Las repercusiones tributarias de la Directiva de servicios en el ámbito local

Emilio Aragonés Beltrán
Magistrado

1. Nota previa
2. Primera parte: la Directiva de servicios
2.1. Aproximación a la Directiva de servicios
2.2. Normativa estatal de transposición: Ley 17/2009. Problemas transitorios y derogatorios
2.3. Ley "ómnibus" y reformas reglamentarias
2.3.1. Reformas de las leyes de régimen local y del procedimiento administrativo común. 2.3.2. Reformas reglamentarias. 2.3.3. Anteproyecto de ley de economía sostenible
2.4. Nuevo régimen de autorizaciones
2.4.1. Sistemas de intervención. 2.4.2. Nueva regla general: motivación. 2.4.3. Necesidad. 2.4.4. Proporcionalidad. 2.4.5. Declaración responsable y comunicación previa. 2.4.6. Mantenimiento de las facultades de control
3. Segunda parte: incidencia en la tributación local
3.1. La exclusión del ámbito tributario
3.2. Exacciones locales no afectadas por la Directiva de servicios
3.2.1. Preceptos no afectados. 3.2.2. Incidencia en las tasas por utilización o aprovechamiento del dominio público local. 3.2.3. Incidencia en las tasas por prestación de servicios públicos. 3.2.4. Incidencia en las tasas por realización de actividades administrativas
3.3. Impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras (ICIO)
3.3.1. Origen del ICIO. 3.3.2. Sujeción al Impuesto. 3.3.3. Incidencia de la Directiva de servicios en el urbanismo. 3.3.4. Repercusiones en el hecho imponible del ICIO. 3.3.5. Gestión del Impuesto
3.4. Hecho imponible en las tasas por el otorgamiento de licencias
3.4.1. Carácter abierto del listado del artículo 20.4 de la Ley de haciendas locales (LHL). 3.4.2. Establecimiento en las ordenanzas fiscales. 3.4.3. Tasa relacionada con la apertura de establecimientos
3.5. Cuantificación de las tasas
3.5.1. Principio esencial. 3.5.2. Tasa por apertura de establecimientos. 3.5.3. Soluciones prácticas
4. Conclusiones y propuestas básicas

1. Nota previa

La reciente entrada en vigor de la Directiva relativa a los servicios en el mercado interior, y de la legislación interna de transposición y adaptación, obliga a interrogarse sobre los efectos que producirá en los entes locales, los cuales habrán de proceder también a adaptar sus propias ordenanzas, las relativas a los servicios ante todo, pero también las fiscales, habida cuenta de la incidencia en alguno de los tributos locales.

La primera parte de este trabajo examina la Directiva de servicios, analizando sus rasgos principales y las novedades que introduce, así como las normas legales internas que la incorporan al Derecho español, la Ley "paraguas" y la Ley "ómnibus", y las indispensables normas legales autonómicas, sin olvidar la necesaria reforma de las normas reglamentarias de desarrollo. La novedad esencial se encuentra en el nuevo régimen de intervención, pasando el control previo o preventivo a ser excepcional solo si concurre y se motiva una razón imperiosa de interés general, pero manteniéndose el control posterior o represivo.

La incidencia en la tributación local –objeto de la segunda parte del trabajo– es consecuencia de las

numerosas alusiones que la Ley de haciendas locales hace a las licencias. El Impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras (ICIO), que surgió en 1988 precisamente para mantener la recaudación que antes se obtenía mediante un uso ilegal de la Tasa por licencia de obras, lleva en la misma definición del hecho imponible la exigencia de tal licencia. Otras licencias locales por actividades administrativas conllevan la exigencia de las correspondientes tasas: el particular ha de abonar él mismo el costo de la medida interventora de la Administración, algo así como cobrarle la soga al ahorcado. Si cambia el régimen sustantivo de las licencias, necesariamente habrá de modificarse el régimen tributario de su contraprestación en forma de tasa.

Nuestras conclusiones serán que el hecho imponible tanto del ICIO como de las mencionadas tasas no debe verse afectado por la Directiva de servicios, con o sin las convenientes adaptaciones de las ordenanzas, siempre que exista efectivamente algún tipo de control local (urbanístico, en el caso del ICIO) que da lugar al devengo del Impuesto y al surgimiento de la contraprestación en las tasas. Sin embargo, la Directiva de servicios pone otra vez de actualidad la necesidad de que se respete la naturaleza de toda tasa, cuya cuantía ha de ceñirse estrictamente al coste conjunto de esa actividad administrativa de control. Las llamadas "desnaturalizaciones de las tasas", por incurrirse en "excesos reprobables" en la determinación de sus cuantías, encontrarán en la Directiva un nuevo y potente obstáculo para su mantenimiento.

2. Primera parte: la Directiva de servicios

2.1. Aproximación a la Directiva de servicios

El 28 de diciembre de 2009 finalizó el plazo de transposición de la Directiva 2006/123/CE, del Parlamento Europeo y del Consejo, de 12 de diciembre de 2006, relativa a los servicios en el mercado interior, más conocida como Directiva de servicios.[1]

Se trata de una Directiva de especial complejidad, que viene precedida de 118 considerandos, en el primero de los cuales se destaca que el artículo 43 del Tratado garantiza la libertad de establecimiento y el artículo 49 establece la libre prestación de servicios dentro de la Comunidad, siendo la eliminación de las barreras que obstaculizan el desarrollo de las actividades de servicios entre estados miembros un medio esencial de reforzar la integración entre los pueblos de Europa, y de fomentar un progreso económico y social equilibrado y sostenible.

Se mencionan, en lo que aquí interesa, y en los considerandos que se citan:

– El exceso de trámites administrativos (núm. 3).

– La inclusión únicamente de aquellos servicios que se realizan por una contrapartida económica (núm. 17).

– La necesidad de suprimir los regímenes de autorización, procedimientos y formalidades excesivamente onerosos que obstaculizan la libertad de establecimiento, y la creación de nuevas empresas de servicios que esta comporta (núm. 42).

– El establecimiento de principios de simplificación administrativa, en concreto limitando la autorización previa obligatoria a aquellos casos en que sea indispensable, e introduciendo el principio de autorización tácita de las autoridades competentes una vez vencido un plazo determinado (núm. 43).

– La necesidad de garantizar que la autorización dé acceso como norma general a una actividad de servicios o a su ejercicio en todo el territorio nacional, a no ser que esté objetivamente justificado exigir una autorización individual para cada establecimiento –por ejemplo, para cada implantación de grandes superficies comerciales–, o una limitación de la autorización a un lugar específico del territorio nacional, por una razón imperiosa de interés general (núm. 47).

– El principio de que la tarifa que puedan cobrar las ventanillas únicas debe ser proporcional al coste de los procedimientos y trámites de que se ocupen (núm. 49).

1. DOL 27 diciembre 2006, núm. 376; LCEur 2006\3520. Dice su artículo 44:

"Incorporación al Derecho interno.

"1. Los Estados miembros pondrán en vigor las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas necesarias para dar cumplimiento a lo establecido en la presente Directiva a más tardar antes del 28 de diciembre de 2009.

"Comunicarán inmediatamente a la Comisión el texto de dichas disposiciones.

"Cuando los Estados miembros adopten dichas disposiciones, estas incluirán una referencia a la presente Directiva o irán acompañadas de dicha referencia en su publicación oficial. Los Estados miembros establecerán las modalidades de la mencionada referencia.

"2. Los Estados miembros comunicarán a la Comisión el texto de las principales disposiciones de Derecho interno que adopten en el ámbito regulado por la presente Directiva."

– El criterio de que la posibilidad de acceder a una actividad de servicios solo debe quedar supeditada a la obtención de una autorización por parte de las autoridades competentes cuando dicho acto cumpla los criterios de no discriminación, necesidad y proporcionalidad, significando que la autorización solo es admisible en aquellos casos en que no resultaría eficaz hacer un control a posteriori, habida cuenta de la imposibilidad de comprobar a posteriori los defectos de los servicios en cuestión, y habida cuenta de los riesgos y peligros que se derivarían de la inexistencia de un control a priori (núm. 54).

– La no interferencia de la Directiva, y en particular las disposiciones referentes a los regímenes de autorización y al ámbito territorial de una autorización, en el reparto de competencias regionales o locales en los estados miembros, incluidos los gobiernos autónomos regionales y locales y el uso de lenguas oficiales (núm. 60).

– La regla general de que debe considerarse que la autorización ha sido concedida, pero con la posibilidad de aplicar regímenes distintos con respecto a determinadas actividades cuando estén justificadas objetivamente por razones imperiosas de interés general, entre ellas el interés legítimo de terceros (núm. 63).

Siguiendo el resumen contenido en el Manual de Evaluación elaborado por los ministerios de Economía y Hacienda y de Administraciones Públicas,[2] han de destacarse las siguientes importantes novedades de la Directiva, de interés para nuestro análisis:

• Reforma en profundidad del sector servicios y cambio del modelo de regulación, pasando de una supervisión a priori a un control *ex post*.

• Supresión, como regla general, de las autorizaciones, y sustitución, si es necesario, por notificaciones, reduciendo así las trabas y obstáculos al acceso y ejercicio de una actividad de servicios.

• Eliminación de aquellas autorizaciones administrativas que no estén justificadas por razones de interés general, o sean innecesarias para atender esos fines.

• Impulso a la cultura de la buena regulación en torno a una serie de principios básicos: justificación, proporcionalidad y no discriminación.

Ha de destacarse, con Rivero Ortega,[3] que la Directiva no plantea una "desregulación"[4] plena, ni mucho menos, porque las normas reguladoras de las actividades de servicios, una vez estas se inician, se mantienen si están justificadas. El cambio que introduce consiste en la sustitución de los controles previos –las clásicas autorizaciones administrativas– por filtros mucho más ágiles y menos costosos y verdaderos controles *ex post*, traducidos en inspecciones administrativas. De esta forma, el efecto fundamental de la Directiva es someter regulaciones (exigencias de autorización, en concreto) a un control de proporcionalidad, al no ser discutible que la discrecionalidad administrativa en la concesión de ciertas autorizaciones se utiliza, de hecho, como una barrera a la competencia y a menudo como una herramienta indirecta de proteccionismo. Por ello, de acuerdo con el considerando 42 de la Directiva, se ha estimado oportuno exigir una evaluación de las autorizaciones, garantizando que respeten los principios de proporcionalidad y no discriminación cuando la existencia de controles previos esté justificada, eliminando las exigencias de autorización excesivamente onerosas. El efecto común ha de ser, en definitiva, la llamada descarga burocrática, traducida en la supresión de trámites y aceleración de procedimientos. Simplificación que debe sumarse a las iniciativas impulsadas en las administraciones españolas para adaptar los procedimientos administrativos a los ritmos y las necesidades de las empresas.

2.2. Normativa estatal de transposición: Ley 17/2009. Problemas transitorios y derogatorios

Frente al criterio seguido por otros estados, en que la incorporación al Derecho interno se ha llevado a cabo exclusivamente mediante la modificación de normas

2. Directiva de servicios: Manual de evaluación para las entidades locales. Guía orientativa para la evaluación de la normativa potencialmente afectada por la Directiva 2006/123/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 12 de diciembre de 2006, relativa a los servicios en el mercado interior. Febrero de 2009. Puede descargarse de la página web de dicho Ministerio de Administraciones Públicas (www.map.es) a través del siguiente enlace: http://www.map.es/publicaciones/centro_de_publicaciones_de_la_sgt/Otras_Publicaciones/parrafo/012/text_es_files/file0/Manual_evaluacion_entidades_locales–INTERNET.pdf.

3. Rivero Ortega, R., "Reformas de Derecho Administrativo para 2010: la difícil transposición de la Directiva de Servicios en España", en *Revista Aragonesa de Administración Pública*, núm. 34, 2009.

4. Según el mismo autor, al contrario de la "desregulación", que ha dado lugar a desgraciadas consecuencias, como la crisis financiera internacional, la Directiva podría y debería determinar un incremento de los controles administrativos sobre las actividades de prestación de servicios. Esto forma parte de sus objetivos y exigencias: controles no condicionantes del si del desarrollo de la actividad (sujetos a un escrutinio estricto), sino del cómo se desarrolla la actividad.

internas sectoriales, sin aprobar una Ley general u horizontal de transposición, en España[5] se ha optado por incorporar la Directiva a través de una Ley horizontal o genérica,[6] haciendo fortuna su denominación como "Ley paraguas", y, al propio tiempo, a través de otra Ley modificativa de la legislación estatal para adecuarla a los principios de la Directiva, que se ha dado en llamar "Ley ómnibus".

La norma horizontal o "paraguas" es la Ley 17/2009, de 23 de noviembre, sobre el libre acceso a las actividades de servicios y su ejercicio (BOE de 24-11-2009). Entró en vigor a los treinta días de su publicación (por tanto, el 24 de diciembre de 2009), excepto algunos preceptos que lo hicieron tres días después, el 27 de diciembre de 2009.

Reviste esencial importancia en estos momentos su disposición transitoria, con las siguientes reglas básicas: 1.ª) Los procedimientos de autorización iniciados con anterioridad a la entrada en vigor de la Ley, se tramitarán y resolverán por la normativa vigente en el momento de la presentación de la solicitud; 2.ª) El interesado podrá, con anterioridad a la resolución, desistir de su solicitud y optar por la aplicación de la nueva normativa; y 3.ª) La eventual revisión o evaluación de la normativa reguladora del procedimiento de autorización, no podrá constituir elemento para la no concesión de las autorizaciones solicitadas.

Extremadamente conflictiva puede ser la previsión de su disposición derogatoria, que no solo contiene la cláusula general de derogación de "cuantas disposiciones de igual o inferior rango se opongan a lo establecido en esta Ley", sino que añade una precisión trascendental, relativa a las "disposiciones vigentes a la entrada en vigor de esta Ley que resulten incompatibles" con los preceptos que se citan (entre ellos, los del capítulo II, relativo a la "Libertad de establecimiento de los prestadores de servicios"). Tales disposiciones "mantendrán su vigencia hasta que sean objeto de reforma expresa y, en todo caso, quedarán derogadas el 27 de diciembre de 2009."

La cuestión va a surgir, en primer lugar, por cuanto en la indicada fecha de 27 de diciembre de 2009 muchas disposiciones necesitadas de reforma expresa para su compatibilidad con la Directiva de servicios y con la Ley 17/2009 no han sido objeto de la misma; y, sobre todo, por la dificultad de determinar la incompatibilidad o no, dado el carácter y naturaleza de tales Directiva y Ley.

Así lo destacó el Dictamen del Consejo de Estado al Anteproyecto de dicha Ley:[7] se trata de una disposición con escasa virtualidad normativa, pues muchos de sus preceptos contienen meras proposiciones descriptivas o desiderativas, pero carecen de fuerza normativa inmediata, incluyéndose artículos que tienen un marcado carácter programático, cuyo incumplimiento no genera consecuencias previsibles, y que por su ubicación o contenido no pueden considerarse principios, fines o valores que, con frecuencia, conforman la "parte expositiva" de las normas, donde esa clase de previsiones más generales tienen su natural encaje.

Como añade el Consejo de Estado, "En algunos casos, esos preceptos constituyen un mandato dirigido al titular de la potestad normativa de que actúe con posterioridad. En tales supuestos, se ha optado por establecer una fijación de objetivos, algo que es más propio de un instrumento normativo finalista como la directiva que de una ley. El Consejo de Estado considera necesario llamar la atención acerca de los riesgos que para la adecuada y plena transposición de la Directiva puede entrañar este proceso de adaptación normativa, en caso de no articularse adecuadamente o no realizarse con la suficiente celeridad, con el consiguiente desencadenamiento de las consecuencias que un incumplimiento del Derecho comunitario en este sentido puede suponer para el Estado."

Por otra parte, la Ley 17/2009 se cuida de establecer obligaciones de adaptación y compensación por

5. También Holanda, Austria, Bélgica, Dinamarca, Italia, Hungría y Rumanía, entre otros. *Cfr.* más extensamente sobre todo ello, C. Bujellos Calvo: "Aplicación práctica de la Directiva de servicios en las ordenanzas locales. Formularios en las fases de identificación y evaluación de la normativa local afectada y sobre simplificación administrativa y ventanilla única", *Revista Electrónica CEMCI*, núm. 3, abril-junio 2009. *Vid.* también H. Villarejo Galende y M. A. Salvador Armendáriz: "El complejo proceso de transposición de la Directiva de servicios", en *Informe Comunidades Autónomas 2008*, Instituto de Derecho Público, Barcelona, 2009, p. 81 a 122.

6. Según la memoria justificativa del Anteproyecto de ley, se ha considerado necesario, a fin de asegurar la existencia de un marco normativo claro y transparente que dé cumplimiento a las necesidades futuras, proceder a la elaboración de una Ley horizontal que incorpore los principios generales de la Directiva y aporte un marco jurídico de referencia que subsista más allá del plazo de transposición, y desde el que abordar la labor de depuración del ordenamiento español, necesaria para lograr una correcta y completa incorporación de la Directiva.

7. Dictamen núm. 99/2009, de 18 de marzo.

incumplimiento. Conforme al apartado 2 de la disposición final quinta, "A fin de hacer posible el cumplimiento de la obligación contenida en el artículo 44 de la Directiva 2006/123/CE, del Parlamento Europeo y del Consejo, de 12 de diciembre de 2006, relativa a los servicios en el mercado interior, las Comunidades y Ciudades Autónomas y las Entidades Locales comunicarán a la Administración General del Estado, antes de 26 de diciembre de 2009, las disposiciones legales y reglamentarias de su competencia que hubieran modificado para adaptar su contenido a lo establecido en la Directiva y en la presente Ley". Y de acuerdo con la disposición final cuarta, "Las Administraciones Públicas que, en el ejercicio de sus competencias, incumplieran lo dispuesto en esta Ley o en el Derecho comunitario afectado, dando lugar a que el Reino de España sea sancionado por las instituciones europeas asumirán, en la parte que les sea imputable, las responsabilidades que de tal incumplimiento se hubieran derivado. La Administración del Estado podrá compensar dicha deuda contraída por la administración responsable con la Hacienda Pública estatal con las cantidades que deba transferir a aquella".

