Contribución Industrial, y, en la actualidad, a las cuotas de Licencia Fiscal»²³.

²² Con similares palabras se pronunció el Tribunal Supremo. Así en la STS de 22 de Febrero de 1996 -RJ Aranzadi 1733-, se indicaba: «La Sala no comparte el primero de los criterios de la sentencia de instancia. Es cierto que en alguna ocasión esta Sala ha declarado que el cambio de titularidad de un local constituye el supuesto de hecho determinante de una nueva tasa por licencia de apertura (Sentencias de 27 de enero de 1976, 13 diciembre 1978 (RJ 1978, 4629) y 23 de febrero 1983 (RJ 1983, 1047), pero también lo es que, en otras, se ha mantenido la tesis de que el simple cambio de titularidad, sin que se produzca alteración alguna en las condiciones objetivas del local no permite al Ayuntamiento exigir tasa por un servicio que se limita a la simple constatación de ese cambio (Sentencias de 16 de mayo 1969 y 15 octubre 1981). La Sentencia de esta Sala de 19 de junio 1995 (RJ 1995, 4709) sigue en esta dirección, teniendo en cuenta que para que pueda exigirse tasa por licencia de apertura es preciso que el titular haya de proveerse de una licencia de aquella clase y que de los artículos 13 y 14 del Reglamento de Servicios de las Corporaciones Locales, aprobado por Decreto de 17 de junio 1955, se desprende una radical diferencia entre las licencias personales, en cuya concesión se tiene en cuenta primordialmente las cualidades personales del sujeto autorizado y las reales en que dichas cualidades no tienen relevancia frente a las condiciones objetivas de la obra, instalación o servicio autorizado, que es el aspecto realmente trascendente, con la consecuencia de que así como las primeras no son transmisibles, sí lo son las licencias reales (excepto aquéllas cuyo número sea limitado, art.13.3) cuya validez no deriva de quién sea el sujeto autorizado, sino de las condiciones en que la actividad se desarrolle, hasta el punto de que si el artículo 13 del citado Reglamento impone la obligación de comunicar la transmisión a la Corporación autorizante, la sanción por el incumplimiento de dicha obligación no es la caducidad de la licencia, sino la responsabilidad del antiguo titular conjuntamente con el nuevo por las obligaciones que deriven del ejercicio de la industria por este último, y así el artículo 15.1) del mismo Reglamento, determina que las licencias relativas a las condiciones de una instalación, tendrán vigencia mientras subsistan aquéllas, de donde se deduce que las alteraciones subjetivas no determinan el fin de la licencia concedida si las condiciones objetivas del establecimiento permanecen inalteradas.

El segundo elemento requerido para la exigibilidad de una tasa es que el Ayuntamiento preste un servicio tendente a la verificación de que conforme a la normativa aplicable en cada caso pueda concederse la autorización solicitada. Como hemos declarado en Sentencia de 13 octubre 1992 (RJ 1992, 8465), el hecho imponible en la tasa viene constituido por la prestación de un servicio que beneficia o afecta de modo particular al sujeto pasivo, por lo que la mera existencia de un servicio municipal no es suficiente para constituir a una persona en sujeto pasivo de la tasa establecida para su financiación, si el servicio no se presta de alguna manera en que aquélla pueda conectarse a éste, en forma de beneficio efectivo o provocación de una actividad municipal. Tratándose de licencias de apertura de establecimientos, el servicio cuya realización constituye el hecho imponible de la tasa es el relativo a la comprobación que la licencia solicitada se ajusta a las condiciones legales y reglamentariamente establecidas para su concesión, no al servicio de policía prestado con carácter general por el Ayuntamiento para asegurar el mantenimiento de la actividad autorizada dentro de los límites de la licencia.

En el supuesto que ahora examinamos, pese a lo afirmado por el Tribunal de instancia, no existe ningún cambio en la actividad desarrollada en el local para el que se concedió a Simago, SA, licencia de apertura, licencia en que se reiteran las condiciones que se habían impuesto a la anterior titular, Midco, SA hasta el punto que al dorso del impreso oficial empleado en el acuerdo de concesión, se indican para "Simago, SA" determinadas prescripciones en el ejercicio de la actividad que no son sino literal reproducción de las que ya se contenían en el documento de concesión de licencia de apertura de ese mismo local a Midco, SA, por lo que tampoco puede compartirse la tesis de la sentencia de instancia referente a la efectiva prestación de un servicio municipal justificador de la tasa aquí cuestionada».

²³ González Pueyo, J.: *Las Tasas*, Banco de Crédito Local, Madrid, 1988, p.66.

Para Pagés i Galtés «tras la sustitución de la Licencia Fiscal por el Impuesto sobre Actividades Económicas, habrá que entenderse por tales establecimientos mercantiles o industriales los que están afectos a actividades clasificadas en la sección I de las Tarifas del IAE»²⁴.

Sin embargo, habrá de tenerse en cuenta que, a tenor de lo dispuesto en la regla 3.3 de la instrucción del Impuesto sobre Actividades Económicas, cuando una entidad o una unidad económica de las previstas en el artículo 35.4 de la Ley General Tributaria, ejerza una actividad clasificada en la sección 2ª de las tarifas –actividades profesionales–, deberá matricularse y pagar por la actividad correlativa o análoga de la sección 1ª de aquéllas –actividades empresariales–²⁵.

