

CAPÍTULO 10

LAS TASAS POR AUTORIZACIONES ADMINISTRATIVAS PARA LOS EXTRANJEROS EN ESPAÑA ¹

EVA MÁRQUEZ CAMPÓN
Universidad de Sevilla

SUMARIO: I.—Artículo 15: La prohibición de discriminación tributaria por razón de la nacionalidad. 1. *El principio de no discriminación tributaria*. 2. *Breve referencia a la tramitación parlamentaria*. II.—Artículos 44, 45, 46, 47 Y 49 y disposición transitoria tercera: las tasas por autorizaciones administrativas para el trabajo de los extranjeros en España. 1. *Las Tasas por autorizaciones administrativas como categoría tributaria*. 2. *Las Tasas y el principio de reserva de ley tributaria: el carácter orgánico de la Ley; los elementos determinados por Ley: el hecho imponible, el devengo, el sujeto pasivo, la exención, la cuantía, la gestión; la Disposición transitoria tercera*. 3. *Breve referencia a la tramitación parlamentaria*.

I. ARTÍCULO 15: LA PROHIBICIÓN DE DISCRIMINACIÓN TRIBUTARIA POR RAZÓN DE LA NACIONALIDAD

El apartado 11 del artículo primero de la Ley Orgánica 8/2000, de 22 de diciembre, de reforma de la Ley Orgánica 4/2000, de 11 de enero, sobre derechos y libertades de los extranjeros en España ope-

¹ Comentario de los siguientes preceptos de la Ley Orgánica 4/2000, de 11 de enero, sobre derechos y libertades de los extranjeros en España y su integración social (Texto reformado por la Ley Orgánica 8/2000, de 22 de diciembre): artículos 15 (reformado), 44 (antiguo 43, reformado), 45 (antiguo 44, reformado), 46 (antiguo 45, reformado), 47 (nuevo), 48 (nuevo), 49 (nuevo) y la Disposición Transitoria 3.ª de la LO 8/2000.

ra sobre el artículo 15 dos modificaciones: un aparente leve retoque en la redacción del primer párrafo y la supresión del segundo párrafo. Entendemos que el comentario del actual artículo debe contener también las observaciones que nos sugieren estos cambios así como una breve referencia a la tramitación parlamentaria.

1. El principio de no discriminación tributaria

La sujeción de los extranjeros a los mismos impuestos que los españoles no es más que una perífrasis para hacer referencia a dos principios tributarios: el principio de generalidad tributaria y el principio de igualdad ante el impuesto.

El legislador nos quiere recordar la sujeción de todos al sistema tributario diseñado para contribuir al sostenimiento de los gastos públicos (artículo 31.1 de la Constitución): todos están obligados a contribuir, también los extranjeros. Al mismo tiempo, los extranjeros están sujetos al impuesto en la misma medida que lo están los españoles, es decir, se prohíbe la discriminación tributaria en razón de la nacionalidad del contribuyente. En realidad, el artículo 15 no era necesario. No hallamos ningún artículo similar en la antigua Ley de extranjería (Ley Orgánica 7/1985 de 1 de julio sobre derechos y libertades de los extranjeros en España). Su inclusión en la Ley 4/2000 de 11 de enero sobre derechos y libertades de los extranjeros en España y su integración social parece deberse a la intención del legislador de dejar claro que los principios constitucionales de justicia tributaria también son de aplicación cuando los sujetos obligados al pago son extranjeros. Pero, insistimos, ya lo sabíamos. El artículo 31.1 de la Constitución lo introduce implícitamente al someter a todos al deber de contribuir al sostenimiento de las cargas públicas: *Todos contribuirán...*, luego, también los extranjeros. El artículo 2 de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes menciona expresamente el principio de generalidad como mandato al legislador el cual deberá evitar exenciones o beneficios tributarios sin fundamento objetivo en el momento de la elaboración normativa (párrafo primero) y como criterio a seguir por la Administra-

ción y los tribunales en el momento de la aplicación de la ley del impuesto (párrafo segundo). El texto del artículo 2.1 de la Ley 1/1998 se reitera en el artículo 3 de la Ley General Tributaria tras la modificación llevada a cabo por la Disposición Final Primera de la misma Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes.