El referido Dictamen del Consejo de Estado advierte de los riesgos de una regulación de los efectos derogatorios de tal naturaleza. Las dificultades inherentes a toda derogación tácita se acrecientan en este caso de manera considerable, ya que el tenor literal de los preceptos legales, los cuales se limitan, en muchos casos, a reproducir los de la Directiva, hace extremadamente difícil determinar la existencia o no de la contradicción de la que se sigue la derogación. Además, la derogación tácita no es una derogación automática (al menos, no en todos los casos), tratándose de evitar una situación de confusión normativa, dado que la Ley no contiene una verdadera regulación sustantiva aplicable a las materias señaladas. Y, sobre todo, el conjunto normativo afectado por la derogación tácita incluye, junto a leyes y reglamentos del Estado en sentido estricto, normas legales y reglamentarias de las comunidades autónomas, resultando constitucionalmente cuestionable que el legislador estatal pueda disponer la derogación de estas normas autonómicas.

En marzo de 2009, el Consejo de Estado advertía que no cabía descartar que no se consiga asegurar que la magna obra de adaptar a la Directiva comunitaria un conjunto normativo extenso y heterogéneo, tanto por el rango de las normas que lo integran como por el origen de las mismas, se lleve a cabo con los mismos criterios y dentro del plazo exigido por la Directiva. Para conjurar este riesgo, se proponían otras técnicas o mecanismos, incluso recurrir al instrumento, hasta ahora inédito, de la Ley de armonización, previsto en el artículo 150.3 de la Constitución, y llegando a la sustitución provisional de la potestad normativa autonómica en caso de no ejercicio (mecanismo próximo a la cláusula de *cedevolezza* italiana).[8]

No consideradas estas propuestas, es seriamente delicada la tesitura en que se ha colocado a las entidades locales españolas respecto de su obligación de trasponer la Directiva de servicios, de adaptar su normativa a la misma, y de aplicarla incluso frente a normas legales o reglamentarias internas (estatales o autonómicas) que la contradigan:

a) Como se ha advertido,[9] la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas es clara e inequívoca, en el sentido de que las entidades locales se encuentran vinculadas a las directivas de forma más fuerte que a la Ley interna, y, cuando la Directiva es lo suficientemente precisa y no está sujeta a condición alguna, debe aplicarse con preferencia a la Ley interna en caso de antinomia.

La sentencia de dicho Tribunal de 22 de junio de 1989 (Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas 1989\149), pronunciándose sobre las cuestiones planteadas por el *Tribunale amministrativo regionale per la Lombardia*, en litigio contra el Municipio de Milán, declara que "al igual que al Juez nacional, a la

8. Según concluye el Consejo de Estado, "No ofrece dudas a este Consejo que el anteproyecto sometido a consulta puede ser el lugar idóneo para incluir una previsión como la que acaba de mencionarse, dada la tantas veces mencionada complejidad del proceso de transposición de la Directiva de Servicios y habida cuenta de su amplio alcance y del gran número de normas, tanto estatales como autonómicas y locales, que habrán de ser modificadas o derogadas para llevar a efecto una completa y puntual incorporación de esta norma comunitaria al Derecho interno. De ahí la importancia de contar con algún mecanismo que permita al Estado garantizar esa correcta transposición y, con ello, un adecuado cumplimiento de las obligaciones derivadas del Derecho comunitario. A tal fin, cabe habilitarle, con arreglo al mecanismo expuesto, para dictar normas de sustitución solo de forma temporal y cuando, por inactividad de las Comunidades Autónomas, sea estrictamente necesario para evitar una posible condena por incumplimiento."

9. *Cfr.* F. Torres Cobas: "Los desafíos de la 'Directiva Bolkestein' para las entidades locales: el adiós a las licencias y el posible renacer de las ordenanzas locales", *Revista Electrónica CEMCI*, núm. 4, julio-septiembre de 2009.

Administración Pública, incluida la Administración Local, le incumbe la obligación de aplicar lo dispuesto en el apartado 5 del artículo 29 de la Directiva 71/305 del Consejo (LCEur 1971, 100) así como la de no aplicar aquellas disposiciones de Derecho nacional que infrinjan dicho precepto."

En los apartados 29 a 32 de dicha sentencia, se recuerda que cuando las disposiciones de una Directiva, desde el punto de vista de su contenido, no estén sujetas a condición alguna y sean lo suficientemente precisas, los particulares están legitimados para invocarlas ante los órganos jurisdiccionales nacionales contra el Estado, bien cuando este no haya adaptado el Derecho nacional a la Directiva dentro del plazo señalado, bien cuando haya procedido a una adaptación incorrecta. Si los particulares están legitimados para invocar lo dispuesto en una Directiva ante los órganos jurisdiccionales nacionales, es porque las obligaciones contempladas en la misma se imponen a todas las autoridades de los estados miembros. Todos los órganos de la Administración pública, incluso los no integrados en la Administración central, como pueda ser el caso de un municipio, están obligados a aplicar las disposiciones de las directivas. Los particulares están legitimados para invocar la Directiva ante los órganos jurisdiccionales nacionales, y todos los órganos de la Administración pública, incluso los no integrados en la Administración central, como pueda ser el caso de un municipio, están obligados a aplicarla.

b) Sin embargo, tanto el Estado como las comunidades autónomas tienen atribuidas competencias legislativas y de normación sobre las materias locales, conviviendo sus normas con las ordenanzas locales e, incluso, imponiéndose en caso de conflicto.

Se ha sostenido[10] por ello que, en la medida que la mayoría de ordenanzas locales dependen de la normativa aprobada por otros niveles territoriales, los entes locales solo podrán adecuar su normativa a la Directiva de servicios una vez que la normativa marco o sectorial que las normas locales desarrollan o complementan haya sido previamente adecuada, sin que parezca ni oportuno ni conveniente que las entidades locales se anticipen a las decisiones normativas que deben adoptar el Estado o las comunidades autónomas sobre la transposición de la Directiva de servicios al ordenamiento jurídico local, puesto que se corre el peligro de una diversificación de interpretaciones sobre la forma de realizarla que sea contraria a la seguridad jurídica, al principio de igualdad y al establecimiento de un mercado europeo único. Solo podrán realizarse modificaciones íntegras respecto de las ordenanzas independientes, a cuya aprobación siempre han sido reacias las entidades locales.[11]

2.3. Ley "ómnibus" y reformas reglamentarias

2.3.1. Reformas de las leyes de régimen local y del procedimiento administrativo común

La conocida como "Ley ómnibus", es la Ley 25/2009, de 22 de diciembre, de modificación de diversas leyes para su adaptación a la Ley sobre el libre acceso a las actividades de servicios y su ejercicio, publicada en el Boletín Oficial del Estado de 23 de diciembre de 2009, al borde mismo de la finalización del plazo de transposición de la Directiva. Su entrada en vigor se produjo el 28 de diciembre de 2009, conteniendo disposiciones adicionales de interés sobre la aplicación de los requisitos previstos para el silencio administrativo desestimatorio, regulado en normas preexistentes, y los proyectos que deban someterse a evaluación de impacto ambiental.[12]

En materia de Derecho transitorio se mantiene la misma regla general que en la "Ley paraguas": Los procedimientos iniciados con anterioridad a la entrada en vigor de la Ley se tramitarán y resolverán por la normativa vigente en el momento de la presentación de la solicitud, pero el interesado podrá, con anterioridad a la resolución, desistir de su solicitud y optar por la aplicación de la nueva normativa.

10. *Cfr.* el Informe de la Diputación de Barcelona, de 15 de septiembre de 2009, titulado "Tareas de transposición de la Directiva 2006/123/CE, relativa a los servicios en el mercado interior, por parte de la Secretaría de la Diputación de Barcelona".

11. El mismo Informe llama la atención sobre el contexto de seria crisis económica tanto a nivel estatal como europeo, crisis que, por supuesto, afecta al erario público y a los recursos de las administraciones públicas, de forma que la perentoria transposición de la Directiva de servicios se hace inoportuna y contraproducente para todas las administraciones públicas.

12. Disposición adicional quinta: "Cuando, de acuerdo con esta Ley, se exija una declaración responsable o una comunicación para el acceso a una actividad o su ejercicio y una evaluación de impacto ambiental, conforme al texto refundido de la Ley de Impacto Ambiental de proyectos, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2008, de 11 de enero, o a la normativa autonómica de desarrollo, la declaración responsable o la comunicación no podrá presentarse hasta haber llevado a cabo dicha evaluación de impacto ambiental y, en todo caso, deberá disponerse de la documentación que así lo acredite."

El centro de gravedad de la Ley 25/2009, lo constituyen la eliminación de trabas o cargas administrativas y la supresión de numerosos regímenes de autorización, en ocasiones sustituidos por otros menos gravosos, como son la obligación de presentar una declaración responsable (telecomunicaciones, vías pecuarias, mercado del tabaco, prevención de riesgos laborales...) o una comunicación previa (servicios postales, autoescuelas que impartan exclusivamente clases teóricas...).

En su artículo 1, la Ley 25/2009 modifica dos preceptos de la Ley 7/1985, de 2 de abril, reguladora de las bases del régimen local, a saber, añade un nuevo apartado 4 en el artículo 70 bis, relativo a la ventanilla única, por vía electrónica y a distancia; y da nueva redacción al artículo 84.

Esta última modificación[13] es trascendental: entre los medios que enumera el apartado 1 del precepto, a través de los cuales las entidades locales pueden intervenir la actividad de los ciudadanos, la redacción anterior del precepto se limitaba en su letra b) a señalar "Sometimiento a previa licencia y otros actos de control preventivo."

Con la nueva redacción, son tres los medios que se citan al respecto:

"b) Sometimiento a previa licencia y otros actos de control preventivo. No obstante, cuando se trate del acceso y ejercicio de actividades de servicios incluidas en el ámbito de aplicación de la Ley 17/2009, sobre el libre acceso a las actividades de servicios y su ejercicio, se estará a lo dispuesto en la misma.

"c) Sometimiento a comunicación previa o a declaración responsable, de conformidad con lo establecido en el artículo 71 bis de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de régimen jurídico de las administraciones públicas y del procedimiento administrativo común.

"d) Sometimiento a control posterior al inicio de la actividad, a efectos de verificar el cumplimiento de la normativa reguladora de la misma."

Paralelamente, el artículo 2 de la Ley 25/2009, "Ley ómnibus", afecta a tres preceptos de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de régimen jurídico de las administraciones públicas y del procedimiento administrativo común, añadiendo un nuevo artículo 39 bis (que recoge los principios de intervención de las administraciones públicas para el desarrollo de una actividad), dando nueva redacción al artículo 43 (silencio administrativo en procedimientos iniciados a solicitud del interesado),[14] e incorporando un nuevo artículo 71 bis, con la rúbrica "Declaración responsable y comunicación previa."

Sin embargo, la Ley "ómnibus" no agota en modo alguno las posibilidades de regulación que la incorporación de los principios y medidas previstos en la Directiva de servicios ofrece, sino que, a menudo, opta por incorporar un mandato general y abierto que deberá ser objeto de concreción posterior mediante normas reglamentarias. Por consiguiente, y a pesar de que la Ley 25/2009 responde a la necesidad de adoptar medidas concretas en aplicación de los principios de la Directiva y de la Ley de transposición horizontal, una vez más será necesario, para lograr una plena incorporación de la norma comunitaria, acometer una labor de identificación y evaluación de la normativa afectada por ella –en este caso, en el nivel reglamentario–, para posteriormente modificarla, a fin de adecuarla a los preceptos de la Directiva, tal como advirtió el Consejo de Estado.[15]

De esta forma, el proceso completo de transposición de la Directiva habría de plantearse necesariamente en cascada: primero, habrían de promulgarse las normas legales estatales y autonómicas de adaptación;

13. También se modifica la redacción del apartado 2, que queda así: "La actividad de intervención de las Entidades locales se ajustará, en todo caso, a los principios de igualdad de trato, necesidad y proporcionalidad con el objetivo que se persigue". Por tanto, se prescinde de las anteriores menciones a la "congruencia con los motivos y fines justificativos" y al "respeto a la libertad individual", y se añaden los propios de la Directiva de servicios: "necesidad y proporcionalidad con el objetivo que se persigue".

14. Aun cuando se modifican la redacción y sistemática de todo el artículo 43, la única novedad sustancial que se introduce es la contenida en el primer párrafo del apartado 1, relativa a la necesidad de que el silencio negativo, contemplado como excepción a la regla general del silencio positivo, se encuentre establecido en "una norma con rango de Ley por razones justificadas de interés general o una norma de Derecho Comunitario Europeo", como pone de manifiesto el citado Dictamen del Consejo de Estado núm. 779/2009, de 21 de mayo de 2009.

Sobre el silencio administrativo puede consultarse B. Lozano Cutanda: "Ley Ómnibus: silencio administrativo, declaración responsable y comunicación previa", en *Diario La Ley*, núm. 7339, 10 de febrero de 2010. En las notas 2 y 3 de este trabajo, la autora expone la bibliografía esencial sobre la Directiva de servicios.

15. Dictamen núm. 779/2009, de 21 de mayo de 2009. Se advierte en él, y se critica, que el Dictamen hubo de elaborarse en el plazo de nueve días, dada la urgencia invocada por el Gobierno, pese a la importancia del Anteproyecto y a haberse dispuesto de tres años para la transposición de la Directiva.

después, habrían de dictarse las disposiciones reglamentarias, también estatales y autonómicas, que desarrollen aquellas normas legales; y, finalmente, las entidades locales habrían de adaptar sus ordenanzas al nuevo marco regulatorio.

Este planteamiento es el habitual en la doctrina, que no obstante destaca la necesidad de que, en todo caso, las entidades locales procedan ya, si no lo han hecho aún, a las etapas de identificación y evaluación necesarias para determinar las potencialmente afectadas,[16] aunque no faltan planteamientos más ambiciosos derivados esencialmente de los nuevos estatutos de autonomía.[17]

2.3.2. Reformas reglamentarias

El 12 de junio de 2009, el Ministerio de Economía elevó al Consejo de Ministros un acuerdo con el desglose concreto de las normas reglamentarias que deben ser modificadas por cada Ministerio, como consecuencia de la transposición de la Directiva de servicios.

En lo que aquí interesa, entre esas normas figura una específica y señera de la Administración local, el Decreto de 17 de junio de 1955, por el que se aprueba el Reglamento de servicios de las corporaciones locales.[18]

Por lo que nos es conocido,[19] el Ministerio de Política Territorial elaboró un Proyecto de real decreto por el que se modifica este Reglamento, de aplicación en aquellas comunidades autónomas que no han regulado sobre la materia, como es el caso de Andalucía, y con eventual referencia en los procesos paralelos de modificación que efectúen las comunidades autónomas respecto a sus respectivas normas análogas (así, en Cataluña, el *Reglament d'obres, activitats i serveis dels ens locals*, aprobado por Decreto 179/1995, de 13 de junio). El Proyecto se limitaba a derogar, por aplicación de la Directiva de servicios y en atención a las disposiciones de las leyes "paraguas" y "ómnibus", tres preceptos del Reglamento, a saber:

• El artículo 5, contradictorio con el nuevo texto del artículo 84 de la Ley 7/1985, de 2 de abril. Se ha estimado preferible la derogación a la adaptación al texto legal.

• El artículo 8, del siguiente tenor: "Las Corporaciones podrán sujetar a sus administrados al deber de obtener previa licencia en los casos previstos por la Ley, el presente Reglamento u otras disposiciones de carácter general". Ahora, por aplicación de la Directiva de servicios, rige el principio de excepcionalidad de los regímenes autorizatorios, pues solo podrán mantenerse en los casos de concurrencia de una razón imperiosa de interés general.

• El artículo 22.1, que establece que "Estará sujeta a licencia la apertura de establecimientos industriales y mercantiles". Aquí, tan importante como la derogación de este apartado 1 del artículo 22 es el mantenimiento de la vigencia de los otros dos apartados del precepto: "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, estuvieren dispuestas en los planes de urbanismo debidamente aprobados. 3. Cuando, con arreglo al proyecto presentado, la edificación de un inmueble se destinara específicamente a establecimiento de características determinadas, no se concederá el permiso de obras sin el otorgamiento de la licencia de apertura, si fuere procedente."

El Proyecto fue objeto de examen en el Dictamen del Consejo de Estado núm. 2137/2009, de 22 de diciembre de 2009, en el que se hicieron observaciones de interés, en cuanto fueron asumidas por el Gobierno, al dictar el Real decreto 2009/2009, de 23 de diciembre, por el que se modifica el Reglamento de servicios de las corporaciones locales, aprobado por Decreto de 17 de junio de 1955 (Boletín Oficial del Estado de 29 de diciembre de 2009):

• En primer lugar, se consideró que la simple derogación de los artículos 5, 8 y el apartado 1 del artículo

16. *Cfr.* P. Martín Ferreira: "La modificación de las ordenanzas locales", *Revista de estudios locales*, COSITAL, núm. 122 (julio-agosto de 2009), monográfico sobre la Directiva de servicios, p. 102-103.

17. *Cfr.*, ya citado, F. Torres Cobas: "Los desafíos de la 'Directiva Bolkestein' para las entidades locales: el adiós a las licencias y el posible renacer de las ordenanzas locales", *Revista Electrónica CEMCI*, núm. 4, julio-septiembre de 2009, p. 14 a 22.

18. Como advierte F. López Menudo: Voz "Autorización" en Enciclopedia Jurídica Básica, Civitas, volumen I, 1995, p. 712, este Reglamento de servicios de las corporaciones locales es el texto de obligada referencia, por cuanto contiene una regulación de las licencias que ha contribuido meritoriamente a dibujar sus perfiles jurídicos. Se trata –dice este autor– de un Reglamento tan modesto de rango formal como influyente desde el punto de vista práctico, y "didáctico" desde el doctrinal.

19. Informe de 15 de septiembre de 2009, de la Secretaría General de la Diputación de Barcelona, sobre "Afectación del Real decreto por el que se modifica el Reglamento de servicios de las corporaciones locales por la Directiva de servicios".

22 del Reglamento de servicios de las corporaciones locales, aprobado por Decreto de 17 de junio de 1955, no facilitaría una adecuada comprensión e interpretación sistemática de la citada norma reglamentaria. De forma muy singular, ello ocurriría con la derogación del artículo 5 RSCL, cuya redacción vigente es la siguiente: "La intervención de las Corporaciones Locales en la actividad de sus administrados se ejercerá por los siguientes medios: a) ordenanzas, reglamentos y bandos de policía y buen gobierno; b) sometimiento a previa licencia, y c) órdenes individuales, constitutivas de mandato para la ejecución de un acto o la prohibición del mismo". El precepto enuncia los modos de intervención de las corporaciones locales con carácter general, y no limitado a la regulación de las actividades de servicios, dado que se contiene dentro del capítulo I, disposiciones generales, del título I, Intervención administrativa en la actividad privada.