Los tribunales en cuanto a la sujeción de los profesionales a la *licencia de apertura de establecimientos* se han pronunciado en reiteradas ocasiones. Así, el Tribunal Supremo, en sentencia de 1 de febrero de 1991 manifestaba²⁶: «La tesis defendida por el Ayuntamiento –exigibilidad de previa licencia de apertura– sería admisible si, en efecto, el despacho en que el abogado ejerce su profesión constituye un establecimiento mercantil o industrial o, en otro aspecto, si el ejercicio de ésta supone de algún modo una actividad incidente en él, pero hay que rechazar ambas hipótesis en la medida en que, en cuanto a la primera, aunque como entiende dicha parte, del vocablo “establecimiento” puede participar un despacho u oficina, a los efectos que interesan el mismo se objetiva con una calificación específica de “industrial” o “mercantil”, que no cabe atribuir aquel en que el abogado ejerce su profesión, porque éste no es titular de una industria ni un comercio y, en cuanto a la segunda, porque la actividad, en sí misma, no es molesta, ni insalubre, ni nociva, ni peligrosa, si bien en casos excepcionales, siempre de obligada justificación por la Administración municipal, por los elementos de su instalación o por cualquier otra circunstancia –por lo demás comunes a otras actividades o usos y no privativos de aquéllas– resulta que lo es y, en consecuencia, es procedente que se adopten las medidas correctoras que en cada caso requiera la licencia que ha de ser solicitada».

Cano Murcia considera que la aplicación de la jurisprudencia sobre la actividad de abogado «es aplicable a todas aquellas que comparten las mismas características, y entre las que nos encontramos, en primer lugar, la actividad profesional de Procurador de los Tribunales, y en segundo lugar las de Arquitecto, Ingeniero, Médico, etc., actividades todas ellas que se desarrollan en un marco de relación directa profesional-cliente, pero alejado del carácter de pública concurrencia que caracteriza a las actividades comerciales e industriales»²⁷.

²⁴ Pagés i Galtés, J.: «Las tasas en particular», en Ferreiro Lapatz, J.J. y otros: *Tratado de Derecho Financiero y Tributario Local*, Marcial Pons, Madrid, 1993, p.466.

²⁵ Según Pagés i Galtés: «Estamos ante una ficción legal que, en aras al principio de estanqueidad tributaria y a falta de remisión normativa, tan sólo afecta al IAE. Por tanto, las actividades profesionales ejercidas por personas jurídicas o entes sin personalidad deberán continuar reputándose como actividades profesionales a efectos de la tasa por licencia de apertura, resultándoles, en consecuencia, de aplicación la doctrina jurisprudencial (recogida, entre otras, por la STS de 18 de noviembre de 1965, Ar.5329) tendentes a excluir los locales profesionales del ámbito de sujeción de la referida tarifa». Pagés i Galtés, J.: «Las tasas en particular», en Ferreiro Lapatz, J.J. y otros: *Tratado de Derecho Financiero y Tributario Local*, Marcial Pons, Madrid, 1993, p.466.

²⁶ RJ Aranzadi 1991, I 163

²⁷ Cano Murcia, A.: *Manual de Licencias de Apertura de Establecimientos*, Thomson-Aranzadi, Cizur Menor, 2005, p.185.

Sin embargo, resulta importantísimo destacar que el tratamiento que reciben los profesionales en la *licencia de apertura de establecimientos* no es uniforme. Así, y en concreto, en las actividades ejercidas por los médicos, resulta necesario proceder a efectuar algunas diferenciaciones.

En este sentido, el Tribunal Superior de Justicia de Cantabria, en sentencia de 3 de octubre de 1997, ha indicado en su *fundamento tercero*: «Es un hecho evidente que no estamos en presencia de una mera consulta profesional, sino de una clínica con acceso directo desde la vía pública, existencia de diversas dependencias y apartados propios de la actividad y, por tanto, con un despliegue de medios personales y materiales que exceden, en mucho, del simple concepto de consulta médica para integrarse en el de centro médico o clínica. De ahí que la licencia de apertura sea necesaria e imprescindible, como requisito previo al ejercicio de la actividad, mediante la cual se controla la adecuación de ésta a la legalidad y se previene los posibles inconvenientes que aquel ejercicio pueda ocasionar a quienes habitan en su entorno. Es clara, a este respecto, la doctrina contenida en la Sentencia del Tribunal Supremo de 1 de abril de 1987 (RJ 1987, 4174), referida a un centro médico de similares características al que ahora es objeto de controversia, para el cual, no sólo exige la licencia de apertura, sino el procedimiento previsto en el Reglamento de 30 noviembre 1961 (RCL 1961, 1736, 1923; RCL 1962, 418 y NDL 16641), de Actividades Molestas, Insalubres, Nocivas y Peligrosas»²⁸.