Centrándonos en el sometimiento de todos, nacionales y extranjeros, al impuesto cabría plantearse si el legislador tributario habría vulnerado tal principio de generalidad al excluir del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, a título de reciprocidad, a determinados extranjeros (artículo 9.4 de la Ley 40/1998) que residen en España por pertenecer a misiones diplomáticas, oficinas consulares, delegaciones y representaciones permanentes, etcétera (artículo 9.2 de la Ley 40/1998). Debe de entenderse, sin embargo, que esta exclusión del Impuesto sobre la Renta no obedece a la condición de extranjeros de estos sujetos², sino a la especial situación en que se hallan estas personas que ciertamente siguen manteniendo el nexo de unión territorial con su país de origen pudiéndose considerar, a los efectos del impuesto, que no se trata de auténticos residentes sino más bien de no residentes. Por ello el artículo 5 b) de la Ley 41/1998, del Impuesto sobre la Renta de Entidades no Residentes afirma que son contribuyentes por este impuesto las personas físicas que son residentes en España por alguna de las circunstancias previstas en el apartado 4 del artículo 9 de la Ley 40/1998, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Otra posible quiebra del principio de generalidad podría verse en los beneficios tributarios previstos para funcionarios y demás agentes de la Comunidad en el artículo 13 del Protocolo sobre los privilegios y las inmunidades de las Comunidades Eu-

² Así, la propia Ley Orgánica 4/2000 sobre derechos y libertades de los extranjeros en España excluye de su ámbito a aquellas personas que residen en España en alguna de las circunstancias descritas en su artículo 2 (miembros o funcionarios de misiones diplomáticas, oficinas consulares, misiones o delegaciones de Organismos Intergubernamentales, Organizaciones o Conferencias Internacionales y sus familiares). La redacción de este precepto sigue intacta tras la Ley Orgánica 8/2000.

ropeas, de 8 de abril de 1965³. La exención de los impuestos nacionales sobre los rendimientos abonados por la Comunidad puede entenderse en cierto modo justificada por la existencia de un gravamen específico como es el Impuesto establecido en beneficio de las comunidades europeas (artículo 13.1 del Protocolo sobre los privilegios y las inmunidades de las Comunidades Europeas, de 8 de abril) y regulado en el Reglamento 260/68/CEE del Consejo, de 29 de febrero de 1968⁴.

Nacionales y extranjeros están sometidos al impuesto pero, además, al mismo impuesto, esto es, se enfrentan al impuesto en condiciones de igualdad. Ello significa que la ley tributaria debe procurar un tratamiento homogéneo de los sujetos obligados sean éstos nacionales o extranjeros eliminando cualquier tipo de discriminación por razón de la diferente nacionalidad de los contribuyentes (igualdad ante la Ley). Del mismo modo debe respetarse el principio de igualdad a la hora de la aplicación de la norma tributaria (igualdad en la aplicación de la Ley). Este principio de igualdad ha de conectarse con el recogido entre los principios de justicia tributaria en el artículo 31.1 de la Constitución, y con el mencionado en los artículos 3 de la Ley General Tributaria y 2.1 de la Ley de Derechos y Garantías del Contribuyente. Debe puntualizarse, sin embargo, que, a diferencia del principio de igualdad contenido en el artículo 31.1 de la Constitución, no parece sostenible que el principio de igualdad ante el impuesto de españoles y extranjeros recogido en el artículo 15 de la Ley 4/2000 sea una concreción del principio general de igualdad del artículo 14 de la Constitución porque éste queda referido expresamente a los españoles⁵.