En consecuencia, para mantener la sistemática y coherencia del citado Reglamento de servicios, no se estimó conveniente su mera derogación, sino que se aconsejó la siguiente redacción: "La intervención de las Corporaciones Locales en la actividad de sus administrados se ejercerá por los medios y principios enunciados en el artículo 84 de la Ley 7/1985, de 2 de abril, reguladora de las Bases del Régimen Local". El texto finalmente aprobado dice así: "La intervención de las corporaciones locales en la actividad de sus administrados se ejercerá por los medios y principios enunciados en la legislación básica en materia de régimen local". Por lo demás, se mantiene en el Real decreto 2009/2009 la supresión del artículo 8, dado que, según su preámbulo, es manifiestamente incompatible con la nueva redacción de la Ley 7/1985, de 2 de abril, así como con el contenido y principios de la Ley 17/2009, de 23 de noviembre.[20]

• En segundo lugar, el Proyecto no contemplaba que el párrafo del artículo 15.2 del RSCL, según el cual "las [licencias] referentes a actividades personales podrán limitarse a plazo determinado", contradice el principio general establecido en el artículo 7 de la Ley 17/2009 ya citada, a cuyo tenor las autorizaciones tienen carácter indefinido, por lo que se sugirió su derogación, que efectivamente lleva a cabo el Real decreto 2009/2009.

• En tercer lugar, se consideró que la supresión del artículo 22.1 del RSCL impediría la adecuada comprensión del resto del precepto en vigor (apartados 2 y 3, ya transcritos), razón por la cual se propuso por el Consejo de Estado la siguiente nueva redacción para el artículo 22.1 RSCL: "Las Corporaciones Locales podrán exigir a sus administrados, para la apertura de establecimientos industriales y mercantiles, la presentación de una comunicación o declaración responsable o, en su caso, imponer un régimen de autorizaciones en los términos previstos en la Ley 7/1985, de 2 de abril, de Bases del Régimen Local, y de la Ley 17/2009, de 23 de noviembre, sobre el libre acceso a las actividades de servicios y su ejercicio". El texto finalmente aprobado reza así: "La apertura de establecimientos industriales y mercantiles podrá sujetarse a los medios de intervención municipal, en los términos previstos en la legislación básica en materia de régimen local y en la Ley 17/2009, de 23 de noviembre, sobre el libre acceso a las actividades de servicios y su ejercicio."

También se acogió por el Real decreto 2009/2009 la sugerencia del Consejo de Estado de sustituir el título competencial previsto en la disposición final primera (artículo 149.1.13ª de la Constitución) por el específico y, por tanto, prevalente del artículo 149.1.18ª, que atribuye al Estado la competencia para dictar las bases del régimen jurídico de las administraciones públicas.

2.3.3. Anteproyecto de ley de economía sostenible

Por fin, como las tareas legislativas y preparatorias de las mismas son incesantes, ha de reseñarse que el Anteproyecto de "ley de economía sostenible", dado a conocer el 2 de diciembre de 2009, prevé dentro del capítulo I ("Simplificación administrativa") del título II ("Competitividad") una sección dedicada a "Supuestos de licencias locales de actividad", proyectándose la incorporación de dos nuevos preceptos a la Ley 7/1985, de 2 de abril, Ley de bases de régimen local (artículos 84 bis y 84 ter), y la modificación de la letra i) del artículo 20.4 del texto refundido de la Ley de haciendas locales.

El nuevo artículo 84 bis tendría la siguiente redacción: "Sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo anterior, con carácter general, el ejercicio de actividades no se someterá a la obtención de licencia u otro medio de control preventivo. No obstante, podrán someterse a licencia o

20. El artículo 8 suprimido era del siguiente tenor: "Las Corporaciones podrán sujetar a sus administrados al deber de obtener, previa licencia en los casos previstos por la Ley, el presente Reglamento u otras disposiciones de carácter general."

control preventivo aquellas actividades que afecten a la protección del medio ambiente o del patrimonio histórico-artístico, la seguridad o la salud públicas, siempre que la decisión de sometimiento esté justificada y resulte proporcionada". El previsto nuevo artículo 84 ter diría: "Cuando el ejercicio de actividades no precise autorización habilitante y previa, las Entidades locales deberán establecer y planificar los procedimientos de comunicación necesarios, así como los de verificación posterior del cumplimiento de los requisitos precisos para el ejercicio de la misma por los interesados previstos en la legislación sectorial."

Por su parte, la letra i) del artículo 20.4 de la Ley de haciendas locales (LHL) pasaría a tener el siguiente contenido: "i) Otorgamiento de las licencias de apertura de establecimientos, así como por la realización de la actividad de verificación del cumplimiento de los requisitos establecidos en la legislación sectorial cuando se trate de actividades no sujetas a autorización o control previo."

2.4. Nuevo régimen de autorizaciones

2.4.1. Sistemas de intervención

Como se ha destacado doctrinalmente,[21] cabe distinguir en principio entre dos grandes modelos o sistemas abstractos de intervención, uno de signo represivo y otro de signo preventivo:

1.º) El sistema represivo supone la existencia de una completa regulación previa de la actividad, dentro de la cual el ejercicio de esta se entiende enteramente libre y no sometido *ab initio* a control administrativo alguno, de forma que solo a posteriori, en los casos en que se compruebe que una concreta actividad se desarrolla fuera de los cauces de la normativa establecida, surge la correspondiente reacción.

2.º) El sistema preventivo supone una intervención más intensa, ya que a la regulación previa de la actividad se une la comprobación, también previa, por la Administración de la adecuación a la misma del concreto proyecto por quien pretende ejercer dicha actividad, de forma que solo cuando esa comprobación tenga un resultado satisfactorio se levanta la prohibición establecida en aquella regulación.

El nivel máximo de limitación es la exigencia de una autorización previa (llámesele autorización, licencia, permiso, etc.), mientras que caben sistemas que cabría entender como intermedios, bastando la simple declaración, comunicación o notificación previa, seguida o no de la obligación de inscripción en un registro público, o, en su caso, dar lugar a una prohibición formal ulterior.

Todo ello ha dado lugar a una abundante literatura doctrinal y jurisprudencial, en la que no es posible detenerse aquí,[22] y que habrá de revisarse en profundidad por la aplicación de la Directiva de servicios y de las normas legales de transposición al Derecho interno español.

El preámbulo de la Ley 17/2009 lo enfatiza así: "Los regímenes de autorización son uno de los trámites más comúnmente aplicados a los prestadores de servicios, constituyendo una restricción a la libertad de establecimiento. La Ley establece un principio general según el cual el acceso a una actividad de servicios y su ejercicio no estarán sujetos a un régimen de autorización. Únicamente podrán mantenerse regímenes de autorización previa cuando no sean discriminatorios, estén justificados por una razón imperiosa de interés general y sean proporcionados. En particular, se considerará que no está justificada una autorización cuando sea suficiente una comunicación o una declaración responsable del prestador, para facilitar, si es necesario, el control de la actividad."

Se trata, como destacara el citado Dictamen del Consejo de Estado núm. 99/2009, de 18 de marzo, de una de las novedades más destacables de la Ley, al establecerse una regla general de no sujeción a autorización previa del acceso a una actividad de servicios o de su ejercicio, si bien se garantiza la calidad de la prestación a través del refuerzo de los servicios de inspección y control a posteriori. Además, excepcionalmente y siempre que concurra una razón imperiosa de interés general, podrán mantenerse aquellas autorizaciones que no sean discriminatorias y sean proporcionadas, debiendo motivarse en la norma que prevea su exigencia la concurrencia de tales condiciones. En suma, se instaura un nuevo modelo de intervención pública, a fin de adaptarlo al Derecho comunitario, que se caracteriza por la sustitución de algunas técnicas clásicas de

21. E. García de Enterría y T.–Ramón Fernández: "Curso de Derecho Administrativo II", Civitas, décima edición, 2006, p. 114 y ss.

22. *Cfr.* E. García de Enterría, *op. cit.*, p. 133 a 148; F. López Menudo: Voz "Autorización" en *Enciclopedia Jurídica Básica*, Civitas, volumen I, 1995, p. 711 a 715; y Voz "Licencia administrativa" en *Nueva Enciclopedia Jurídica Seix*, tomo XV, 1974, p. 578 a 585.

ordenación de la actividad de los particulares por otras menos limitativas, y por actuaciones de investigación y control *ex post*.

2.4.2. Nueva regla general: motivación

El articulo 5 de la Ley 17/2009 consagra una regla general de no sujeción a autorización del acceso a una actividad de servicios o de su ejercicio, si bien admite la posibilidad de exigirla de forma excepcional y siempre que concurran determinados requisitos, que habrán de motivarse suficientemente en la norma correspondiente. Se corresponde, por tanto, con el artículo 9 de la Directiva de servicios, y responde a una de las finalidades de dicha norma, cual es la de eliminar las trabas a la libertad de establecimiento que puedan existir actualmente en algunos ordenamientos.

La motivación suficiente de las condiciones para apartarse de la regla general habrá de contenerse, según el texto legal, "en la ley que establezca dicho régimen". Se recoge así una objeción del Consejo de Estado al Anteproyecto, que mencionaba la "norma" por la que se establezca tal régimen. El órgano consultivo sostuvo que la autorización es una manifestación típica de la actividad de intervención y ordenación de la Administración y, como toda técnica de ordenación, está sometida al principio de reserva de ley, por ser un supuesto claro de intervención o limitación de la actividad de los particulares y, en este caso concreto, de la libertad de establecimiento.

Sin embargo, ha de compartirse la crítica de Torres Cobas,[23] que considera gratuita esta introducción de la reserva de ley para someter a autorización previa el acceso a una actividad de servicios o su ejercicio, que afecta muy negativamente a la autonomía local entendida como el derecho y la capacidad efectiva de las entidades locales para regular una parte importante de los asuntos públicos, puesto que si se dan las circunstancias excepcionales que la norma prevé, de necesidad y proporcionalidad de la medida, no resulta lógico que los gobiernos locales no puedan someter a autorización previa el acceso a una actividad de servicios o su ejercicio, aunque sí lo puedan hacer para la ciudadanía en general.

A lo anterior cabe añadir que el texto del nuevo artículo 39 bis de la Ley 30/1992, al recoger los principios de intervención de las administraciones públicas para el desarrollo de una actividad, no menciona tal reserva de ley, limitándose a disponer su apartado 1 que: "Las Administraciones Públicas que en el ejercicio de sus respectivas competencias establezcan medidas que limiten el ejercicio de derechos individuales o colectivos o exijan el cumplimiento de requisitos para el desarrollo de una actividad, deberán elegir la medida menos restrictiva, motivar su necesidad para la protección del interés público así como justificar su adecuación para lograr los fines que se persiguen, sin que en ningún caso se produzcan diferencias de trato discriminatorias."

Entre las condiciones que permiten imponer un régimen de autorización previa,[24] no ofrece problemas la relativa a la no discriminación.

2.4.3. Necesidad

La segunda de las condiciones, la de necesidad, en el sentido de que el régimen de autorización esté justificado por una razón imperiosa de interés general, obliga a estar a la definición contenida en el apartado 11 del artículo 3 de la propia Ley 17/2009: "'Razón imperiosa de interés general': razón definida e interpretada la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, limitadas las siguientes:[25] el orden público, la seguridad pública, la protección civil, la salud pública, la preservación del equilibrio financiero del

23. F. Torres Cobas: "Los desafíos de la 'Directiva Bolkestein' para las entidades locales: el adiós a las licencias y el posible renacer de las ordenanzas locales", *Revista Electrónica CEMCI*, núm. 4, julio-septiembre de 2009, *op. cit.*, p. 10.

24. El número 10 del artículo 3 de la Ley 17/2009 define así el "Régimen de autorización": "cualquier sistema previsto en el ordenamiento jurídico o en las normas de los colegios profesionales que contenga el procedimiento, los requisitos y autorizaciones necesarios para el acceso o ejercicio de una actividad de servicios."

25. Sic en el texto publicado en el Boletín Oficial del Estado. El artículo 4.8 de la Directiva de servicios dice: "razón reconocida como tal en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, incluidas las siguientes". El Proyecto de ley, publicado en el B.O. del Congreso de 3 de abril de 2009, decía: "razón reconocida como tal en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, incluidas las siguientes". En el texto aprobado por el Congreso (B.O. de 13 de octubre de 2009) se habla de: "razón definida e interpretada por la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, limitadas las siguientes". Se recogió así la enmienda núm. 128 del Grupo Parlamentario Popular en el Congreso: "razón definida e interpretada por la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, limitadas las siguientes", con la siguiente justificación: "La lista es suficientemente amplia, por lo que ha de ser limitativa. De otra forma se comprometería la seguridad jurídica y el objeto liberalizador e integrador del mercado único de la directiva."

régimen de seguridad social, la protección de los derechos, la seguridad y la salud de los consumidores, de los destinatarios de servicios y de los trabajadores, las exigencias de la buena fe en las transacciones comerciales, la lucha contra el fraude, la protección del medio ambiente y del entorno urbano, la sanidad animal, la propiedad intelectual e industrial, la conservación del patrimonio histórico y artístico nacional y los objetivos de la política social y cultural."

Las notorias deficiencias sintácticas del texto legal no son meras erratas de imprenta, sino producto de la incuria legislativa, al proceder de una enmienda mal redactada cuya pretensión era, no obstante, clara: pasar del sistema meramente enunciativo de las materias que se citan, a otro limitativo. La modificación es criticable, porque, desde luego, no con ella se limitará la labor de la propia jurisprudencia comunitaria, por naturaleza evolutiva, y, sobre todo, porque siendo lo esencial la remisión a tal jurisprudencia, carece de sentido pretender limitar su alcance. Además, no cabe "poner puertas al campo" de las derivaciones e interpretaciones de los variados y amplios conceptos y materias que se citan en el precepto.

Sin duda, de los conceptos que se mencionan es de especial interés en lo que aquí interesa, el relativo a la "protección del medio ambiente y del entorno urbano", y pueden tener relevancia los referidos a "seguridad pública", "protección civil", "conservación del patrimonio histórico y artístico" y "política cultural".

2.4.4. Proporcionalidad

La tercera de las condiciones que permiten imponer un régimen de autorización previa, es la tan aplicada en Derecho comunitario de proporcionalidad, la cual se postula con carácter general ("que dicho régimen sea el instrumento más adecuado para garantizar la consecución del objetivo que se persigue porque no existen otras medidas menos restrictivas que permitan obtener el mismo resultado") y con carácter específico ("en particular cuando un control a posteriori se produjese demasiado tarde para ser realmente eficaz"). Por fin, el régimen de autorización se establece siempre como subsidiario ("Así, en ningún caso, el acceso a una actividad de servicios o su ejercicio se sujetarán a un régimen de autorización cuando sea suficiente una comunicación o una declaración responsable del prestador mediante la que se manifieste, en su caso, el cumplimiento de los requisitos exigidos y se facilite la información necesaria a la autoridad competente para el control de la actividad.")

En todo caso, según establece el artículo 6 de la Ley 17/2009, los procedimientos y trámites para la obtención de las autorizaciones[26] a que se refiere la misma Ley, deberán tener carácter reglado, ser claros e inequívocos, objetivos e imparciales, transparentes, proporcionados al objetivo de interés general y darse a conocer con antelación.

2.4.5. Declaración responsable y comunicación previa

Como se ha destacado, la regla general será prescindir de la autorización previa, que no podrá exigirse cuando sea suficiente una comunicación o una declaración responsable[27] del prestador. En ellas ha de manifestarse el cumplimiento de los requisitos exigidos y ha de facilitarse la información necesaria a la autoridad competente[28] para el control de la actividad.

Los apartados 1 y 2 del nuevo artículo 71 bis de la Ley 30/1992, en la redacción dada por la Ley 25/2009, contienen las siguientes definiciones:

a) Se entenderá por declaración responsable el documento suscrito por un interesado en el que manifiesta, bajo su responsabilidad, que cumple con los requisitos establecidos en la normativa vigente para acceder al reconocimiento de un derecho o facultad o para su ejercicio, que dispone de la documentación que así lo acredita, y que se compromete a mantener su cumplimiento durante el periodo de tiempo inherente a dicho reconocimiento o ejercicio. Estos requisitos deberán estar recogidos de manera expresa,

26. El número 7 del artículo 3 de la Ley 17/2009 define así la "Autorización": "cualquier acto expreso o tácito de la autoridad competente que se exija, con carácter previo, para el acceso a una actividad de servicios o su ejercicio."

27. El número 9 del mismo artículo 3 de la Ley 17/2009 define la "Declaración responsable" como "el documento suscrito por la persona titular de una actividad empresarial o profesional en el que declara, bajo su responsabilidad, que cumple con los requisitos establecidos en la normativa vigente, que dispone de la documentación que así lo acredita y que se compromete a mantener su cumplimiento durante la vigencia de la actividad."

28. "Autoridad competente", será, según el número 12 del artículo 3 de la Ley 17/2009, "cualquier organismo o entidad que lleve a cabo la regulación, ordenación o control de las actividades de servicios, o cuya actuación afecte al acceso a una actividad de servicios o a su ejercicio, y, en particular, las autoridades administrativas estatales, autonómicas o locales y los colegios profesionales y, en su caso, consejos generales y autonómicos de colegios profesionales."

clara y precisa en la correspondiente declaración responsable.

b) Se entenderá por comunicación previa, aquel documento mediante el que los interesados ponen en conocimiento de la Administración pública competente sus datos identificativos y demás requisitos exigibles para el ejercicio de un derecho o el inicio de una actividad.

De acuerdo con el apartado 5 del mismo precepto legal, las administraciones públicas tendrán permanentemente publicados y actualizados modelos de declaración responsable y de comunicación previa, los cuales se facilitarán de forma clara e inequívoca, y que en todo caso se podrán presentar a distancia y por vía electrónica.