Con similares palabras se había pronunciado el Tribunal Supremo con anterioridad, así en los fundamentos de la STS de 1 de abril de 1987, se manifestaba: «*Tercero*. Si el objetivo de toda licencia es la de ejercer un control previo, en la función de policía de la Administración, de actividades de los ciudadanos, en principio lícitas, pero que pueden colisionar con los intereses generales de la comunidad o con un orden jurídico especial, a respetar en todo caso, para lo que se concede la habilitación necesaria en el propio Reglamento de Servicios (artículos 5, 8 y siguientes), no exento de cobertura legal, dado el amplio cuadro de competencias reconocidas a las Corporaciones Locales –a los Ayuntamientos– en el artículo 101 de la Ley de 24 de junio de 1955 (R. 1956, 74, 101 y N. Dicc.611); si esto es así resulta contradictorio que una actividad como la ejercida por este Centro médico, por modesto que sea, pero que implica un acceso al mismo del público y una existencia de instalaciones que requieren precauciones especiales, según los informes obrantes en el expediente, no necesite de previa licencia de apertura, cuando, como el Tribunal de la Territorial entiende, se hace preciso seguir nada menos que el trámite más completo regulado en el citado Reglamento de 1961. *Cuarto*. Por otra parte, no puede desconocerse que un Centro médico, y máxime con estas instalaciones, por las condiciones de seguridad e higiénicas que requiere, encaja perfectamente en la calificación de “establecimiento”, sin que para ello se precise la connotación, además, de “mercantil”, en el sentido por el que tanto quieren distanciarse de él los profesionales liberales. Hay que tener en cuenta que la Ley de Régimen Local de 1955 tipificaba, con una de las exacciones municipales, la tasa por la licencia de apertura de establecimientos (artículo 440.8), sin añadir más calificativos: que el repetido Reglamento de Servicios exige licencia para la apertura “de todas clase de establecimientos (artículo 9.1.7.c)” y que la Ordenanza Fiscal Nº 16 del Ayuntamiento demandado exige licencia para el “ejercicio de la industria, comercio o profe-

²⁸ *Sentencias de Tribunales Superiores de Justicia. Audiencias Provinciales y otros Tribunales (1159). Aranzadi, vol.III, 1997.*

sión". *Quinto*. En cuanto a que este establecimiento médico, por las instalaciones con que cuenta, necesite el control establecido en el repetido Reglamento de 30 de noviembre de 1961, no es motivo para exonerarle de la licencia previa de apertura, como medida de carácter general "para toda clase de establecimientos", sino al revés, la licencia de apertura en modo alguno puede suplir los trámites marcados para los que pueden generar molestias, insalubridad, nocividad o peligrosidad, como proclama la jurisprudencia de este Tribunal, entre otras, sentencias de 20 de abril 1978 (R. 1609))²⁹.

5. La problemática en torno a los establecimientos accesorios o complementarios

La regla 6.1 de la instrucción del Impuesto sobre Actividades Económicas aprobada por el Real Decreto-Legislativo 1179/1990, de 28 de septiembre, dispone: «A los efectos del Impuesto sobre Actividades Económicas, se consideran locales los edificios, construcciones e instalaciones, así como las superficies, cubiertas o sin cubrir, abiertas o no al público, que se utilicen para cualesquiera actividades empresariales o profesionales».

Sobre el *concepto genérico de local o establecimiento* en el Impuesto sobre Actividades Económicas se pueden hacer las siguientes puntualizaciones:

- No es relevante el aspecto y estructura urbanística que presente.
- Sí tiene relevancia, contrariamente, que en él se ejerza cualquier actividad empresarial o profesional.
- No se vincula el concepto de local a las actividades artísticas.

En definitiva, y a efectos del Impuesto sobre Actividades Económicas, se ha dispuesto un concepto amplísimo de local o establecimiento³⁰, ya que tiene tal consideración todo

²⁹ R/J Aranzadi 1987, 4174

³⁰ Gómez Salmerón ha señalado: «El término "local" es usado en una acepción amplísima que se correspondería más bien con el de "asentamiento" o, como la ha venido concibiendo la jurisprudencia, como el de "lugar o lugares que constituyen la base o asiento físico de la empresa" (...). Como vemos, pues, el concepto de local es sumamente amplio, bastando, a estos efectos, que se trate simplemente de una superficie, de un terreno, aunque esté descubierto. No creemos que sea necesario que se encuentre cercado, bastando simplemente el que sus límites puedan ser fijados con claridad suficiente a efectos de medición». Gómez Salmerón, S.: «El hecho imponible en el Impuesto Municipal sobre la Radicación», *Revista de Hacienda Autonómica y Local*, n.36, 1982, pp.627 y ss.

Por su parte, Simón Acosta ha puesto de manifiesto: «Entre el local y la actividad que se gravan en el Impuesto Municipal sobre la Radicación es preciso que exista una determinada relación para que haya hecho imponible. Según el artículo 316.1 del Texto Refundido de 18 de abril de 1986 es preciso que el local se utilice "para" el ejercicio de la actividad. A primera vista, parece, pues, que es suficiente con que el local esté destinado, sea instrumento o sirva, de cualquier forma, al ejercicio de la actividad para que se realice el hecho imponible. Sin embargo, la jurisprudencia se ha encargado de limitar el alcance que literalmente tiene el precepto comentado. Para ello el Tribunal Supremo se ha apoyado en la denominación del impuesto, exigiendo que entre la actividad y el local se dé una "relación de radicación". La actividad debe radicar o estar ubicada en el local, por lo que no basta cualquier tipo de uso del local para los fines de la empresa o profesión, sino que tiene que ser precisamente el que se desprende del título con que se designa el impuesto. (...) Radicar como ya hemos indicado, significa estar situado en un lugar, pero expresa, además, un matiz de permanencia, en cuanto que etimológicamente hace alusión a echar raíces, arraigar. Esta idea de permanencia, deducida de la denominación del impuesto, ha sido repetidamente invocada por el Tribunal Supremo, en sus interpretaciones de normas con rango superior». Simón Acosta, E.: «Impuesto Municipal sobre Radicación», *Manual de Derecho Tributario Local*, Escuela de Administración Pública de Cataluña, Barcelona, 1987, pp.294 y 301.

espacio o superficie utilizada para cualquier actividad empresarial o profesional, con independencia de que la afectación sea directa o indirecta, es decir, que se trate de locales o establecimientos en los que se ejerza la actividad, o bien accesorios o complementarios³¹.