Esta última previsión legal ha de ponerse en relación con lo establecido en la Ley 11/2007, de acceso electrónico de los ciudadanos a los servicios públicos. Se ha entendido[29] que la implantación de la ventanilla única queda facilitada a través de la implantación de la Administración electrónica, cuyos hitos fundamentales eran la instauración de una sede electrónica del ente público (al igual que existe una sede física), a lo cual van engarzados una serie de servicios electrónicos y derechos de la ciudadanía, tanto en lo que respecta a los registros electrónicos de documentos (tanto en su vertiente de presentación de documentos de manera electrónica a la Administración, como las notificaciones y comunicaciones electrónicas de la propia Administración a los interesados), así como la existencia de tablones de anuncios electrónicos y la tramitación electrónica de expedientes.

Sin embargo, la disposición final tercera.4 de la Ley 11/2007 establece que: "En el ámbito de las Entidades que integran la Administración Local, los derechos reconocidos en el artículo 6 de la presente ley podrán ser ejercidos en relación con la totalidad de los procedimientos y actuaciones de su competencia a partir del 31 de diciembre de 2009 siempre que lo permitan sus disponibilidades presupuestarias. A estos efectos las Diputaciones Provinciales, o en su caso los Cabildos y Consejos Insulares u otros organismos supramunicipales, podrán prestar los servicios precisos para garantizar tal efectividad en el ámbito de los municipios que no dispongan de los medios técnicos y organizativos necesarios para prestarlos". Por tanto, la aplicación de los servicios derivados de la Administración electrónica puede quedar condicionada por la insuficiencia de disponibilidades presupuestarias, en cuyo supuesto serán las diputaciones y demás organismos que se citan quienes habrán de prestar los servicios necesarios.

2.4.6. Mantenimiento de las facultades de control

No obstante las limitaciones a los regímenes de autorización, las administraciones públicas mantienen esenciales competencias en la materia:

a) En todo caso, como dispone el nuevo artículo 39 bis.2 de la Ley 30/1992, en la redacción dada por la Ley 25/2009, "velarán por el cumplimiento de los requisitos aplicables según la legislación correspondiente, para lo cual podrán comprobar, verificar, investigar e inspeccionar los hechos, actos, elementos, actividades, estimaciones y demás circunstancias que se produzcan."

b) El comienzo del ejercicio de la actividad, en los casos en que no sea aplicable el régimen de autorización, no impide la actuación de control a posteriori. Así se señala en el nuevo artículo 71 bis.3 de la misma Ley 30/1992, redactado por la Ley 25/2009: "Las declaraciones responsables y las comunicaciones previas producirán los efectos que se determinen en cada caso por la legislación correspondiente y permitirán, con carácter general, el reconocimiento o ejercicio de un derecho o bien el inicio de una actividad, desde el día de su presentación, sin perjuicio de las facultades de comprobación, control e inspección que tengan atribuidas las Administraciones Públicas."

c) El resultado de estas facultades de comprobación, control e inspección puede determinar la imposibilidad de continuar con el ejercicio de la actividad. Según dispone el apartado 4 del nuevo artículo 71 bis de la Ley 30/1992,[30] "La inexactitud, falsedad u omisión, de

29. *Cfr.* el citado C. Bujellos Calvo: "Aplicación práctica de la Directiva de servicios en las ordenanzas locales. Formularios en las fases de identificación y evaluación de la normativa local afectada y sobre simplificación administrativa y ventanilla única", *Revista Electrónica CEMCI*, núm. 3, abril-junio 2009, p. 27.

30. En el mismo sentido, dispone el artículo 7.2 de la Ley 17/2009: "cuando el acceso a la actividad o su ejercicio esté condicionado a la realización de una comunicación o de una declaración responsable por parte del prestador, la comprobación por parte de la administración pública de la inexactitud o falsedad en cualquier dato, manifestación o documento, de carácter esencial, que se hubiere aportado o del incumplimiento de los requisitos señalados en la legislación vigente determinará la imposibilidad de continuar con el ejercicio del derecho o actividad desde el momento en que se tenga constancia de tales hechos, sin perjuicio de las responsabilidades penales, civiles o administrativas a que hubiera lugar."

carácter esencial, en cualquier dato, manifestación o documento que se acompañe o incorpore a una declaración responsable o a una comunicación previa, o la no presentación ante la Administración competente de la declaración responsable o comunicación previa, determinará la imposibilidad de continuar con el ejercicio del derecho o actividad afectada desde el momento en que se tenga constancia de tales hechos, sin perjuicio de las responsabilidades penales, civiles o administrativas a que hubiera lugar."[31]

3. Segunda parte: incidencia en la tributación local

3.1. La exclusión del ámbito tributario

El artículo 2.3 de la Ley 17/2009 dispone: "Esta Ley no se aplicará al ámbito tributario."

El artículo 2.3 de la Directiva de servicios establece: "La presente Directiva no se aplicará a la fiscalidad". La justificación de ello se encuentra en su considerando 29, donde se lee que, dado que en el Tratado se prevén bases jurídicas específicas en materia fiscal, y dados los instrumentos comunitarios ya adoptados en esta materia, procede excluir la fiscalidad del ámbito de aplicación de la Directiva.

El texto de la Directiva era el contenido en el Anteproyecto de la Ley 17/2009, pero fue corregido a instancias del Consejo de Estado, que señaló en su Dictamen que: "Cabe objetar la excesiva literalidad con que incorpora lo previsto en el apartado 3 del mencionado precepto, al establecer que 'esta ley no se aplicará a la fiscalidad'. A juicio del Consejo de Estado, debería sustituirse este término por una expresión que permita identificar más adecuadamente el sector referido, como, por ejemplo, 'ámbito tributario'."

La corrección ha de estimarse innecesaria e incluso perturbadora. La Directiva se está refiriendo a la prestación de servicios propios de la gestión tributaria o fiscal, entendida la gestión como aplicación de los tributos (título III de la vigente Ley 58/2003, general tributaria; artículo 83 de la misma; y Reglamento general de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el Real decreto 1065/2007, de 27 de julio) por los órganos públicos encargados de ello, o por los concertados o contratados por dichos órganos públicos. En suma, la Directiva excluye de su ámbito los servicios que tengan que ver con el acreedor del tributo (notificación, información, recaudación, etc.).

A la misma conclusión ha de llegarse respecto de la mención legal al "ámbito tributario", pero como según el Diccionario ámbito es el "espacio ideal configurado por las cuestiones y los problemas de una o varias actividades o disciplinas relacionadas entre sí", se propiciará la interpretación de que se está refiriendo a la fiscalidad también desde el punto de vista de los servicios que se prestan a los ciudadanos en su condición de contribuyentes o sujetos pasivos ("obligados tributarios" según la vigente Ley general tributaria), en suma, a los servicios conocidos como de "asesoría fiscal", de una enorme trascendencia práctica y económica, servicios que en modo alguno quedan excluidos de su libre prestación.

Por otra parte, con la fórmula empleada no faltará quien pueda pensar, erróneamente, que la Directiva de servicios y la Ley 17/2009 carecen de trascendencia o incidencia en cuestiones fiscales o tributarias. El propio Manual de Evaluación para las entidades locales, ya citado,[32] tiene que advertir que esta excepción no implica necesariamente la exclusión de las ordenanzas fiscales, ya que estas pueden, en ciertos casos, estar relacionadas con un régimen de autorización de una actividad de servicios.

Esta advertencia del Manual, en nota a pie de página, es manifiestamente insuficiente, al ser indudable la relación de algunos de los tributos locales con el régimen de autorización. El texto refundido de la Ley de haciendas locales (Real decreto legislativo 2/2004, de 5 de marzo) menciona las "licencias" o "autorizaciones" en los siguientes preceptos:

31. Según añade este mismo precepto, "Asimismo, la resolución de la Administración Pública que declare tales circunstancias podrá determinar la obligación del interesado de restituir la situación jurídica al momento previo al reconocimiento o al ejercicio del derecho o al inicio de la actividad correspondiente, así como la imposibilidad de instar un nuevo procedimiento con el mismo objeto durante un periodo de tiempo determinado, todo ello conforme a los términos establecidos en las normas sectoriales de aplicación."

32. Ver nota núm. 2.

Fundación Democracia y Gobierno Local, pág. 29 a 60

• Artículo 20.4.b): "Autorización para utilizar en placas, patentes y otros distintivos análogos el escudo de la entidad local."

• Artículo 20.4.c): "Otorgamiento de licencias o autorizaciones administrativas de autotaxis y demás vehículos de alquiler."

• Artículo 20.4.h): "Otorgamiento de las licencias urbanísticas exigidas por la legislación del suelo y ordenación urbana."

• Artículo 20.4.i): "Otorgamiento de las licencias de apertura de establecimientos."

• Artículo 23.2.b): "En las tasas establecidas por el otorgamiento de las licencias urbanísticas previstas en la normativa sobre suelo y ordenación urbana, los constructores y contratistas de obras."

• Artículo 76.2: "Sin perjuicio de la facultad de la Dirección General del Catastro de requerir al interesado la documentación que en cada caso resulte pertinente, en los municipios acogidos mediante ordenanza fiscal al procedimiento de comunicación previsto en las normas reguladoras del Catastro Inmobiliario, las declaraciones a las que alude este artículo se entenderán realizadas cuando las circunstancias o alteraciones a que se refieren consten en la correspondiente licencia o autorización municipal, supuesto en el que el sujeto pasivo quedará exento de la obligación de declarar antes mencionada."

• Artículo 76.3 (añadido por el artículo 11.1 de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre): "Los ayuntamientos podrán exigir la acreditación de la presentación de la declaración catastral de nueva construcción para la tramitación del procedimiento de concesión de la licencia que autorice la primera ocupación de los inmuebles. En el caso de que el ayuntamiento se hubiera acogido al procedimiento de comunicación a que se refiere el apartado anterior, en lugar de la acreditación de la declaración podrá exigirse la información complementaria que resulte necesaria para la remisión de la comunicación."

• Artículo 100.1: "El Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras es un tributo indirecto cuyo hecho imponible está constituido por la realización, dentro del término municipal, de cualquier construcción, instalación u obra para la que se exija obtención de la correspondiente licencia de obras o urbanística, se haya obtenido o no dicha licencia, siempre que su expedición corresponda al ayuntamiento de la imposición."

• Artículo 101.2: "En el supuesto de que la construcción, instalación u obra no sea realizada por el sujeto pasivo contribuyente tendrán la condición de sujetos pasivos sustitutos del contribuyente quienes soliciten las correspondientes licencias o realicen las construcciones, instalaciones u obras."

• Artículo 102.4: "El impuesto se devenga en el momento de iniciarse la construcción, instalación u obra, aun cuando no se haya obtenido la correspondiente licencia."

• Artículo 103.1: "Cuando se conceda la licencia preceptiva o cuando, no habiéndose solicitado, concedido o denegado aún dicha licencia preceptiva, se inicie la construcción, instalación u obra, se practicará una liquidación provisional a cuenta, determinándose la base imponible."

• Artículo 103.3: "Las ordenanzas fiscales podrán regular como deducción de la cuota íntegra o bonificada del impuesto, el importe satisfecho o que deba satisfacer el sujeto pasivo en concepto de tasa por el otorgamiento de la licencia urbanística correspondiente a la construcción, instalación u obra de que se trate."

• Artículo 103.5: "Los ayuntamientos podrán establecer en sus ordenanzas fiscales sistemas de gestión conjunta y coordinada de este impuesto y de la tasa correspondiente al otorgamiento de la licencia."

3.2. Exacciones locales no afectadas por la Directiva de servicios

3.2.1. Preceptos no afectados

De los trece preceptos citados, no se ven afectados por la aplicación de la Directiva de servicios:

1.º) El precepto residual relativo a la autorización para utilizar el escudo de la entidad local, que nada tiene que ver con la prestación de servicios.

2.º) Tampoco el referido al otorgamiento de licencias o autorizaciones administrativas de autotaxis y demás vehículos de alquiler. En efecto, el artículo 2.2.d) de la Directiva de servicios excluye de su aplicación "los servicios en el ámbito del transporte", exclusión que se recoge en el artículo 2.2.d) de la Ley 17/2009. Y el considerando núm. 21 de la Directiva aclara que "Los servicios de transporte, incluido el transporte urbano, los taxis y ambulancias, así como los servicios portuarios, deben quedar excluidos del ámbito de aplicación de la presente Directiva". Excluidos los servicios de taxi, no rigen los

principios relativos a los regímenes de autorización para prestarlos.[33]

3.º) Las normas sobre gestión catastral de los artículos 76.2 y 76.3 LHL carecen igualmente de interés a nuestros efectos, porque la misma, con toda claridad, está comprendida en la exclusión de la fiscalidad o ámbito tributario.

4.º) Aquellas normas que son accesorias o subordinadas de las principales, cuyas menciones a la licencia o licencias han de seguir la misma suerte que las principales a que se refieren. Es el caso, en particular, de los artículos 103.3 y 103.5 LHL, sobre deducción y gestión conjunta y coordinada del ICIO de la tasa por otorgamiento de la licencia urbanística.

3.2.2. Incidencia en las tasas por utilización o aprovechamiento del dominio público local

Por otra parte, conviene resaltar que cuando, de forma genérica, se habla de la incidencia de la Directiva de servicios en las tasas locales, han de discriminarse los tres tipos de tasas legalmente previstos (artículo 20.1 LHL): tasas por la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público local; tasas por la prestación de servicios públicos de competencia local; y tasas por la realización de actividades administrativas de competencia local.

La afectación por la Directiva es diversa. Analicemos en primer lugar las estrictas tasas por utilización o aprovechamiento del dominio público local (en su totalidad consideradas precios públicos en la redacción originaria de la LHL). Tales tasas nada tienen que ver con el objeto de la Directiva de servicios: la utilización o aprovechamiento queda fuera de la misma, pese a que vaya a ejercerse un servicio.

Más problemas pueden plantear las tasas por licencias o autorizaciones para, precisamente, llevar a cabo la utilización o aprovechamiento de tal dominio público local. Pueden citarse las relativas a puestos de mercado; veladores; establecimiento de puestos, espectáculos y atracciones; y quioscos.

Valga como ejemplo la Ordenanza fiscal núm. 3.6 del Ayuntamiento de Barcelona, reguladora de lo que denomina "Tasas de mercados", cuyo hecho imponible comprende presupuestos tan diversos como el disfrute y aprovechamiento de los puestos o locales de los mercados municipales; la prestación de los servicios establecidos; la actividad municipal para la adjudicación o autorización del uso de los diferentes espacios de dominio público en los mercados y la renovación de las autorizaciones o permisos a dicho efecto; el disfrute y el aprovechamiento de los locales; la utilización de los servicios que se prestan en los mercados; la actividad administrativa necesaria para la adjudicación en los supuestos de cambio de titularidad; la realización de fotocopias, las compulsas de fotocopias de documentos; y la elaboración de certificados u otros documentos a instancia de particulares.

Ninguno de tales presupuestos queda afectado por la Directiva de servicios.[34] Así resulta de su considerando 57, según el cual, "las disposiciones de la presente Directiva relativas a los regímenes de autorización se

33. Sobre la Tasa de adquisición de licencias de autotaxi para financiar servicios distintos y futuros, exaccionada al acceder a la licencia, y el cálculo de su importe, se han pronunciado las siguientes sentencias de la Sección 1.ª del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña: 216/2006, de 1 de marzo de 2006; 196/2007, de 28 de febrero de 2007; 264/2007, de 15 de marzo de 2007; y 263/2008, de 7 de marzo de 2008. En tales sentencias, tras descartar cualquier posible exceso respecto del coste de tales servicios, según el completo informe técnico-económico aportado, se resalta que la propia naturaleza de las tasas y de muchos de los servicios por los que se giran, obliga a acudir a criterios necesariamente genéricos y de "previsibilidad". Y se concluye así: "El ejemplo que se cita en la contestación a la demanda es bien elocuente: ninguna duda cabe de que, idealmente, el importe de la tasa por recogida de basuras debiera responder a una medición diaria de las generadas por cada sujeto pasivo, como aquí sería que cada taxista pagara, trimestral o anualmente, cada uno de los concretos servicios enumerados en la Ordenanza impugnada, que efectivamente se hubieran utilizado en el respectivo período. Pero ese ideal es sencillamente inviable, o en caso de que lo fuera, su coste resultaría disparatado. Por eso es claro, y reconocido legal y jurisprudencialmente, que cabe acudir a elementos 'previsibles', a la 'disponibilidad' del servicio y a las correspondientes extrapolaciones y proyecciones, siempre con el infranqueable límite de no exceder el importe de las tasas, en su conjunto, del coste real o previsible del servicio o actividad."

34. En sentido al parecer contrario, dice F. Torres Cobas, "Los desafíos…", obra citada en nota 9, p. 24: "Desde otra perspectiva material como la Directiva de Servicios solo se aplica a los requisitos que afecten al acceso a una actividad de servicios o su ejercicio (considerando 9) y excluye de su ámbito de aplicación las actividades vinculadas al ejercicio de la autoridad pública, creo que las concesiones demaniales y las licencias sobre bienes de dominio público, uso público, previstas en la normativa sobre el patrimonio de las Administraciones Públicas quedan claramente fuera del ámbito de aplicación de la DS, no así las concesiones y licencias sobre bienes de uso público, servicio público, como pueden ser los mercados, las lonjas, etc. Ahora bien, las ordenanzas reguladoras de kioscos, mercados ambulantes, etc., en cuanto afectan y regulan una actividad de servicios creo que caen claramente dentro del ámbito de aplicación de la Directiva de Servicios."

Fundación Democracia y Gobierno Local, pág. 29 a 60

refieren a los casos en los que el acceso a una actividad de servicios o el ejercicio de la misma por parte de operadores requiere una decisión de la autoridad competente", mientras que en este supuesto se trata no de un acceso a una actividad de servicios, sino a la utilización o aprovechamiento del dominio, pese a que a través de ellos se ejerza una típica actividad de servicios.[35]

Cuestión por completo distinta y muy polémica en la práctica, es la necesidad de que los preceptivos informes técnico-económicos discriminen correctamente en la determinación de la cuantía de cada uno de ellos, que ha de partir de reglas diferentes: para el disfrute y aprovechamiento de los puestos o locales, habrá de estarse a las reglas de las letras a) y, en su caso, b) del artículo 24.1 LHL; para la prestación de servicios, se estará a los criterios del artículo 24.2 LHL; por fin, para la adjudicación o autorización del uso de los puestos, renovación y cambio de titularidad, habrá de ceñirse al coste de la actividad administrativa.