En cuanto a la *tasa por licencia de apertura de establecimientos*, se plantea la problemática de si es procedente o no su cobro con relación a esta clase de establecimientos accesorios o complementarios.

Las posturas contrapuestas proceden porque en las ordenanzas reguladoras de la tasa por licencia de apertura es frecuente encontrar esta clase de establecimientos accesorios o complementarios en la configuración de su hecho imponible³².

Los investigadores, en cambio, se muestran discrepantes. González Pueyo considera que al no venir definida la palabra *establecimiento* y, sin embargo «plantearse la necesidad de verificar las condiciones de salubridad, seguridad, higiene y urbanísticas, con especial intensidad, en cualquiera que sea el lugar donde vaya a realizarse una actividad, la noción de establecimiento ha de ir vinculada a la de local entendido en sentido lato. Es decir, donde habitualmente se ejerce una industria, comercio, profesión u otra actividad cualquiera que permita o requiera la concurrencia de público»³³.

Los tribunales, por su parte, tampoco vienen admitiendo el cobro de la tasa por licencia de apertura para esta clase de establecimientos accesorios o complementarios. Así, el Tribunal Supremo, en sentencia de 19 de mayo de 1969 declaraba improcedente el cobro, una vez comprobado que la entidad únicamente utilizaba el establecimiento para celebrar juntas generales y sesiones del consejo de administración.

³¹ Con relación a los locales o establecimientos accesorios o complementarios en el Impuesto sobre Actividades Económicas, la regla 14.1.F),h) dispone: «Los locales en los que los sujetos pasivos por cuota mínima municipal no ejerzan directamente sus actividades respectivas, tales como centros de dirección, oficinas administrativas, centros de cálculo, almacenes o depósitos para los que se esté facultado, etc., tributarán cada uno de ellos por una cuota mínima de las previstas en el párrafo segundo del apartado 1 de la Regla 10ª. Dicha cuota mínima estará integrada, exclusivamente, por el importe que resulte de aplicar el cuadro que corresponda de los contenidos en la letra d) anterior, sin que proceda ponderar dicho importe por aplicación del coeficiente resultante del cuadro contenido en la letra e)».

³² Como ejemplo, podemos citar la ordenanza fiscal n.20, del Ayuntamiento de Granada para el año 2007, reguladora de la Tasa por Licencias de Actividad para la Apertura de Establecimientos, en cuyo artículo 1.4 dispone: «A los efectos de esta Tasa, se entenderá por establecimiento toda edificación, instalación o recinto cubierto, o al aire libre, esté o no abierto al público, o como complemento o accesorio de otro establecimiento, o actividad principal, destinado a cualquier uso distinto al de vivienda, donde habitual o temporalmente se ejerce o se vaya a ejercer cualquier actividad, para cuya apertura y funcionamiento sea necesaria en virtud de norma jurídica, la obtención de licencia municipal».

³³ González Pueyo, J.: *Las Tasas*, Banco de Crédito Local, Madrid, 1988, p.66.

También, la sentencia de 26 de octubre de 1992, del Tribunal Superior de Justicia de Murcia, sostuvo que no procedía la *tasa por licencia de apertura de establecimientos* por la apertura de un almacén al no realizarse el hecho imponible³⁴.

6.- El calculo de la tasa por licencia de apertura de establecimientos

6.1.- El cálculo de las tasas en general

1. La normativa aplicable al *cálculo de las tasas* se contempla principalmente en el artículo 19 de la Ley 8/1989, de 13 de abril, de Tasas y Precios Públicos. Dicho artículo fue modificado por la Ley 25/1998, de 13 de julio, disponiendo en sus apartados 2 y 3: «Artículo 19. *Elementos cuantitativos de las tasas.*
2. En general y con arreglo a lo previsto en el párrafo siguiente, el importe de las tasas por la prestación de un servicio o por la realización de una actividad no podrá exceder, en su conjunto del coste real o previsible del servicio de que se trate o, en su defecto, del valor de la prestación recibida.
3. Para la determinación de dicho importe se tomarán en consideración los costes directos e indirectos, inclusive los de carácter financiero, amortización del inmovilizado y, en