3.2.3. Incidencia en las tasas por prestación de servicios públicos

Las tasas por la prestación de servicios públicos de competencia local están excluidas también de la Directiva de servicios, al menos en línea de principio.

Así resulta de su considerando 34: "Con arreglo a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, la evaluación de si determinadas actividades, en especial las que reciben financiación pública y las prestadas por entidades públicas, constituyen un 'servicio' debe efectuarse caso por caso y a la vista de todas sus características, en particular la forma en que se prestan, organizan y financian en el Estado miembro de que se trate. El Tribunal de Justicia ha reconocido así que la característica esencial de la remuneración reside en el hecho de que constituye una remuneración por los servicios de que se trate, y ha reconocido que la característica de la remuneración no se da en las actividades que realiza el Estado sin contrapartida económica, o en nombre del Estado en el marco de sus obligaciones en los ámbitos social, cultural, educativo y judicial, tales como los cursos realizados en el marco del sistema educativo nacional o la gestión de regímenes de seguridad social que no constituyen una actividad económica. El pago de cuotas por parte de los destinatarios, por ejemplo, las tasas académicas o de matrícula pagadas por los alumnos para hacer una contribución a los gastos de funcionamiento de un sistema, no constituye por sí mismo remuneración, porque el servicio se sigue financiando fundamentalmente con fondos públicos. Estas actividades no responden, pues, a la definición de 'servicio' del artículo 50 del Tratado y, por tanto, no entran en el ámbito de aplicación de la presente Directiva". Como se observa, habrá de estarse en cada caso concreto a la doctrina del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas.

3.2.4. Incidencia en las tasas por realización de actividades administrativas

Quedan excluidas de la afectación por la Directiva de servicios las tasas por la realización de actividades administrativas de competencia local, siempre que se refieran a materias o servicios excluidos de aquella (artículo 2 de la Directiva y de la Ley 17/2009).

Sin embargo, como advierte el referido Manual de Evaluación, existen actividades relacionadas con un ámbito o actividad excluida que pueden estar incluidas en el ámbito de aplicación de la Directiva, siendo el caso de determinadas actividades cuyas competencias ostentan las entidades locales, como por ejemplo, las autorizaciones de transporte funerario o las empresas de mudanzas, que no se consideran servicios de transporte; o las autorizaciones para la gestión de residuos sanitarios o los servicios veterinarios, que no se incluyen en la excepción de los servicios sanitarios.

En conclusión, la afectación de la Directiva de servicios se produce, esencialmente, en el Impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras (ICIO) y en las tasas relativas a la realización de actividades administrativas de competencia local, relacionadas con los regímenes de autorización para el acceso a una actividad de servicios de las comprendidas en tal Directiva. Cabría reconducirlas a las previstas en las letras h) e i) del artículo 20.4 LHL: "Otorgamiento de las licencias urbanísticas exigidas por la legislación del suelo y ordenación urbana" y "Otorgamiento de las licencias de apertura de establecimientos".

35. Tomando el ejemplo de los kioscos, mercados y mercados ambulantes, la utilización privativa del dominio público local que suponen queda excluida de todo punto de la Directiva. Y también estarán excluidas las licencias que autoricen, siempre con carácter previo, tal utilización, sin necesidad específica de motivación de las razones imperiosas de interés general, que resulta del todo obvia, al ser impensable, por ejemplo, que quepa instalar un kiosco en cualquier acera sin previa licencia.

3.3. Impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras (ICIO)

3.3.1. Origen del ICIO

La trascendencia de la Directiva de servicios y de su transposición al Derecho interno en el ICIO, tiene que ver con el origen de este tributo, introducido por la LHL de 1988.

Desde un punto de vista estrictamente teórico y técnico, el ICIO sería el único Impuesto auténticamente "nuevo" en el sistema instaurado por la LHL, pero está claro que en el origen del Impuesto se encuentra una figura tributaria distinta y de hondo arraigo en las fuentes de recaudación de las haciendas locales, la llamada Tasa por licencia de obras.

Así se ha destacado por la jurisprudencia y la doctrina.

Se ha dicho al respecto que en el origen de la creación de este nuevo Impuesto se halla la idea de allegar recursos a las entidades locales sin violentar, como en no pocas ocasiones se hacía, las normas legales en materia de cuantía de las tasas (no superación del coste del servicio) por el otorgamiento de licencias (STSJ de Cataluña de 6 de junio de 1997).

Simón Acosta[36] insiste en que el Impuesto no se debe al influjo del componente racional que puede conformar el sistema tributario, sino al del componente histórico, en el sentido del mantenimiento de un gravamen porque produce rendimientos a las arcas públicas y es aceptado por los contribuyentes, que se han acostumbrado a él. Como añade el mismo autor, se trata de una figura tributaria cuya justificación se encuentra más bien en el mal hábito que en la razón y en la técnica, consagrándose legalmente una costumbre viciada que arranca de un uso indebido de las tasas por los ayuntamientos. La definición legal de las tasas ha permitido a los ayuntamientos actuar en fraude de ley al crear y regular tasas, particularmente tasas por concesión de licencias, en las que, configurando como hecho imponible el acto de otorgamiento de la licencia, se han establecido, bajo la apariencia legal de tasas, muchos tributos que debían haber sido calificados como impuestos, y que de tasas solo tenían el hecho imponible, pues las cuotas tributarias no respetaban el principio de provocación de gastos y no guardaban la relación necesaria con el coste del servicio. Así muchos municipios han desnaturalizado el tributo, pero han acostumbrado al contribuyente a soportarlo. Según concluye el mismo autor, con el nuevo Impuesto sobre construcciones no se hace sino legalizar una práctica inconstitucional de muchos ayuntamientos, reconociendo que estos tributos –mal llamados tasas– son verdaderos impuestos a los que ahora se ampara con una habilitación legal en la forma exigida por el principio de reserva de ley tributaria. Ya no se podrá por ello tildar de inconstitucional el ejercicio del poder tributario por el Ayuntamiento.

El análisis de los debates parlamentarios de la LHL confirma las anteriores conclusiones: los enmendantes de la oposición alegaron que se trataba de mantener la capacidad recaudatoria de la tasa ante algunas decisiones jurisdiccionales que cuestionaban su cuantía, para continuar así el vicio adquirido por las corporaciones locales. La justificación de la mayoría fue clara: ha habido, probablemente, un exceso en la aplicación de la tasa, imponiendo la realidad de que se sobrepasaran los límites del costo real de tramitación administrativa, y, ante esa realidad que se quiere preservar, ante un hecho imponible que parece merecedor del establecimiento de un tributo, se quiere mantener, eso sí, con la condición pura y simple de un impuesto. Por tanto, desde el punto de vista técnico, no existe doble imposición de ningún género y el hecho imponible de la tasa debe mantenerse, porque puede provocar los gastos de una tramitación administrativa, reducidos estrictamente a ese nivel. En cualquier caso, el Impuesto es potestativo, y la impresión fundada es que los ayuntamientos van a establecer este Impuesto y reducir o exonerar del cobro de la tasa este tipo de actividad administrativa que beneficia al interesado, y, si se diera la posibilidad de percepción de cantidades por dos vías, la tasa debiera limitarse al gasto que provoca la tramitación de dicho expediente, que debe ser mínimo.[37]

Hay que reiterar por ello las conclusiones expuestas hace años:[38] 1.ª) Se mantiene la Tasa por licencias urbanísticas, ceñida a su exacta configuración legal, esto es, al principio de equivalencia entre cuantía y coste del servicio; y 2.ª) Se crea el Impuesto de construcciones,

36. E. Simón Acosta: "El Impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras", en *Revista de Hacienda Autonómica y Local*, núm. 57, septiembre-diciembre de 1989, p. 355-356.

37. Diario de Sesiones del Congreso de los Diputados de 8 de noviembre de 1988, p. 12.463 a 12.475.

38. E. Aragonés Beltrán: "Primeros problemas en la aplicación del nuevo Impuesto sobre construcciones", en *Gaceta Fiscal*, núm. 101, julio de 1992, p. 163.

Fundación Democracia y Gobierno Local, pág. 29 a 60

para gravar el hecho imponible que *de facto* gravaba ya el exceso de la Tasa desvirtuada.

Desde un punto de vista constitucional, la solución es correcta, aunque no resulte demasiado edificante. Pero como no hay mal que por bien no venga, hay que entender que las consecuencias de todo este debate pueden resultar positivas. Se trata, sobre todo, de reafirmar los principios esenciales en materia de cuantía de las tasas, que no pueden superar el coste del servicio o actividad de que se trate. El régimen legal resultante de la LHL de 1988 no altera los principios anteriores sobre la cuantificación de las tasas, pero, al permitir la implantación del ICIO, priva de toda excusa (recaudatoria) a las corporaciones locales para infringir aquellos. En consecuencia, tratándose de tasas por el otorgamiento de licencias urbanísticas, seguir cualquier precedente ilegal en esta cuestión resultaría llamativamente rechazable desde el momento en que la nueva regulación de las haciendas locales ha introducido un nuevo Impuesto, el relativo a construcciones, instalaciones y obras, con el que pueden los ayuntamientos obtener la misma recaudación que anteriormente obtenían, mediante la percepción en importes ilegales, de aquellas tasas.

En suma, aunque el sistema al que acudió el legislador en 1988 para solventar el problema de la ilegalidad de las cuantías percibidas por la Tasa por licencia de obras, mediante la creación del ICIO, esté idealmente alejado de los propósitos de "racionalización" del sistema que se proclaman, debiera seguir siendo un serio acicate para que, en la práctica, sí se produzca aquella racionalización y el importe de todas las tasas sea fijado exclusivamente en función del coste del servicio.

3.3.2. Sujeción al Impuesto

De acuerdo con el explicado origen, la sujeción al ICIO viene determinada por el hecho de que sea exigible licencia (de obras o urbanística) para la realización de la correspondiente construcción, instalación u obra.[39]

Como señalara el Informe de la Comisión para la Reforma llevada a cabo por la Ley 51/2002, la subordinación del hecho imponible a la exigencia de obtención de la correspondiente licencia ha dado lugar a bastante litigiosidad, planteándose dudas acerca de la sujeción al Impuesto en múltiples supuestos. A manera de ejemplo, se cita la no sujeción de la construcción de una presa inscrita en un plan de regulación de una cuenca hidrográfica, pues "se está ante una obra cuyas características especiales no la someten a lo que estrictamente puede merecer el concepto de 'licencia urbanística' y que, por eso mismo, difícilmente puede integrar el hecho imponible anteriormente definido" (STS de 21 de abril de 1997). No están sujetas las obras incluidas en los proyectos de urbanización (por todas, STS de 15 de febrero de 2003), ni aquellas llevadas a cabo en los casos en los que no es necesaria la concesión expresa de la licencia, ya que esta se entiende concedida *ope legis* (SSTSJ de Extremadura de 13 de enero de 1993 y de La Rioja de 19 de julio de 1993: sustitución de un paso a nivel y obras en una estación de ferrocarril, respectivamente).

El informe citado planteó la posibilidad de que la sujeción al Impuesto viniese determinada por la mera realización de construcciones, instalaciones u obras en el término municipal, suprimiendo la referencia a la exigibilidad de licencia, con el objeto de evitar que una cuestión no tributaria (la exigibilidad o no de licencia) causara indefinición en la determinación de la sujeción al Impuesto.

Lo cierto es que el texto legal vigente mantiene dos presupuestos diferentes y mutuamente condicionados: la realización de cualquier construcción, instalación u obra; y la exigibilidad para ella de licencia de obras o urbanística. Solo se dará la sujeción al ICIO cuando concurran simultáneamente (ni toda construcción, instalación u obra está sujeta, sino solo las que exijan obtención de la correspondiente licencia; ni toda licencia dará lugar a la sujeción, si no se realiza una construcción, instalación u obra: *cfr.* STS de 29 de junio de 1994).

En particular, según el texto legal, la licencia en cuestión habrá de ser precisamente "de obras o urbanística" y no cualquier otra. El concepto de tal licencia habrá de ser material y no el puramente formal de venir contemplada en las ordenanzas o normas de carácter urbanístico (STSJ de Cataluña de 1 de octubre

39. Artículo 100.1 del texto refundido de la LHL: "El Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras es un tributo indirecto cuyo hecho imponible está constituido por la realización, dentro del término municipal, de cualquier construcción, instalación u obra para la que se exija obtención de la correspondiente licencia de obras o urbanística, se haya obtenido o no dicha licencia, siempre que su expedición corresponda al ayuntamiento de la imposición."

de 1996: "no cabe compartir la tesis municipal que conllevaría, por la vía de la inclusión en Ordenanzas o Normas de Planeamiento, que por la exigencia de una licencia supuestamente urbanística se alterara el régimen legal del impuesto; ha de entenderse, por el contrario, que el concepto de 'licencia de obras o urbanística' del art. 101 LHL ha de ser un concepto material y no el puramente formal de venir contemplada en Ordenanzas o Normas de carácter urbanístico"). Quedan fuera del hecho imponible del ICIO las grandes obras, que no precisan licencia municipal (STS de 22 de octubre de 1999: autopista "de peaje"; STS de 19 de febrero de 2000: acueducto para el trasvase de aguas). Tampoco están sujetas las instalaciones ni maquinarias que se vayan a colocar sobre una determinada obra, cuando para ello no sea necesario proveerse de una licencia de obras o urbanística (SSTS de 19 de junio de 1994, 16 de enero de 1995, 18 de enero de 1996 y 9 de diciembre de 1996).

En particular, las autorizaciones para el funcionamiento de industrias y las de apertura y funcionamiento de empresas y locales, no determinan la sujeción, aunque estén implicadas consideraciones urbanísticas (STS de 28 de junio de 1996).

En sentido inverso, el ámbito de aplicación de la norma urbanística que regula la necesidad de licencia no es identificable con el hecho imponible del ICIO, puesto que es necesario que la licencia se refiera precisamente a la realización de una construcción, instalación u obra (STS de 15 de noviembre de 1999: actividad de extracción de mineral de carbón, ya sea en explotaciones a cielo abierto o en interiores, y los correspondientes movimientos de tierra; SSTS de 22 y de 30 de julio de 1999: no sujeción al ICIO de la actividad extractiva minera; en el mismo sentido las SSTS de 26 de abril de 1996, 24 de abril de 1997, 17 de abril de 2002 y 25 de febrero de 2002). No está sujeta la construcción de un embalse (STS de 21 de abril de 1997: "la LHL vincula la producción del hecho imponible a dos exigencias: una, que se trate de construcciones, instalaciones y obras que precisen licencia de obras o urbanística –no, por tanto, cualquier otro acto de autorización o conformidad–; y, otra, que ha de concurrir copulativamente con la anterior, que la expedición de la licencia corresponda al Ayuntamiento"). Tampoco están sujetas al ICIO las obras realizadas por los particulares como consecuencia de una orden de ejecución dictada por el Ayuntamiento exaccionante (STS de 10 de octubre de 2003).

En cambio, se predica la sujeción de las obras e instalaciones subterráneas destinadas a aparcamiento de titularidad municipal (SSTS de 13 de marzo de 1995 y 15 de marzo de 2003), y de las obras realizadas en conjuntos históricos (STS de 15 de febrero de 1995).

Por fin, el hecho imponible del ICIO tiene lugar "se haya obtenido o no dicha licencia". Del mismo modo que el Impuesto se devenga cuando la licencia es necesaria, aunque no se haya pedido, igualmente no se devenga cuando no es necesaria, aunque se haya pedido y obtenido (STSJ de Madrid de 18 de diciembre de 1997). Sin embargo, ello no quiere decir que quepa gravar las obras ilegalizables (STSJ de la Comunidad Valenciana de 21 de abril de 1995: el Ayuntamiento no puede considerar ilegalizable una obra, con la consiguiente demolición, y exigir al mismo tiempo el ICIO, pues incurría en la paradoja de gravar una obra que iba a dejar de existir).[40]

3.3.3. Incidencia de la Directiva de servicios en el urbanismo

No está resultando pacífica la fijación de la incidencia de la Directiva de servicios en el urbanismo, en particular por las dificultades propias de delimitar con precisión el alcance de este.

¿Afecta la Directiva a facultades de intervención de las entidades locales que sujetan a licencia previa la edificación y el uso del suelo y del subsuelo?

La respuesta ha de ser negativa en principio, si atendemos a los términos del considerando 9 de la propia Directiva: "La presente Directiva solo se aplica a los requisitos que afecten al acceso a una actividad de servicios o a su ejercicio. Así, no se aplica a requisitos tales como normas de tráfico rodado, normas relativas a la ordenación del territorio, urbanismo y ordenación rural, normas de construcción, ni a las sanciones administrativas impuestas por no cumplir dichas normas, que no regulan específicamente o no afectan específicamente a la actividad del servicio pero que tienen que ser respetadas por los prestadores en el ejercicio de su

40. *Cfr.* F. Álvarez Arroyo: "El Impuesto municipal sobre construcciones, instalaciones y obras", Pamplona, Aranzadi, 1996. En las p. 123-131 de dicha obra se analizan exhaustivamente las distintas hipótesis posibles de obras sin licencia, paralelamente a lo estudiado por los especialistas en materia urbanística.

actividad económica al igual que por los particulares en su capacidad privada."

Por tanto, la Directiva únicamente se aplica a los requisitos relativos al acceso a una actividad de servicios o a su ejercicio. Pero no a las normas que no regulan o no afectan específicamente a la actividad de servicio, pero que tienen que ser respetadas por los prestadores en el ejercicio de su actividad económica, al igual que por los particulares en su capacidad privada. Y entre tales normas se citan expresamente las relativas a "la ordenación del territorio, urbanismo y ordenación rural".

La respuesta afirmativa se ha querido fundamentar en que los servicios de construcción sí se encuentran incluidos en el ámbito de la Directiva y de la Ley 17/2009. Se cita al respecto el considerando 33 de la Directiva, que expresa que el concepto de "servicio" incluye actividades enormemente variadas y en constante evolución, incluyéndose en dicho concepto "los servicios relacionados con los inmuebles, como las agencias inmobiliarias, o con la construcción, incluidos los servicios de arquitectos". Desde luego, ni las actividades ni los servicios de construcción se encuentran excluidos. Sin embargo, debe entenderse que una cosa es que la actividad constructiva esté afectada por la Directiva, y otra bien diferente es que cada construcción en concreto esté sujeta a las normas urbanísticas, que han de ser respetadas por quienes ejercen tal actividad, de la misma manera que por los particulares en su capacidad privada.