³⁴ Así, la sentencia de 26 de octubre de 1992 del Tribunal Superior de Justicia de Murcia señalaba, en sus fundamentos: «Primero. Se formula el presente recurso contencioso administrativo contra el Acuerdo de la Gerencia de Urbanismo del Excmo. Ayuntamiento de Murcia, de 10-12-1990, que desestimaba el recurso de reposición interpuesto contra el acuerdo municipal de liquidación de tasa de apertura de almacén, de 12-4-1990, recaído en el expediente 456/1990; la liquidación mencionada está originada por la instalación de almacén de maquinaria y utensilios propios de la construcción, en funcionamiento en carretera de Mazarrón K. El Plamar ascendiendo el importe de la tasa a 273.000 ptas. y como no se acreditó la concesión de la preceptiva licencia municipal para la mencionada actividad, se impuso una multa del 100%, acorde con la Ordenanza General de Inspección, ascendiendo la liquidación en total a 546.000 pesetas. La recurrente impugna la liquidación reseñada en base a que la parcela en cuestión, carece de servicios (agua, luz, alcantarillado y asfalto). Y está calificada como suelo urbanizable no programado, estando previsto en el Proyecto de actuación urbanística la construcción de un vial sobre la parcela indicada, por lo que la Corporación autorizó la construcción de un simple vallado, bajo la condición de mediar renuncia expresa a cualquier indemnización, para caso de demolición por exigencias del planeamiento; a la anterior agrega que no se realiza el hecho imponible necesario para la liquidación de la tasa, al no existir en la finca edificación habitable, ni el levantamiento del vallado, en las condiciones de provisionalidad dichas, constituye "apertura" de empresa alguna: finalmente, que se contraría la norma contenida en las Ordenanzas (art.7) en cuya virtud, el importe estimado de la tasa, no excede, en su conjunto, del coste previsible de la actuación administrativa de comprobación como defecto de forma afectante al procedimiento, añade la falta de firma y fecha del Decreto de la Alcaldía aprobatorio de la liquidación impugnada (...). Segundo. (...) En cuanto al fondo, y partiendo de que el hecho imponible de la tasa aquí impugnada, está constituido por la actividad municipal, tanto técnica como administrativa, tendente a comprobar si los "establecimientos industriales y mercantiles" reúnen las condiciones de tranquilidad, sanidad, salubridad y cualesquiera otras exigidas por las correspondientes Ordenanzas y Reglamentos municipales o generales para su normal funcionamiento, como presupuesto necesario y previo para el otorgamiento de la licencia de apertura, se hace incuestionablemente necesario examinar si concurren los requisitos precisos para considerar la existencia de "apertura" y de "establecimiento industrial o mercantil" exigidos por la normativa. En cuanto a este último, es evidente que no cumple la parcela que motiva la liquidación impugnada, con dos requisitos reglamentarios previstos en la Ordenanza reguladora de la tasa por la realización de la actividad administrativa de licencia de apertura de establecimientos, pues el art.2.3º entiende por "establecimiento industrial o mercantil", "toda edificación habitable" que no es el caso de autos, ni tampoco se acredita suficientemente que en ella se desarrolle la actividad empresarial pretendida por la Administración, o actividades que la complementen, o tengan relación con ellas en forma que les proporcionen beneficios o aprovechamientos, como sede social, agencia, delegación o sucursal, escritorio, oficina, despacho o estudio, no concurriendo, pues el otro requisito referente a la apertura».

su caso, los necesarios para garantizar el mantenimiento y un desarrollo razonable del servicio o actividad por cuya prestación o realización se exige la tasa, todo ello con independencia del presupuesto con cargo al cual se satisfagan»³⁵.

Según la normativa anterior, *la cuantía de las tasas no podrá exceder del coste del servicio o actividad recibido*³⁶.

En el tema del *cálculo de las tasas* se da la problemática de adecuación de las mismas al *principio de capacidad de pago*. Así, para Simón Acosta: «Es tarea difícil poner la cuantía de la tasa en relación con la capacidad económica del sujeto pasivo porque, como muy bien dijo el profesor Berliri, cuando se pretende hacer tal cosa el propio principio de capacidad económica resulta flagrantemente vulnerado, ya que los contribuyentes pagarán el tributo según su capacidad, pero sólo pagarán los que reciben el servicio. De este modo, se producirá una desigualdad arbitraria entre los que usan y los que no usan el servicio: estos últimos no pagarán según su capacidad económica»³⁷.

Martín Queralt, por su parte, otorga mayor influencia al *principio de capacidad de pago* en la *fundamentación de las tasas*, al señalar: «La singularidad que la tasa tiene en relación con el impuesto radica, justamente, en el hecho de que en aquélla siempre aparece como elemento esencial la contraprestación administrativa, al punto que si ésta no se da surge el derecho

³⁵ A su vez, y como complemento del artículo 19 de la Ley 8/1989, de 13 de abril, de Tasas y Precios Públicos, el artículo 20.1 de la citada ley dispone: «Artículo 20. Memoria económico-financiera.

1.- Toda propuesta de establecimiento de una nueva tasa o de modificación específica de las cuantías de una preexistente deberá incluir, entre los antecedentes y estudios previos para su elaboración, una memoria económico-financiera sobre el coste o valor del recurso o actividad de que se trate y sobre la justificación de la cuantía de la tasa propuesta.

La falta de este requisito determinará la nulidad de pleno derecho de las disposiciones reglamentarias que determinen las cuantías de las tasas».

³⁶ García de Enterría lleva a cabo las siguientes reflexiones: «El servicio público no es una suma de utilidades y no se puede ignorar su finalidad esencialmente colectiva. De tal manera que los servicios públicos que atiendan necesidades colectivas no se pueden pagar por el usuario, sino que se sostienen; su tarifa no puede ser expresión de un fenómeno de cambio sino de contribución al sostenimiento del gasto público que se haya generado a través de la prestación del servicio. En definitiva, la concurrencia del interés general solapado con el beneficio individual es motivo suficiente para que las tasas contribuyan a sostener y no a cubrir el costo ocasionado por la prestación del servicio. Desde esta perspectiva sería ilógico que una parte de los beneficios, aunque sean los más directos, cubrieran todo el gasto del servicio que también tiene el resto de la colectividad como beneficiaria del mismo». García de Enterría, E.: «Sobre la naturaleza de la tasa y las tarifas de los servicios públicos», *Revista de Administración Pública*, n.12, 1953, p.134.

³⁷ Simón Acosta, E.: «Las tasas y precios públicos de las entidades locales», en Calvo Ortega, R. y otros: *La Reforma de las Haciendas Locales I*, Lex Nova, Valladolid, 1991, p.146.