Ahora bien, nuestra inicial respuesta negativa a la afectación de la Directiva en el urbanismo no quiere decir que, necesariamente y en todo caso, haya de contarse con una licencia previa para cualquier obra o actuación urbanística, lo cual queda matizado incluso en la normativa sectorial española.

Así, el artículo 8 del texto refundido de la Ley de suelo (Real decreto legislativo 2/2008, de 20 junio) recoge el principio de que "Todo acto de edificación requerirá del acto de conformidad, aprobación o autorización administrativa que sea preceptivo, según la legislación de ordenación territorial y urbanística. Su denegación deberá ser motivada". Pero ya no se emplea el término "licencia", como hacía el artículo 242.1 del texto refundido de 1992, sino la expresión más amplia de "acto de conformidad" que sea preceptivo, abriendo las posibilidades a otras técnicas de control, como disponen el texto originario del artículo 84.1.b) de la Ley 7/1985 y algunas legislaciones autonómicas. También el artículo 5 de la Ley 38/1999, de 5 de noviembre, de ordenación de la edificación,[41] al disponer que: "La construcción de edificios, la realización de las obras que en ellos se ejecuten y su ocupación precisará las preceptivas licencias y demás autorizaciones administrativas procedentes, de conformidad con la normativa aplicable", ha permitido otras técnicas de control distintas de las licencias, a establecer por las legislaciones autonómicas.

Es el caso de la legislación catalana: el artículo 179 del Decreto legislativo catalán 1/2005, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de urbanismo de Cataluña, dispone en su apartado 1 que: "Están sujetos a la licencia urbanística previa, en los términos establecidos por esta Ley, por el planeamiento urbanístico y por las ordenanzas municipales, todos los actos de transformación o utilización del suelo o del subsuelo, de edificación, de construcción o de derribo de obras". El apartado 2 recoge, de forma ejemplificativa, varios supuestos sujetos a licencia, mientras que el apartado 3 excluye de la sujeción las obras de urbanización y las parcelaciones. Por fin, el apartado 4 contiene la esencial matización de que: "Las ordenanzas municipales, en los términos establecidos por la normativa de régimen local y en función de la entidad de las obras o las actuaciones a realizar, pueden sustituir la necesidad de obtener la licencia urbanística por una comunicación previa de la persona interesada a la administración municipal."

Otras legislaciones autonómicas han recogido también técnicas diversas de control preventivo, como la actuación urbanística comunicada o comunicación previa, referida a todas o a algunas obras menores para su agilización; incluso, cuando no están previstos estos instrumentos de control, diversos ayuntamientos, amparándose en la normativa sobre régimen local, los han asumido.[42]

41. La Ley 25/2009, "Ley ómnibus", modifica en su artículo 15 esta Ley 38/1999, de 5 de noviembre, de ordenación de la edificación, pero solo para dar nueva redacción a su artículo 14, relativo a las entidades y los laboratorios de control de calidad de la edificación.

42. *Cfr.* V. Gutiérrez Colomina: "La incidencia de la Directiva de servicios 2006/123/CE en el urbanismo", *Revista de estudios locales*, COSITAL, núm. 122 (julio-agosto de 2009), monográfico sobre la Directiva de servicios, p. 205. Se cita allí a Juan Antonio Chinchilla Peinado: "El control municipal de los actos de uso del suelo y edificación a través de la figura de la comunicación previa como alternativa a la licencia urbanística: análisis de la regulación legal y municipal y de la aplicación judicial", *Revista de derecho urbanístico y medio ambiente*, año núm. 42, núm. 242, 2008, p. 13-85.

Por otra parte, el considerando 56 de la Directiva proclama que, conforme a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, el objetivo, entre otros, de protección del entorno urbano, constituye razón imperiosa de interés general que permite justificar la aplicación de regímenes de autorización y otras restricciones. Pero advierte con contundencia que: "No obstante, ningún régimen de autorización o restricción de estas características debe discriminar en razón de la nacionalidad. Además, deben respetarse siempre los principios de necesidad y proporcionalidad."

Al recogerse la protección del entorno urbano como razón imperiosa de interés general, con la consiguiente posibilidad de aplicación del régimen de autorización y otras restricciones, cabe deducir que el régimen de intervención administrativa de las autorizaciones y licencias urbanísticas cae dentro del ámbito de aplicación de la Directiva, aunque sea este uno de aquellos ámbitos en que, de forma excepcional, se permite la aplicación de regímenes de autorización. Además, se desprende de lo anterior que no toda posible afectación a la protección del entorno urbano permite someter el establecimiento de una actividad de servicios a un régimen de autorización, sino que, adicionalmente, deben de respetarse los principios de necesidad y proporcionalidad, lo cual, conforme al considerando 54 de la Directiva, "significa que la autorización solo es admisible en aquellos casos en que no resultaría eficaz hacer un control a posteriori, habida cuenta de la imposibilidad de comprobar a posteriori los defectos de los servicios en cuestión y habida cuenta de los riesgos y peligros que se derivarían de la inexistencia de un control a priori."[43]

En suma, la exclusión del urbanismo que resulta del considerando 9 de la Directiva, no impide que las ordenanzas locales puedan acomodarse a los principios de la misma en cuanto al régimen de intervención urbanística, dentro de lo establecido en las normas citadas (texto refundido de la Ley de suelo, Ley de ordenación de la edificación y legislación autonómica urbanística).

Así, si el citado artículo 179.4 del texto refundido de la Ley de urbanismo de Cataluña permite, en función de la entidad de las obras o las actuaciones a realizar, sustituir la necesidad de obtener la licencia urbanística por una comunicación previa, no existe obstáculo alguno para que las ordenanzas locales de esta Comunidad concreten tal posibilidad. El Ayuntamiento de Barcelona lo hace a través de la detallada "Ordenanza municipal de obras menores", aprobada por el Consejo Plenario de 6 de abril de 2004, en cuyos anexos se concretan las obras sometidas a régimen de licencia de obras menores, las sujetas a régimen de comunicación con la documentación técnica que se especifica, y las sujetas a régimen de enterado sin necesidad de presentar documentación complementaria.

3.3.4. Repercusiones en el hecho imponible del ICIO

Necesaria consecuencia de lo anterior ha de ser que, en todos los casos en que la licencia de obras o urbanística se mantenga, no surgirá problema alguno en relación con el hecho imponible del ICIO. En aquellos casos en que no se requiera licencia, bastando la comunicación o la declaración responsable, ha de entenderse que no por ello quedará excluida del hecho imponible la construcción, instalación u obra en la que concurran los demás presupuestos de hecho del Impuesto.

Tal conclusión resulta de una interpretación del artículo 100.1 del texto refundido de la LHL que, yendo más allá del sentido literal o propio de sus palabras, atienda, como ordena el artículo 3.1 del Código civil, al contexto, a los antecedentes históricos y legislativos, y a la realidad social del tiempo en que ha de ser aplicado, atendiendo, sobre todo y fundamentalmente, al espíritu y finalidad del precepto.

Cuando se menciona la exigencia de la correspondiente licencia de obras o urbanística, se está delimitando el hecho imponible en el sentido de que sea necesaria una intervención administrativa, y, precisamente, de naturaleza urbanística, en relación con la construcción, instalación u obra. Se utiliza el término "licencia" porque, cuando la norma se promulga, todos los actos de edificación exigen tal tipo de intervención, y así quedaba recogido en el artículo 242.1 del texto refundido de la Ley de suelo de 1992, que utilizaba dicho término. Ahora, como ha quedado explicado, el artículo 8 del vigente texto refundido de la Ley de suelo (Real decreto legislativo 2/2008, de 20 junio) menciona, con más amplitud, el "acto de conformidad, aprobación o autorización", sin emplearse el término "licencia", al tiempo que los nuevos artículos 84 de la Ley 7/1985 y 39 bis y 71 bis de la Ley 30/1992, introducidos por la Ley "ómnibus", regulan otras formas de intervención distintas de la licencia.

43. En el mismo sentido, F. Torres Cobas, "Los desafíos…", obra citada en nota 9, p. 28.

Fundación Democracia y Gobierno Local, pág. 29 a 60

El contexto y los antecedentes históricos y legislativos obligan a entender que, dado el explicado origen del ICIO, ha de bastar que la construcción, instalación u obra esté sometida a cualquier régimen de intervención, sea preventivo o represivo. La actual realidad social, posterior a la aplicación de la Directiva, conduce a la misma conclusión, pues, ante todo, el significado, espíritu y teleología del hecho imponible del ICIO se refieren al sistema de control e intervención urbanísticos que sean aplicables en cada momento, sin que se vislumbre razón alguna para limitarlo a los casos en que se exija uno solo de tales sistemas, esto es, la licencia.

Por ello, han de estimarse conformes a derecho el párrafo segundo del artículo 2 de la Ordenanza fiscal núm. 2.1 del Ayuntamiento de Barcelona para 2009, reguladora del Impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras, en cuanto dispone que: "Se incluyen en el hecho imponible del impuesto los supuestos en que las Ordenanzas municipales de aplicación autoricen sustituir la licencia urbanística por la comunicación previa, al amparo de lo que dispone el artículo 179.4 del texto refundido de la Ley de urbanismo, aprobado por el Decreto legislativo 1/2005, de 26 de julio"; así como la previsión incluida como número 2 de la disposición adicional 1.ª de la Ordenanza-tipo aprobada por la Diputación de Barcelona para el año 2010,[44] del siguiente tenor: "Si se modificase el alcance jurídico de las licencias de obras o urbanísticas de competencia municipal, esta Ordenanza también será aplicable a todas las construcciones, instalaciones y obras que pasen del régimen de intervención al de comunicación previa o al de declaración responsable."

Ambas previsiones se estiman, en todo caso, innecesarias, pues las innovaciones normativas generales despliegan sus efectos en las normas correspondientes, con independencia de que se haga constar o no expresamente en estas. La inclusión ha de estimarse meramente aclaratoria o didáctica, como lo es también la contenida en el número 2 de la misma disposición que acaba de citarse, donde se postula algo tan obvio como la sustitución automática de las remisiones legales y reglamentarias que se hacen a las nuevos preceptos.

De esta forma, se contengan o no en las ordenanzas del ICIO previsiones como las señaladas, el hecho imponible tendrá lugar no solo cuando se exija estrictamente una licencia de obras o urbanística, sino también en los casos de comunicación o declaración responsable, u otros de la misma significación. No hay con ello aplicación analógica alguna, sino mera hermenéutica del precepto legal.

3.3.5. Gestión del Impuesto

El artículo 103.4 del texto refundido de la LHL, habilita a los ayuntamientos para exigir el ICIO en régimen de autoliquidación.

La autoliquidación, si se establece, habrá de ser exigida en los mismos momentos en que la LHL permite practicar, primero, una liquidación provisional a cuenta (artículo 103.1, primer párrafo), cuando se conceda la licencia preceptiva, o cuando, no habiéndose solicitado, concedido o denegado aún dicha licencia preceptiva, se inicie la construcción, instalación u obra; y después se practicará una liquidación definitiva, en su caso, una vez finalizadas las obras y mediante la oportuna comprobación administrativa.

El texto legal no deja lugar alguno a la duda: el momento en que puede exigirse la autoliquidación provisional es, exclusivamente, el de concesión de la licencia. Así se ha venido declarando en todos los litigios que se han planteado al respecto por el Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, que ha declarado nulas cuantas ordenanzas impugnadas adelantaban ilegalmente el momento de exigencia de la autoliquidación al de solicitud de la licencia. Este criterio ha sido confirmado por las SSTS de 28 de julio de 1999 y de 25 de junio de 2002.[45] Es por ello harto problemática la conformidad a derecho de las

44. "Models tipus d'ordenances per als ajuntaments de la província de Barcelona per a l'any 2010", publicados en el Boletín Oficial de la Provincia de Barcelona núm. 233, de 29 de septiembre de 2009, anexo I, p. 42.

45. Destacan estas SSTS de 28 de julio de 1999 y de 25 de junio de 2002, que: "En un planteamiento 'modal' (en estadística el valor más frecuente), o, quizás mejor, paradigmático, el devengo o nacimiento del ICIO debería producirse al realizarse por completo el hecho imponible o sea una vez terminadas las construcciones, instalaciones u obras de que se tratase, momento en el que, además, podría cuantificarse, con conocimiento de causa, la base imponible, puesto que ésta es, de conformidad con el artículo 104.1 de dicha Ley, 'el coste real y efectivo'. Sin embargo ocurre, cada vez con más frecuencia, por razones recaudatorias y sobre todo de gestión, que la exigencia de las obligaciones tributarias se anticipa al momento de iniciación del hecho imponible o a etapas intermedias (retenciones, ingresos a cuenta y fraccionamientos) e incluso, como pusimos de manifiesto en nuestra sentencia de fecha 12 de abril de 1997 (RJ 1997, 6800), relativa también al ICIO, antes de iniciarse la realización del hecho imponible, concretamente cuando se otorga la licencia de obras… Bastante anticipación y excepción respecto de la normativa tributaria común significa anticipar el pago del ICIO al momento de otorgamiento de la licencia urbanística como para admitir la anticipación

ordenanzas que subordinan la concesión u obtención de la licencia al pago previo de la cuota resultante de la liquidación. La distinta naturaleza y objeto de la Tasa por el otorgamiento de licencias urbanísticas, impide que sus normas específicas sobre exigibilidad sean aplicables a otro tributo autónomo y diferente, cual es el ICIO, en el que no cabe hablar en modo alguno ya de pago por adelantado de un servicio ("depósito previo", artículo 26 del texto refundido de la LHL), pues la prestación de este es ajena por completo a su hecho imponible, y que habrá de regirse por sus propias normas de devengo y exigibilidad, contenidas en los artículos 102.4 y 103 del mismo texto refundido.

Por tanto, lo que se denomina legalmente liquidación provisional se practica con anterioridad al devengo del Impuesto, antes del nacimiento y existencia de la obligación tributaria, lo que supone una anticipación de la exigibilidad y liquidación y pago a cuenta de una obligación tributaria aún no nacida. Esta anticipación se concreta al momento de concesión de la licencia ("cuando se conceda la licencia preceptiva"), que, desde luego, no puede equipararse al de solicitud de la licencia, que necesariamente será anterior, mientras que, en la práctica, resultan notoriamente distanciadas en el tiempo, en muchos casos, la solicitud y la concesión de la licencia.

Siendo esto así, en los supuestos en que la licencia sea sustituida por una comunicación previa o una declaración responsable, la liquidación provisional o autoliquidación del ICIO no podrá tener lugar, legalmente, con carácter simultáneo a tal comunicación o declaración, siendo contrarias a derecho las ordenanzas que así lo establezcan, debiendo estarse a la otra alternativa del artículo 103.1 del texto refundido de la LHL, esto es, la liquidación provisional o autoliquidación tendrá lugar al momento de inicio de la construcción, instalación u obra.

Debe entenderse, en consecuencia, que aquí sí produce efectos la Directiva de servicios: en la medida en que de esta resulte innecesaria la licencia urbanística o de obras, siendo sustituida por la comunicación o la declaración, ya no se podrá girar ninguna liquidación provisional o exigirse ninguna autoliquidación antes del inicio de la construcción, instalación u obra, esto es, antes del devengo del Impuesto (artículo 102.4 texto refundido LHL).

Como señalan las indicadas SSTS de 28 de julio de 1999 y de 25 de junio de 2002, "bastante anticipación y excepción respecto de la normativa tributaria común significa anticipar el pago del ICIO al momento de otorgamiento de la licencia urbanística", para admitir anticipaciones a momentos anteriores a tal otorgamiento o concesión de la licencia, o para fijarlo, en otros casos de intervención administrativa diferente de la licencia, en momento anterior del previsto legalmente de inicio de la construcción, instalación u obra.

3.4. Hecho imponible en las tasas por el otorgamiento de licencias

3.4.1. Carácter abierto del listado del artículo 20.4 de la Ley de haciendas locales (LHL)

Las citadas letras h) e i) del artículo 20.4 LHL, permiten a las entidades locales el establecimiento de tasas por el "Otorgamiento de las licencias urbanísticas exigidas por la legislación del suelo y ordenación urbana", y el "Otorgamiento de las licencias de apertura de establecimientos", respectivamente.

Ha de advertirse, ante todo, que el listado del que forman parte dichas letras, y que agota el abecedario llegando a la letra z, es meramente enunciativo o ejemplificativo, como expresamente resulta del párrafo inicial del artículo 20.4 ("Conforme a lo previsto en el apartado 1 anterior, las entidades locales podrán establecer tasas por cualquier supuesto de prestación de servicios o de realización de actividades administrativas de competencia local, y en particular por los siguientes:").

La regulación vigente en materia de tasas locales, como es sabido, procede de la Ley 25/1998, de 13 de julio, de modificación del régimen legal de las tasas estatales y locales y de reordenación de las prestaciones patrimoniales de carácter público, que trasladó a las tasas locales la regulación de las estatales y autonómicas, consecuencia de la polémica STC 185/1995, de 14 de diciembre. No obstante, la STC 233/1999, de 16 de diciembre, confirmó la plena constitucionalidad de la redacción originaria de la LHL al respecto, por lo que este listado del artículo 20.4 ha devenido por completo innecesario desde el punto de vista constitucional.

de la comprobación, aplicando baremos, tablas y cuadros de valores (previamente aprobados por los Ayuntamientos), pues eso es sencillamente lo que ha considerado como válido la sentencia recurrida, en contra del acertado criterio de la sentencia núm. 703/1991, de 19 de noviembre, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña."

Fundación Democracia y Gobierno Local, pág. 29 a 60

Como resulta del propio texto legal trascrito y de la justificación de la enmienda parlamentaria que dio lugar al mismo, la enumeración no es limitativa, sino simplemente ilustrativa, dejándose abierta la posibilidad de establecer tasas en supuestos distintos de los enumerados siempre que se den los presupuestos que configuran su hecho imponible, por lo que en el encabezamiento del apartado se refleja que el listado no es limitativo, sino ilustrativo de supuestos particulares en que pueden establecerse tasas.[46]

En consecuencia, las menciones que se hacen en las indicadas letras h) e i) en nada impiden, sin necesidad de alterar el texto legal, la concurrencia del hecho imponible también en los casos en que, efectivamente, tenga lugar la correspondiente actividad administrativa necesaria para comprobar el cumplimiento de los requisitos exigidos a las actividades realizadas en régimen de comunicación previa o de declaración responsable.