Para Berliri, si se aplicara el principio de capacidad de pago: «La tasa acabaría por servir una parte de los gastos públicos, o sea, acabaría por cumplir la función que sería propia del impuesto, con la diferencia que el impuesto, en cuanto es coactivo, grava a todos, mientras la tasa grava, más o menos incisivamente, a aquellos que tienen necesidad del servicio público por el cual es debida. Si el Estado impusiera a aquellos que padecen enfermedad o que provienen de determinado país el hacerse vacunar y por tal vacunación pretendiese, por ejemplo, una tasa semejante al 5 por 100 de la base imponible del impuesto complementario sobre la renta, no se podría negar en realidad que ellos vienen obligados a contribuir a los gastos públicos en mayor medida que aquellos que no tienen una enfermedad o que provienen de otros países. Y tal disparidad de tratamiento no podría considerarse justificada por la diversa proveniencia ni por el diverso estado de salud, dado que tales situaciones no son ciertamente índices de capacidad contributiva. En definitiva, se vendría a asumir como presupuesto de hecho de la obligación de pagar una suma medida por la capacidad contributiva un suceso (en nuestra hipótesis la vacunación) que no puede constituir un índice de aquella capacidad». Berliri, A.: *Principi di Diritto tributario II*, Giuffrè, Milano, 1972, p.171.

a la devolución de lo ingresado (...). Cuando antecede pone de relieve la primacía conferida al principio de contraprestación o del beneficio en la ordenación de las tasas. Ello determina, de rechazo, la postergación del principio de capacidad económica, principio material de justicia que, por imperativo constitucional, es aplicable a todos los tributos»³⁸.

En cambio, para Simón Acosta, el *principio de provocación de costes*, fundamento de las tasas, impone dos limitaciones sustanciales a su cuantía:

La cuantía total de lo cobrado por tasas no debe ser superior al coste total de mantenimiento del servicio prestado o de la actividad desarrollada.

También resulta necesario que cada usuario de servicios o bienes no esté obligado a pagar más tasas que las correspondientes a la parte del coste total que efectivamente provoca o que le resulte atribuible.

Por otra parte, Mateo Rodríguez ha manifestado: «En tanto que el impuesto pretende dar cumplimiento al mandato constitucional de la contribución al sostenimiento de las cargas públicas en función de la capacidad económica, las tasas no pretenden que se contribuya por detentar dicha capacidad, sino por haber provocado un gasto determinado o haber ocasionado un perjuicio evaluable para la comunidad (...). En todo caso, ello no significa que el principio de capacidad económica deje de jugar su papel en el ámbito de las tasas, sino que, por el contrario, despliega su actividad cuando se trata de establecer exenciones o beneficios fiscales respecto de las mismas: no debe ser exigido el pago de tasas a quien carece de capacidad económica o, en su caso, debe ser exigido sólo parcialmente si la capacidad económica es baja (...). Así, mientras que la capacidad económica constituye el fundamento jurídico del impuesto, no lo es de la tasa, que encuentra su razón de ser en ese gasto provocado o en ese perjuicio ocasionado»³⁹.

6.2. El cálculo de la tasa por licencia de apertura de establecimientos en las ordenanzas

Las mayores críticas a la *tasa por licencia de apertura de establecimientos* no versan sobre la propia existencia de la misma, sino sobre los *criterios utilizados para su cálculo* por parte de los *gobiernos locales*.

En cuanto al local o establecimiento cuya apertura se solicita, tendrá necesariamente unas características, tales como: superficie, situación en el término municipal, situación relativa en un edificio, etc., y servirá de soporte para el desarrollo de una determinada actividad que está sujeta a una cuota por el Impuesto sobre Actividades Económicas. Además, habrá de tenerse en cuenta que el local puede ser propiedad del solicitante de la licencia, o utilizarse a través del arrendamiento. También, en este último caso, el alquiler puede ser alto o bajo, antiguo o reciente, auténtico o simulado, etc., con lo que la casuística resulta variadísima⁴⁰.

³⁸ Martín Queralt, J.: «Reflexiones en torno a la adecuación de las tasas a la Constitución», *Palau* 14, n.4, 1998, pp.10-11.

³⁹ Mateo Rodríguez, L.: «Principios rectores de la cuantificación de tasas y precios públicos en el derecho español», *Tasas y precios públicos en el ordenamiento jurídico español*, IEF-Marcial Pons, Madrid, 1991, p.276.

⁴⁰ García-Agúndez Jiménez, J.M.: «Fiscalidad municipal sobre los locales de negocio: apertura y radicación», *Impuestos*, n.9, 1985, p.17.

A la hora de introducir en el prorrateo de los costes *del servicio*, un elemento que defina la capacidad de pago del contribuyente, se ha tenido en cuenta, por un lado, la *actividad realizada* y por otro, el *local o establecimiento*.

En cuanto a este último, un método cómodo, pero, en todo caso, nada fiable, es el de tomar como base imponible el alquiler del local o establecimiento cuando es arrendado o el valor catastral en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles cuando es propio. Numerosas ordenanzas municipales utilizan este criterio, que fue ofrecido por una ordenanza-tipo⁴¹. Si tenemos en cuenta la normativa sobre arrendamientos urbanos, consideramos que dicho criterio no resulta aceptable.

Otra cosa distinta es que la ordenanza que regula la *tasa por licencia de apertura* disponga algunas bases que supongan la *renta presunta* estimada, para los establecimientos comerciales e industriales, teniendo en cuenta sobre todo, la superficie del local. De este modo, la *renta presunta* ofrece evidentes ventajas, no sólo con relación a los alquileres contractuales cuando se trata de locales arrendados, sino también, en los supuestos de locales propios. Además, *evita toda discriminación* para distribuir tales costes del servicio entre quienes son *propietarios* y quienes son *arrendatarios* de locales, circunstancias éstas que no tienen relación alguna con el *principio de capacidad de pago*⁴².

El otro elemento a tener en cuenta para el cálculo de la tasa por licencia de apertura de establecimientos es la *actividad realizada*, que, en este caso, debería relacionarse con las cuotas del Impuesto sobre Actividades Económicas, puesto que con anterioridad se tenían en cuenta las cuotas de las Licencias Fiscales⁴³.

El considerar la *actividad realizada* como criterio para calcular la *tasa por licencia de apertura*, resulta conveniente, ya que algunas actividades tienen suficiente con una superficie mínima, que pudiese presumir una baja *capacidad de pago*. Si a estas actividades se les aplicase únicamente el *criterio de la renta presunta*, en función del local, conllevaría un trato de favor que daría lugar a cálculos de tasas que no llegarían a cubrir el coste real del servicio prestado o, en todo caso, inadecuadas a su *verdadera capacidad de pago*. Como ejemplo de lo que comentamos, se suelen citar las joyerías, por la pequeña dimensión que necesi-

⁴¹ La ordenanza-modelo para la tasa por la intervención municipal en el otorgamiento de licencias de apertura de establecimientos que propuso la Secretaría General Técnica del Ministerio de Hacienda, señaló «como base de la presente exacción el precio del alquiler anual satisfecho por el local objeto de licencia, o la renta catastral del mismo en los supuestos de no satisfacerse alquiler o que éste sea inferior a dicha renta catastral». Ordenanzas-Tipo de la Hacienda Municipal, Servicio de Publicaciones del Ministerio de Hacienda, Madrid, 1970, art.3, p.261.

⁴² García-Agúndez Jiménez, J.M.: «Fiscalidad municipal sobre locales de negocio: apertura y radicación», *Impuestos*, n.9, 1985, pp.19-20.

⁴³ En cuanto a la actividad realizada el Ayuntamiento de Granada, en su ordenanza fiscal n.20, reguladora de la Tasa por Licencia de Actividad para la Apertura de Establecimientos para el año 2007, dispone en su artículo 4.1: «Las cuotas de tarifa para cada tipo de procedimiento son:

Tipo de procedimiento	Importe en euros
Actividades reguladas por la Ley de Protección Ambiental Andaluza	1.510,65
Actividades no calificadas o inocuas no abreviadas	744,37
Actividades reguladas en la Ordenanza Reguladora de las Instalaciones de Estaciones Radioeléctricas».	744,37

tan para sus establecimientos y las altas ganancias que se les presumen. Del mismo modo, pero al contrario, otras actividades necesitan locales de mucha mayor dimensión, sin que por ello tenga que ser mayor su *capacidad de pago*. Esto último es lo que ocurre con un supermercado o con una tienda de muebles.

Por todo lo anterior, el *criterio de renta presunta del local*, era matizado o corregido, según la *renta presunta de la actividad*, que se tenía en cuenta en las Licencias Fiscales y en la actualidad en el Impuesto sobre Actividades Económicas.

Además de estos criterios, en las ordenanzas de los *gobiernos locales* se venían utilizando otros, tales como: el capital social de entidades domiciliadas en el municipio o que actúen en él, u oficinas, delegaciones, sucursales, etc. También se utiliza como criterio, la potencia instalada en maquinaria industrial.

Gil Rodríguez ha señalado: «Lo que no nos parece correcto es la utilización de estas bases imponibles indiciarias ajenas tanto al coste del servicio imputable singularmente como a la capacidad económica específica reflejada en el hecho imponible de esta tasa. Hemos podido verificar como, en muchos casos, este modo de proceder, es decir, la cuantificación de la tasa por licencia de apertura en función de la cuota de otros tributos, o de parámetros inadecuados, ha llevado a la obtención de una recaudación total superior al 100% del coste global del servicio lo que ha generado que algunos tribunales se hayan visto obligados a anular las liquidaciones satisfechas por este concepto. La práctica diaria demuestra que, en muchos casos, se están recaudando cantidades muy superiores al coste global del servicio, límite éste al que inevitablemente están sujetos los reglamentos en la fijación de la cuantía de las tasas y cuya violación o no, como es sabido, se puede contrastar, en cada supuesto, acudiendo a la preceptiva memoria o informe técnico-económico, instrumento éste de carácter imprescindible e insuprimible que ofrece la ley para verificar si la ordenanza fiscal reguladora de la cuantía de una concreta tasa ha violado dicho "límite global" y, por tanto, la legalidad, y cuya ausencia vicia a dicha ordenanza de nulidad»⁴⁴.

6.3. El cálculo de la tasa por licencia de apertura de establecimientos y los tribunales

Los tribunales se muestran en unos casos conformes y en otros discrepantes con los criterios de *cálculo de las tasas por licencia de apertura de establecimientos* que disponen las correspondientes ordenanzas de los *gobiernos locales*. Veamos algunos ejemplos:

La tasa por licencia de apertura de sucursales bancarias no puede calcularse tomando como base la totalidad del capital social desembolsado por la entidad bancaria. La STS de 24 de mayo de 1982 manifiesta: «No es jurídicamente correcto, que el importe de la Tasa por apertura de sucursales bancarias, se calcule tomando como base la totalidad del capital social desembolsado por la entidad bancaria, aunque ello venga expresamente establecido en una Ordenanza municipal (...) por cuanto tal precepto ordenancista debe ser calificado como nulo, al atribuir a la corporación municipal que aprobó la Ordenanza, una potestad impositiva de la que carece, ya que el total del capital social de la entidad Banco

⁴⁴ Gil Rodríguez, I.: «Una propuesta para la cuantificación por prestación de servicios públicos o realización de actividades administrativas», *Tributos Locales*, n.58, 2006, pp.52-53.