Tanto el control posterior a la realización de obras o actividades urbanísticas sujetas a comunicación previa o declaración responsable, como el que se lleve a cabo tras la apertura de establecimientos y ejercicio de actividades liberalizadas o sometidas a comunicación previa o declaración responsable y realización de controles periódicos preceptivos, podrán constituir el hecho imponible de las respectivas tasas.

En puridad, por tanto, resulta innecesaria la previsión ya citada, contenida en el Anteproyecto de Ley de economía sostenible, de modificar la letra i) del artículo 20.4 de la LHL, que pasaría a tener el siguiente contenido: "i) Otorgamiento de las licencias de apertura de establecimientos, así como por la realización de la actividad de verificación del cumplimiento de los requisitos establecidos en la legislación sectorial cuando se trate de actividades no sujetas a autorización o control previo."

3.4.2. Establecimiento en las ordenanzas fiscales

Sin embargo, siendo las tasas tributos de establecimiento potestativo, que requieren por tanto para su exigencia su específica previsión en la correspondiente Ordenanza fiscal local, será necesario que venga contemplada en ella esta ampliación del hecho imponible para aquellos casos diferentes del otorgamiento de licencias.

Así ocurre, por ejemplo, en la Ordenanza fiscal núm. 3.3 del Ayuntamiento de Barcelona, reguladora de la Tasa por servicios urbanísticos, que recoge en su hecho imponible, entre otros supuestos, la inspección de obras, la tramitación de comunicaciones previas, el control inicial de actividades, el control periódico (artículo 2); se hace mención, a efectos del devengo, a la presentación de la correspondiente comunicación (artículo 7); y se cuantifican en las tarifas anexas la comunicación en obras menores y la comunicación previa al inicio de actividades de los anexos que se citan de la Ordenanza de intervención integral de la Administración ambiental de Barcelona.[47]

Sin embargo, son muy frecuentes las ordenanzas que, al establecer estas tasas por licencias, hacen específica mención a su otorgamiento, a la letra del artículo 20.4 LHL en que se basan, e incluso se lleva al título mismo de la Ordenanza el presupuesto del otorgamiento de las licencias. Su hecho imponible se suele definir como la actividad, técnica y administrativa, necesaria para determinar si procede conceder la licencia solicitada y, en su caso, la concesión de la licencia.[48]

En estos supuestos, será indispensable la modificación de la Ordenanza, o la aprobación de otra adicional, para incluir en ella la comprobación o control de actividades comunicadas u objeto de declaración responsable. Así viene previsto en los respectivos "modelos-tipo" de ordenanzas aprobadas por la Diputación de Barcelona para el año 2010:[49]

46. La afrenta al sentido común que supone un listado de esas características –en una relación absolutamente abierta que permite establecer tasas por cualquier otro supuesto– se explica, por J. I. Rubio de Urquía ("El nuevo régimen de las tasas y precios públicos locales", CISS, Valencia, 1998), por un afán especial del legislador por fortalecer la efectividad del principio de reserva de ley: es un mensaje al Tribunal Constitucional en el sentido de: "soy tan respetuoso con el principio de reserva de ley que incluso oriento a las Entidades locales acerca de los supuestos concretos por los que pueden establecer tasas", aun reconociendo que, en puridad, no sería en absoluto necesaria la inclusión de relación alguna de supuestos, ni abierta ni cerrada.

47. En la modificación prevista para el año 2010 se hace constar en el epígrafe 1.6 de las tarifas: "La tasa por la prórroga de los comunicados de obras menores será del 50% del importe que correspondería en caso de petición de nuevo comunicado."

48. Así, por ejemplo, en el artículo 2 de la Ordenanza fiscal número 20, "Tasa por licencias urbanísticas", de los "Models tipus d'ordenances per als ajuntaments de la província de Barcelona per a l'any 2009", publicados en el Boletín Oficial de la Provincia de Barcelona núm. 234, de 29 de septiembre de 2008, anexo II, p. 69.

49. "Models tipus d'ordenances per als ajuntaments de la província de Barcelona per a l'any 2010", publicados en el Boletín Oficial de la Provincia de Barcelona núm. 233, de 29 de septiembre de 2009, anexo I, p. 4 y siguientes.

• El modelo de Ordenanza fiscal número 20[50] pasa a titularse "Tasa por licencias o la comprobación de actividades comunicadas en materia de urbanismo". Tal denominación se incorpora al artículo 1 (fundamento y naturaleza), añadiéndose en el hecho imponible la mención a "la actividad comunicada" (artículo 2), y estableciéndose que "Cuando la actividad esté sujeta a actividad comunicada, si el desistimiento se formula antes de que el ayuntamiento haya practicado la visita de comprobación, se devolverá íntegramente al contribuyente el importe de la tasa. En otro caso, no se devolverá ningún importe" (último párrafo del artículo 6). Igualmente se menciona la comunicación al establecer el depósito previo (artículo 8.2), la práctica de la visita de comprobación en el caso de actividades comunicadas (artículo 8.4), y al regularse la declaración y el régimen de declaración e ingreso (artículos 9 y 10).

Llama la atención que en este modelo de Ordenanza se concrete el control posterior como "comprobación", y más específicamente, que se mencione la "visita de comprobación". Tales concreciones resultan de más correcta ubicación en la Ordenanza no fiscal correspondiente, pero si se incluyen en la fiscal determinarán la nulidad (y consiguiente devolución) de aquellas tasas cobradas en los casos en que no tenga lugar tal visita de comprobación.

Resultaría por ello preferible una regulación (en las ordenanzas no fiscales y en las fiscales, por remisión a aquellas) referida más genéricamente al control a que se refiere la nueva letra d) del artículo 84 de la Ley 7/1985 ("Sometimiento a control posterior al inicio de la actividad, a efectos de verificar el cumplimiento de la normativa reguladora de la misma"), o al contenido del nuevo artículo 39 bis.2 de la Ley 30/1992 ("comprobar, verificar, investigar e inspeccionar los hechos, actos, elementos, actividades, estimaciones y demás circunstancias que se produzcan"), o del nuevo artículo 71 bis.3 de la misma Ley 30/1992 ("facultades de comprobación, control e inspección que tengan atribuidas las Administraciones Públicas"). Estas facultades de control posterior no tienen necesariamente que incluir siempre una "visita", pero, desde luego, para la exacción de una tasa han de llevarse a cabo efectivamente[51] tales facultades.[52]

• El modelo-tipo de Ordenanza núm. 21, que para el año 2009 se titulaba "Tasa por la prestación de los servicios de intervención integral de la Administración municipal en las actividades e instalaciones", pasa a titularse para el año 2010 "Tasa para la prestación de los servicios de intervención administrativa en la actividad de los ciudadanos y las empresas a través del sometimiento a previa licencia, comunicación previa o declaración responsable y por los controles posteriores al inicio de las actividades". Tan extensa denominación se lleva al fundamento y naturaleza de la tasa (artículo 1) y a su hecho imponible (artículo 2.1), lo que obliga a la correspondiente especificación en el artículo 2.2, según el cual, "Concretamente, constituye el hecho imponible de la tasa la prestación de los servicios que se especifican en las tarifas contenidas en el artículo 6 de esta ordenanza."

Tales servicios son nada menos que 23, referidos todos ellos a la tramitación del procedimiento que se cita

50. Íd., p. 71.

51. Siguen plenamente en vigor las consideraciones que sobre la subsidiariedad de las tasas se contienen en la STSJ de la Comunidad Valenciana de 14 de abril de 1998 (JT 1998\618): "La efectiva realización de la actividad o del servicio es requisito fundamental para el devengo de la tasa, lo que es consecuencia ineludible del principio de subsidiariedad de la tasa respecto del servicio. El servicio o la actividad municipal no tienen como fin el cobro de tasas, sino que su objeto consiste en la satisfacción de necesidades realmente sentidas por el municipio o los individuos. La tasa existe en función del servicio y no el servicio en función de la tasa. De aquí que la Jurisprudencia se haya pronunciado siempre contra la desnaturalización de las tasas, afirmando reiteradamente que la tasa no se justifica por sí misma, sino que sólo tiene fundamento jurídico suficiente cuando se establece como medio de distribución del coste de un servicio que es prestado por razones no recaudatorias. Por ello el poder local de establecer tasas no es una habilitación en blanco para establecer tributos de manera indiscriminada, sino que el poder termina allí donde la tasa se convierte en el móvil de la actividad que constituye el hecho imponible."

52. *Cfr.* sobre la llamada "tasa por inspección de motores", la STS de 20 de febrero de 1996 (RJ 1996\1483): "La efectiva prestación de un servicio municipal es presupuesto imprescindible para que pueda exigirse tasa por tal concepto, por cuanto el hecho imponible en el mismo viene constituido por la efectiva prestación de un servicio que beneficie o afecte de modo particular al sujeto pasivo, sin que la mera existencia del servicio municipal sea suficiente para constituir a una persona en sujeto pasivo de la tasa establecida para su financiación, si el servicio no se presta en forma que aquélla puede considerarse especialmente afectada por aquél, en forma de beneficio efectivo o provocación de la actividad municipal. Y en la liquidación impugnada, difícilmente pueden encontrarse dichas circunstancias, sin que se haya acreditado la prestación del servicio, pues únicamente consta en autos, en la notificación de la inclusión en el Padrón Fiscal, los tipos a aplicar por cada concepto gravado, inspección de locales e inspección de motores para posteriormente procederse a girar la liquidación. En definitiva, en el expediente administrativo no hay otras actuaciones que las tendentes a la liquidación de la propia tasa, pero no consta que se haya realizado servicio alguno de inspección, determinante del devengo del tributo."

en cada caso. El modelo no entra a determinar cuándo sea necesaria licencia o baste comunicación previa. Así, el número 11 se refiere a la "Tramitación del procedimiento correspondiente a la licencia de apertura de establecimientos industriales, mercantiles, comerciales o profesionales de actividades inocuas o sin incidencia ambiental"; y el número 12, a la "Tramitación del procedimiento de comprobación de la comunicación previa por la apertura de establecimientos industriales, mercantiles, comerciales o profesionales[53] de actividades inocuas o sin incidencia ambiental".

3.4.3. Tasa relacionada con la apertura de establecimientos

La apertura de establecimientos será, sin duda, la materia en que más incidencia habrá de tener la Directiva de servicios. Según el número 5 de su artículo 4, el "establecimiento" se define como el "ejercicio efectivo de una actividad económica a que se hace referencia en el artículo 43 del Tratado por una duración indeterminada y por medio de una infraestructura estable a partir de la cual se lleva a cabo efectivamente la prestación de servicios". La Ley 17/2009 distingue (números 5 y 6 del artículo 3) entre "Establecimiento" ("el acceso a una actividad económica no asalariada y su ejercicio, así como la constitución y gestión de empresas y especialmente de sociedades, en las condiciones fijadas por la legislación, por una duración indeterminada, en particular por medio de una infraestructura estable") y "Establecimiento físico" ("cualquier infraestructura estable a partir de la cual se lleva a cabo efectivamente una prestación de servicios").[54]

Como ha quedado señalado, el proyecto de reforma del Reglamento de servicios de las corporaciones locales de 1995 prevé la derogación de su artículo 22.1, que dispone que "Estará sujeta a licencia la apertura de establecimientos industriales y mercantiles". Ahora, con la vigencia de la Directiva de servicios y la Ley 17/2009, será necesario motivar, con los requisitos ya señalados, la razón imperiosa de interés general que justifique la necesidad de mantener la licencia para la apertura de determinados establecimientos. En los demás casos, o habrá de establecerse el sistema de comunicación previa o de declaración responsable, o pasarán a estar totalmente desregulados.

Los problemas que surgirán serán, a buen seguro, de gran trascendencia y dificultad. Deben entenderse excluidas de licencia de actividad las actividades inocuas, todas las relativas a actividades con incidencia ambiental baja (apertura de establecimientos, primera utilización, cambio de uso). Pero no cabe obviar que la "protección del medio ambiente y del entorno urbano", a que se refiere el artículo 3.11 de la Ley 17/2009, es un concepto tan sumamente genérico y problemático que puede propiciar soluciones de todo tipo, como,

53. Según reiterada jurisprudencia, la apertura de despachos profesionales no precisa de licencia municipal, ya que las actividades que a través de los mismos se realizan no requieren la intervención municipal para el control de las posibles actividades nocivas o peligrosas que puedan desarrollarse en otros locales, como sucede en los que se dedican a actividades empresariales o industriales. La STSJ de Cataluña de 2 de julio de 1999 introduce una esencial matización en la materia en los casos en que se trata de actividades profesionales ejercidas por personas jurídicas, sosteniendo que a los efectos del Impuesto sobre actividades económicas y de los demás tributos cuyas ordenanzas locales se remitan al mismo, como es el caso de la Tasa por recogida de basuras, o en otras tasas como la de licencia de apertura de establecimientos, la actividad desarrollada, aunque en principio venga clasificada en la Sección Segunda, por ser materialmente profesional, si se ejerce por persona jurídica o entidad, "deberá matricularse y tributar por la actividad correlativa o análoga de la Sección Primera", tal como reza la regla tercera, apartado 3, de las tarifas ya transcrita, que condiciona o ciñe la consideración legal a estos efectos de actividades profesionales a las que se ejerzan por personas físicas. Por tanto, según la indicada sentencia, aun cuando materialmente o a otros efectos la actividad que se desarrolle sea profesional, si se ejerce a través de personas jurídicas o entidades del artículo 33 de la Ley general tributaria, pasa a considerarse como empresarial a efectos del Impuesto sobre actividades económicas –y, por extensión, a los efectos de los restantes tributos locales–, y como consecuencia, los locales o sedes en que se lleve a cabo ya no podrán considerarse como establecimientos diferentes de los mercantiles o empresariales –si se dan las demás circunstancias necesarias para ello–, a los efectos de los tributos locales aplicables.

54. En relación con el Anteproyecto de la Ley 17/2009, el Dictamen del Consejo de Estado núm. 99/2009, de 18 de marzo de 2009, señaló al respecto: "Al introducir la distinción entre 'establecimiento' y 'establecimiento físico', el anteproyecto no deslinda adecuadamente ambos conceptos, ya que la definición del primero de estos términos (apartado 5) comprende la de 'establecimiento físico' (apartado 6). No parece correcto que, a la hora de definir los conceptos esenciales de una norma legal, una de las definiciones acuñadas por el legislador encierre en su práctica totalidad otra que delimita su ámbito de aplicación. Por ello, se entiende que la definición de 'establecimiento' debería finalizar con la mención al 'establecimiento físico' y que la de este concepto, a su vez, debe introducir el adverbio 'efectivamente' que acompaña a la definición de establecimiento en la Directiva y se emplea en el propio anteproyecto en la definición de 'establecimiento'. Por lo demás, la expresión 'establecimiento físico' no es la más adecuada para designar la realidad a la que hace referencia el artículo 3.6. Sería más correcto utilizar otro término, como 'instalación' o 'infraestructura' (que, de hecho, es el que emplea la Directiva). Ello contribuiría, además, a evitar la confusión que puede producirse entre este concepto y el de 'establecimiento'."

por cierto, ya se han producido en el llamado "urbanismo comercial".[55] Una cuestión de tanta importancia como determinar si la protección del comercio tradicional frente a la gran distribución se encuentra o no dentro de las "razones imperiosas de interés general" no es pacífica.[56]

En lo que aquí interesa, lo decisivo será que se lleve a cabo efectivamente una actividad administrativa de competencia local que justifique el cobro de una tasa, sea por el otorgamiento de la licencia o por el ejercicio, igualmente efectivo, de las citadas facultades de control, comprobación, verificación, inspección e investigación, en los casos de comunicación previa o declaración responsable.

3.5. Cuantificación de las tasas

El problema real con que se van a encontrar las entidades locales frente a la Directiva de servicios, no va a referirse al hecho imponible (tanto del ICIO como de las tasas por el otorgamiento de licencias o ejercicio de las subsidiarias facultades de comprobación o control), sino a la hora de poder justificar las cuantías de las respectivas tasas.

3.5.1. Principio esencial

El artículo 24.2 LHL recoge el principio básico de que las entidades locales no pueden recaudar por una tasa una cantidad superior, en su conjunto, al coste real, si se conoce a priori, o previsible del servicio o actividad por cuya prestación o realización se exija dicha tasa. Es una consecuencia esencial de la propia naturaleza de las tasas, sin que el régimen constitucional y legal vigente permita la imposición de verdaderos impuestos indirectos sobre el uso de los servicios o actividades públicas.

Las resistencias a aceptar esta consecuencia son antiguas[57] y persistentes. La reforma de los años 1975-1976 provocó comentarios como el reproducido por Barea Vidiella:[58] "Veamos ahora una aplicación práctica del giro de manicomio que se ha dado a las haciendas locales, con esta nueva estructuración de las tasas. Según ella por las licencias municipales sólo se podrá cobrar la parte alícuota (modulada lo que se quiera con respecto a otras cuotas alícuotas) correspondiente del coste del servicio. El coste total del servicio es, obviamente, el coste del mantenimiento de la oficina de obras. Y ni un céntimo más. (...) Esto (y otras cosas) van a llevar a las haciendas locales, con toda seguridad, a la catástrofe."

Ya ha quedado analizado el proceso de creación del ICIO, respecto de la licencia de obras: la LHL de 1988 mantuvo la Tasa por licencias urbanísticas, ceñida a su exacta configuración legal, esto es, al principio de equivalencia entre cuantía y coste del servicio, y creó el Impuesto de construcciones, para gravar el hecho imponible que *de facto* gravaba el exceso de la tasa desvirtuada.

3.5.2. Tasa por apertura de establecimientos

Actualmente, el caso en que permanecen más visibles tales resistencias es el de la tasa por licencia de apertura de establecimientos. En ello puede influir también (al menos en Cataluña) el hecho de que el Reglamento de

55. Para V. Merino Estrada: "Directiva de servicios y gobiernos locales. La competencia sostenible de las ciudades", *Revista de estudios locales*, COSITAL, núm. 122 (julio-agosto de 2009), monográfico sobre la Directiva de servicios, p. 98-99, el "urbanismo comercial" es un concepto por desgracia bien conocido, que mezcla interesadamente conceptos e intereses a proteger, siendo un híbrido confuso que ha servido para establecer limitaciones y restricciones, las más de las veces discriminatorias y distorsionadoras de la estructura de la distribución comercial. Para este autor, se esconden las viejas políticas proteccionistas que han venido alimentando la "segunda licencia" con criterios radicalmente prohibidos por la Directiva de servicios.