Popular Español (...) era el que correspondía o el que debía atribuirse a la totalidad de las Agencias o Sucursales instaladas o por instalar en todo el territorio nacional, y el Ayuntamiento de Zaragoza sólo podrá gravar el capital asignado a la Sucursal que se pretendía abrir dentro de su término municipal»⁴⁵.

El cálculo de las tasas de licencia de apertura en función de la cuota pagada por licencia fiscal es correcta, aunque el obligado esté exento de la licencia fiscal. La STS de 12 de diciembre de 1994 señala: «Segundo. Ante la Sala de instancia la parte recurrente únicamente alegó en contra de la liquidación practicada que se trataba de una entidad de carácter benéfico, exenta conforme a la Ordenanza aplicable, del pago de tasa por licencia de apertura y que los costes del servicio prestado superaban el importe de la cuota exigida, pero no se hizo referencia alguna a la posible incorrección del método empleado por el Ayuntamiento para obtener la cuota por haber considerado como base imponible la de la Licencia Fiscal correspondiente al local en lugar de su renta catastral, adoptado como subsidiario por la Ordenanza, toda vez que según la Sentencia de esta Sala de 14 de julio de 1986 las Cajas de Ahorro están exentas de dicho tributo, por lo que tal alegación pudiera ser rechazada como una cuestión nueva de improcedente planteamiento de esta instancia. Tampoco su examen en este momento daría lugar a su estimación puesto que, aun suponiendo que la Ordenanza tuviera el contenido que le atribuye la recurrente que es algo que no consta en el proceso y que dicha parte no se ha preocupado de acreditar, esta Sala ha declarado para un caso igual, en la Sentencia de 3 de octubre pasado, que sería correcta la determinación de la base imponible en la tasa por licencia de apertura de una oficina bancaria correspondiente a una Caja de Ahorros en función de la cuota devengada por la Licencia Fiscal correspondiente al local, independientemente de que se hubiera o no pagado»⁴⁶.

7. Reflexiones finales

Tal y como hemos comentado, los elementos que se venían utilizando para el *cálculo de las tasas por licencia de apertura* eran el local y la actividad. El criterio que hacía referencia al local era la *renta presunta*, y el que hacía referencia a la actividad era la cuota, primero de la licencia fiscal y en la actualidad del Impuesto sobre Actividades Económicas.

Si tenemos en cuenta, que en el cálculo del Impuesto sobre Actividades Económicas, a diferencia de lo que ocurría con las Licencias Fiscales, se tiene en cuenta la superficie de los locales, además de su situación, incorporando, de este modo, al suprimido Impuesto sobre la Radicación, consideramos que en el momento presente el Impuesto sobre Actividades Económicas puede cumplir las dos funciones aludidas anteriormente. De este modo, el Impuesto sobre Actividades Económicas se podría configurar como un *criterio orientador*, para el *cálculo de la tasa por licencia de apertura*, ya que en el cálculo de aquél se tiene en cuenta la clase de actividad que se ejerce y las características del local (situación y superficie), al ser un impuesto que recae sobre las *ganancias presuntas*.

⁴⁵ RJ Aranzadi 2805

⁴⁶ RJ Aranzadi 10434

Por otro lado, si todos los *gobiernos locales* utilizasen el Impuesto sobre Actividades Económicas como único criterio para *calcular la tasa por licencia de apertura*, se podrían evitar distorsiones que vulnerasen el *principio de igualdad o no discriminación*.

La mayor objeción a la hora de adoptar el Impuesto sobre Actividades Económicas como único criterio a tener en cuenta para el *cálculo de la tasa por licencia de apertura*, puede venir de los graves problemas internos que encierra dicho impuesto, que está permanentemente cuestionado, por sus continuas vulneraciones al *principio de capacidad de pago*, además, de la doble imposición interna que ocasiona. No obstante, consideramos que mientras este impuesto exista, podría utilizarse como criterio para *calcular la tasa por licencia de apertura de establecimientos*.

Otro aspecto que nos parece interesante comentar, por los problemas que hemos comprobado presenta, es el concerniente a los establecimientos en que se ejercen actividades profesionales. Teniendo en cuenta que los corredores de seguros y las clínicas tienen que pagar la *tasa de licencia de apertura de establecimientos*, aunque impositivamente se consideren profesionales, pensamos que sería más oportuno que todos los profesionales tuviesen que pagar la presente tasa. Porque, además de que la diferenciación entre actividades empresariales y profesionales, resulta, pensamos, carente de fundamento, lo que nos parece injustificable es que unos profesionales tengan que pagar y otros no. Por este motivo proponemos, que toda apertura de establecimiento en el que se lleve a cabo una actividad económica -sea empresarial o profesional-, esté sujeto a la tasa de licencia de apertura.

Por último, volvemos a poner de manifiesto la, a veces, excesiva cuantía de la *tasa por licencia de apertura de establecimientos*, cuantía que no puede desvincularse del *fundamento de las tasas* en general, que es el *principio de contraprestación individual o del beneficio*, junto con el *principio de equivalencia*. De este modo, el *fundamento de los impuestos* está en la *capacidad de pago* y el *fundamento de las tasas* en la *contraprestación individual*. ■