56. *Cfr.* V. Gutiérrez Colomina: "La incidencia de la Directiva de servicios 2006/123/CE en el urbanismo", obra citada en nota 42, p. 196-197. Se recoge allí el criterio de Villarejo Galende y Salvador Armendáriz, para quienes no existe tal razón imperiosa de interés general, pero cabe hacer descansar el urbanismo comercial en otros planteamientos, entre ellos, la ordenación del territorio que favorezca el comercio de proximidad y fomente el equilibrio social y urbano entre el centro y la periferia, entre zonas urbanas y rurales, la protección del medio ambiente, el desarrollo sostenible y la calidad del urbanismo desde el punto de vista estético y paisajístico.

57. En 1953 escribía García de Enterría ("Sobre la naturaleza de la tasa y las tarifas de los servicios públicos", *Revista de Administración Pública*, núm. 12, 1953, p. 156) que nuestra Hacienda municipal estaba alimentada, más que con fórmulas de imposición personal, centradas sobre la capacidad tributaria, con fórmulas preponderantemente de imposición indirecta, todavía de hecho sobre el sistema medieval de arbitrios y portazgos, más o menos disfrazados de tasas, lo que daba un signo regresivo a la totalidad del sistema.

58. L. Barea Vidiella: "Tributos municipales en actuaciones urbanísticas (Tasa por licencia de obras e Impuesto de construcciones)", Granada, Comares, 1991, p. 10.

la hacienda municipal de Barcelona, de 9 de noviembre de 1961, convirtió esta tasa en un arbitrio (artículo 5.1: "De conformidad con los arts. 62 y 79 de la Ley Especial de Barcelona, quedan convertidos en arbitrios los derechos y tasas a que se refiere el art. 400, núms. 5 y 8 de la Ley de Régimen Local"). Por lo tanto, en el municipio de Barcelona, y hasta 1990, no se liquidaba como justificación de unos servicios municipales anteriores a la concesión de la licencia, sino como un impuesto.[59]

Llama la atención que algún distinguido autor[60] afirme que el ICIO resulta de la conversión de dos antiguas tasas municipales: la Tasa por licencia de obras y la Tasa por licencia de apertura de establecimientos, dos tributos de brillante ejecutoria recaudatoria por la acertada elección de la base imponible en las ordenanzas de exacciones desde una perspectiva de ingresos, y que ya habían levantado serias dudas sobre su legalidad y adecuación al principio de capacidad económica, en el aspecto concreto de la elección de los elementos de cuantificación y, principalmente, de la base imponible.

En efecto, la licencia de apertura es sustancialmente diferente de la licencia de obras, dando lugar al devengo de dos tasas diferentes, aun en el caso de que se trate de operaciones simultáneas; sin embargo, es igualmente claro que no tendrán ningún fundamento unas tasas por apertura de establecimientos desproporcionadas con el coste del servicio. Aunque se sostenga que no les afecta el nuevo Impuesto sobre construcciones, la propia creación de este ha de afectar a todas las tasas, impidiendo su desnaturalización.

En la actualidad, ante los problemas que plantea la propia vigencia de la Directiva de servicios, se ha sostenido que alguna solución han de darle el legislador o la doctrina, ya que lo que no tiene sentido es que con la escasez de recursos que ya tienen de por sí los Ayuntamientos, el sustituir el procedimiento de licencia previa por comunicación previa del interesado, vaya a traer consigo una merma en los ingresos tributarios.[61]

Desde luego, los ayuntamientos deben poder exaccionar tasas por todos los servicios que presten y por todas las actividades que realicen en beneficio singularizado de los interesados, pero, en todo caso, la cuantía de las tasas debe ser la que, constitucional y legalmente, corresponda al coste del servicio o actividad (siempre considerados en su conjunto).[62] Si fuere legalmente factible que se excediera tal coste, como no hay norma legal alguna que establezca la cuantía de ese "impuesto indirecto" sobre el exceso, la propia regulación legal sería manifiestamente inconstitucional. La reacción de las entidades locales a una merma de ingresos por aplicación de la Directiva de servicios, habría de consistir en ponerla de manifiesto, y reclamar financiación por otras vías constitucionales y legales o, en su caso, la potenciación de las actuales, por ejemplo, mediante la actualización de los valores catastrales.

Por otra parte, hemos podido leer que "El problema no estará nunca en si se pierde tal o cual ingreso por tasas, cuando existe la amenaza real de pérdida de actividad económica en el municipio".[63] Coincidiendo con la conclusión, la premisa pudiera resultar reveladora de la desnaturalización de las tasas, pues la eliminación de licencias o su sustitución por otras formas de comprobación o control no tiene por qué significar ninguna pérdida de ingresos, sino, en todo caso, una minoración paralela del coste de las actividades administrativas.

No puede negarse que las declaraciones jurisdiccionales sobre las cuantías de las tasas son, en general, "deferentes" con las entidades locales. Solo se

59. *Cfr.* la Memoria del Consell Tributari Municipal de Barcelona de 1989, p. 32.

60. R. Calvo Ortega: "Principios tributarios y reforma de la Hacienda municipal", en *La reforma de las Haciendas Locales*, Lex Nova, Valladolid, 1991, tomo I, p. 36.

61 *Cfr.* M. Pérez: "La aplicación de la Directiva de servicios en el Ayuntamiento de Jerez de la Frontera", Jerez, mayo de 2009. Este interesante trabajo se refiere a las dudas respecto de la posibilidad de exaccionar tasas también cuando la licencia sea sustituida por la comunicación previa o la declaración responsable.

62. La proporción o equivalencia entre coste y rendimiento no puede fijarse en términos individuales sino globales del coste total de mantenimiento del servicio y la tasa devengada (STS de 11 de marzo de 2003). La equivalencia entre coste del servicio e importe estimado de las tasas por la prestación del mismo se refiere a "su conjunto", sin que quepa exigir esa equivalencia en cada liquidación, ni que en cada expediente liquidatorio se incluya un estudio económico particularizado de la adecuación, caso por caso, entre importe de la tasa y coste del servicio prestado, sin perjuicio de que, el referido informe o estudio, sea preciso practicarlo en el expediente de establecimiento del tributo con la aprobación de la Ordenanza y sus tarifas, y que pueda ser reclamado cuando lo que se impugna, directa, o indirectamente a través de un acto de aplicación, es la adecuación a la Ley de la Ordenanza municipal correspondiente (STS de 18 de diciembre de 2000).

63. V. Merino Estrada: "Directiva de servicios y gobiernos locales. La competencia sostenible de las ciudades", obra citada en nota 55, p. 99.

declaran nulas aquellas cuya cuantía se obtiene sin el trascendental informe técnico-económico previsto en el artículo 25 LHL (cuya omisión da lugar a nulidad de pleno derecho, invocable en impugnaciones indirectas de la Ordenanza), o cuando tal informe no cumple los mínimos requisitos legales, dando lugar a desnaturalizaciones palpables de las tasas, por el "exceso reprobable" que supone su cuantía.[64]

3.5.3. Soluciones prácticas

En los casos en que la Ordenanza vigente se haya ajustado a los principios que han quedado expuestos, ni habrá ninguna necesidad de modificación. Es el supuesto de la ya citada Ordenanza fiscal núm. 3.3 para 2009, reguladora de la Tasa por servicios urbanísticos, del Ayuntamiento de Barcelona, donde se recogen los servicios urbanísticos y los actos de prevención y control de actividades, establecimientos e instalaciones.

Salvo en el supuesto de licencia de obras mayores, en que la cuota se obtiene mediante el producto de la superficie de la obra en metros cuadrados por el módulo de 6,52 €/m^2, corregido con los coeficientes que se fijan (1 en obras de nueva planta y ampliación, y 0,7 en obras de rehabilitación o reforma), en los demás supuestos se establecen como tarifas cantidades fijas según los casos. A título de ejemplo:

- Licencia de obras menores: por cada licencia 400,01 €.
- Comunicación de obras menores: por cada comunicación 220,66 €.
- Las licencias de primera ocupación se otorgarán de oficio, sin cargo alguno, una vez comunicada a la Administración la finalización de la obra.
- Tramitación de la certificación de compatibilidad urbanística relativa a las actividades e instalaciones comprendidas en los anexos I y II (II.1 y II.2) del Reglamento de la Ley 3/1998, la tasa a satisfacer, por cada certificación solicitada, es 577,91 €.
- Tramitación simultánea de la autorización municipal y del informe vinculante municipal, correspondientes a las actividades e instalaciones del anexo I del Reglamento de la Ley 3/1998, la tasa a satisfacer, por autorización solicitada, es 2.229,42 €.
- Tramitación de la licencia ambiental correspondiente a las actividades e instalaciones del anexo II (II.1 y II.2) del Reglamento de la Ley 3/1998, la tasa a satisfacer, por cada autorización solicitada, es 1.510,88 €.
- Tramitación de la licencia ordinaria de apertura de establecimiento correspondiente a las actividades y/o instalaciones del anexo III del Reglamento de la Ley 3/1998, incluidas en el anexo III.1 de la Ordenanza municipal de actividades e intervención integral de la Administración ambiental de Barcelona, la tasa a satisfacer, por cada autorización solicitada, es 754,32 €.

64. *Cfr.* la STSJ de Cataluña 1214/2006, de 30 de noviembre de 2006, que anula tanto la liquidación por la llamada Tasa por licencia ambiental como las tarifas de la Ordenanza. La liquidación girada tenía un importe de 105.801,83 euros, equivalentes a 17.603.943 de las antiguas pesetas, que representaba el 40,63% de la totalidad de los costes previstos para el ejercicio. La sentencia sostiene que se ha producido una desnaturalización de la Tasa, al ser su importe irracional, declarando que la Tasa prevista por la Ley lo es exclusivamente para resarcirse de los costes generados por la intervención, y no para allegar recursos adicionales. Se dice al respecto en el fundamento sexto:

"Supone una manifiesta desnaturalización de la tasa de que se trata que su importe sea de más de 105.000 euros cuando el proyecto técnico a que se refiere la Ley, y que hay que 'comunicar' para su comprobación, ha ascendido, según consta probado en los autos, a poco más de 3.200 euros. No resulta racional que el coste de comprobar un proyecto ascienda a una cantidad que multiplica por más de 32 veces el coste del propio proyecto.

"Tal conclusión, además de irracional, es contraria al tenor del art. 24 de la Ley de Haciendas Locales, produciéndose la citada desnaturalización de la tasa por un exceso injustificado, reprobable, notorio y excesivo, porque nunca una simple recepción de una comunicación y documentación, y una esterotipada actividad municipal (en realidad, según el contenido del expediente administrativo, ninguna actividad administrativa distinta de la propia liquidación de la tasa), puede suponer una tasa de más de 17 millones de pesetas. Es un ejemplo típico de los denunciados por la doctrina de frecuentes fenómenos de 'desnaturalización' de la tasa, convirtiéndolo en la práctica en un impuesto indirecto, sin legitimación legal para ello y con resultados injustos de forma patente, pues no cabe permitir la imposición de verdaderos impuestos indirectos sobre el uso de los servicios públicos (SSTS de 11 de junio de 1996, de 6 de febrero de 1995, de 20 de julio de 1994, de 22 de mayo de 1998).

"Y nada tiene que ver con las anteriores conclusiones la autonomía municipal que se invoca en el escrito de oposición a la demanda, pues tal autonomía ha de ejercerse dentro de la ley y de la racionalidad y no permite pretender cobrar unos supuestos costes por unas actividades municipales (recepcionar y comprobar, si es que esta última actividad se produjo, pues nada consta al respecto en el expediente) que exceden en más de 32 veces el coste de unas actividades privadas de mayor envergadura (el propio proyecto). Es cierto que no hay norma legal que limite estas liquidaciones al beneficio particular obtenido, pero sí las hay que las limita al coste del servicio, que bien poco han de guiarse, como se pretende por el Ayuntamiento, por la trascendencia económica de la actividad. Esta última circunstancia tiene que ver con las cuotas de los distintos impuestos, pero no con el importe de las tasas."

Fundación Democracia y Gobierno Local, pág. 29 a 60

• Tramitación de la comunicación previa al inicio de actividad o utilización de las instalaciones correspondientes al anexo III. 2 y 3 de la Ordenanza municipal de actividades e intervención integral de la Administración ambiental de Barcelona, y también por las comunicaciones de apertura de establecimientos destinados a comercio alimentario minorista, con una superficie de venta inferior a 120 m² y una superficie total inferior a 200 m², la tasa a satisfacer, por cada comunicación, es 220,66 €.

Por el contrario, otras ordenanzas (como la anulada por la citada sentencia 1214/2006, de 30 de noviembre de 2006, del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña) establecen, además de cuotas fijas, cantidades por superficie construida, otras por superficie descubierta y otras por Kw., aplicando además índices multiplicadores, sin siquiera adoptar la elemental precaución de señalar topes máximos al resultado de semejantes criterios. En principio, no hay obstáculo a la utilización de criterios como los señalados o cualquier otro, como valores catastrales o cuotas de tarifa del IAE, pero siempre con la debida justificación.[65]

A medio camino se encuentra la propuesta contenida en el modelo-tipo de Ordenanza de la Diputación de Barcelona núm. 20 (Tasa por licencias o la comprobación de actividades comunicadas en materia de urbanismo) para 2010, en cuyo artículo 6.2 se dice: "Cuando la intervención municipal se realiza mediante comunicación previa y comprobación posterior la cuota tributaria será la que resulte de aplicar a la cuota tributaria obtenida de acuerdo con las reglas contenidas en el apartado 1, un porcentaje de reducción del … por ciento."

La solución resulta correcta en cuanto discrimina entre control previo y control posterior, estableciendo una reducción, a concretar por cada entidad local, para el segundo. Obviamente, una solución análoga deberá contenerse en la Ordenanza relativa a actividades, que no se concreta en tales ordenanzas tipo (Ordenanza núm. 21, con los 23 supuestos señalados). La validez en última instancia de la cuantía de la tasa dependerá, en todo caso, de no incurrir en el señalado "exceso reprobable".

Debe añadirse que las ordenanzas fiscales carecen de eficacia retroactiva, lo que obligará a su adaptación a las consecuencias de la Directiva de servicios en cuanto sea posible, para poder exigir las correspondientes tasas.

4. Conclusiones y propuestas básicas

1. Pese a que la Directiva de servicios establece su no aplicación a la fiscalidad ("ámbito tributario" en la Ley 17/2009), su incidencia es indudable en algunos de los tributos locales relacionados con las licencias como régimen de autorización.

2. No se ven afectadas por la aplicación de la Directiva las tasas relativas al escudo de la entidad local o a los taxis, ni tampoco las normas sobre gestión catastral y aquellas que son accesorias o subordinadas de las principales, cuyas menciones a la licencia o licencias han de seguir la misma suerte que las principales a que se refieren.

3. Tampoco tiene incidencia la Directiva en las tasas por utilización o aprovechamiento del dominio público local o por prestación de servicios públicos, ni en las tasas por realización de actividades administrativas referidas a materias o servicios excluidos de aquella.

4. Debe entenderse que la Directiva no afecta al hecho imponible del ICIO, que se mantendrá no solo cuando siga exigiéndose licencia de obras o urbanística, sino también cuando baste la comunicación previa o la declaración responsable, se explicite así o no en la Ordenanza. Sin embargo, la liquidación o autoliquidación provisional que la Ley permite en el momento de la concesión de la licencia, no podrá girarse sino hasta el inicio de la construcción, instalación u obra.

5. El listado del artículo 20.4 LHL es abierto, por lo que en los casos en que, por aplicación de la Directiva,

65. La sentencia 602/2007, de 31 de mayo, del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, anula la Ordenanza sobre una "Tasa por la prestación de los servicios de intervención integral de la Administración municipal en las actividades e instalaciones", en base a que: "No consta en absoluto en el expediente la necesaria 'justificación de la cuantía de la tasa propuesta'. No es que no haya la exigible motivación especialísima que hemos apuntado, sino que nada se dice en lugar alguno del expediente sobre esa justificación. Las tarifas del art. 6 de la Ordenanza carecen de cualquier justificación, en particular cuando incluyen diversas cantidades por metro cuadrado (de lo que se queja especialmente la recurrente, en cuanto Asociación de fabricantes de hormigón preparado), distintas según las actividades de que se trate, pero no en todas, porque para salas de juego, discotecas y bares especiales y para oficinas bancarias y de ahorro, se establecen exclusivamente elevadísimas cuotas fijas. Ni siquiera existen fijados límites o topes máximos para evitar resultados irracionales como resultado de la utilización de parámetros no justificados ni, por ello, mínimamente controlables."

no se otorguen ya licencias, podrá establecerse la correspondiente tasa por las actividades administrativas de control o comprobación posterior en los casos de comunicación previa o declaración responsable. Pero será necesario para ello una específica previsión en la correspondiente Ordenanza fiscal, dado el carácter potestativo de las tasas, ampliando el hecho imponible para aquellos casos diferentes del otorgamiento de licencias. Para el cobro de la tasa será decisivo que se lleve a cabo efectivamente una actividad administrativa de competencia local que justifique el cobro de una tasa, sea por el otorgamiento de la licencia o por el ejercicio, igualmente efectivo, de las facultades de control, comprobación, verificación, inspección e investigación, en los casos de comunicación previa o declaración responsable.

6. Las entidades locales no pueden recaudar por una tasa una cantidad superior, en su conjunto, al coste real, si se conoce a priori, o previsible del servicio o actividad por cuya prestación o realización se exija dicha tasa. Es una consecuencia esencial de la propia naturaleza de las tasas, sin que el régimen constitucional y legal vigente permita la imposición de verdaderos impuestos indirectos sobre el uso de los servicios o actividades públicas. Las llamadas "desnaturalizaciones de las tasas", por incurrirse en "excesos reprobables" en la determinación de sus cuantías, encontrarán en la Directiva un nuevo y potente obstáculo para su mantenimiento. En todo caso, la simplificación de actividades administrativas que supone la Directiva, habrá de trasladarse a la correspondiente reducción de las cuantías en las tasas en que se refleje, que podrá hacerse mediante la aplicación de un porcentaje sobre la tarifa por el otorgamiento de licencias. ■

Fundación Democracia y Gobierno Local, pág. 29 a 60