³ 67/444/CEE, JOCE número 152, de 13 de julio de 1967. Ver también las Normas de Aplicación provisional de las disposiciones de desarrollo del citado Protocolo aprobadas por Canje de Notas de 24 de julio y 24 de octubre de 1996 (BOE de 7 de febrero).

⁴ DO número L 56, de 4 de marzo.

⁵ Esta interpretación se matiza por el Tribunal Constitucional que ha mantenido en reiteradas ocasiones que no siempre puede utilizarse la vía del artículo 14 de la Constitución para recurrir en amparo una vulneración del principio de igualdad del artículo 31.1 (Sentencias 27/1981, 230/1984, 392/1985, 76/1990, 53 y 54/1993, 173/1996, 159/1997, etc.; Autos 301/1985, 392/1985, 97/1993, etcétera.).

Al margen de lo específicamente tributario no hay que olvidar que el artículo 1.1 de la Constitución proclama la igualdad como uno de los valores superiores del ordenamiento jurídico y, sobre todo, que existe un auténtico deber de los poderes públicos de promover las condiciones para que la igualdad del individuo y de los grupos en que se integra sea real y efectiva contenido en el artículo 9.2 de la Constitución. En la misma línea se situaría la prohibición de discriminación del artículo 12 del Tratado de Roma⁶ que, en virtud del artículo 96 de la Constitución, forma parte del ordenamiento interno.

El Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea se ha referido a la igualdad de tratamiento fiscal entre residentes de diferente nacionalidad en la Sentencia de 14 de febrero de 1995, Finanzamt Köln-Altstadt/Roland Schumacker⁷ negando que se permita «a un Estado Miembro, en materia de percepción de impuestos directos, dispensar al nacional de otro Estado Miembro que, habiendo hecho uso de su derecho de libre circulación, ejerce una actividad por cuenta ajena en el territorio del primer Estado, un trato menos favorable que el dispensado a un nacional propio que se encuentre en la misma situación». Otros pronunciamientos del Tribunal de Justicia que inciden en el principio de no discriminación fiscal son las Sentencias de 26 de enero de 1993, H. Werner/Finanzamt⁸, 1 de julio de 1993, Metalsa⁹, 13 de julio de 1993, Commerzbank¹⁰, 12 de abril de 1994,

⁶ Según el artículo 12 (antiguo artículo 6) del Tratado constitutivo de la Comunidad Europea firmado en Roma el 25 de marzo de 1957 en la versión consolidada tras la modificación llevada a cabo por el artículo 2.6 del Tratado de Amsterdam de 2 de octubre de 1997 (Instrumento de Ratificación de 23 de diciembre de 1998 (BOE de 7 de mayo de 1999): «En el ámbito de aplicación del presente tratado, y sin perjuicio de las disposiciones particulares previstas en el mismo, se prohibirá toda discriminación por razón de nacionalidad.

El Consejo, con arreglo al procedimiento previsto en el artículo 251, podrá establecer la regulación necesaria para prohibir dichas discriminaciones».

⁷ C-279/93, Recopilación página I-225. Este pronunciamiento es la resolución de una cuestión prejudicial sobre el alcance del antiguo artículo 48 del Tratado de Roma, actualmente artículo 39 [versión consolidada por el artículo 6.1.30 a) del Tratado de Amsterdam] sobre libre circulación de trabajadores.

⁸ C-112/91, Recopilación página I-429.

⁹ C-312/91, Recopilación página I-3751.

¹⁰ C-330/91, Recopilación página I-4017.

Halliburton Services/Staatsecretaris van financiën¹¹, 11 de agosto de 1995 G. H. E. J. Wielocks/Inspecteur der directe belastingen¹² y 14 de septiembre de 1999 Gschwind/Finanzamt¹³.

El artículo 24 del Modelo de Convenio sobre la Renta y el Patrimonio de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo (1997) contiene una prohibición de discriminación tributaria entre nacionales y extranjeros bastante parecida a la del artículo 15 de la Ley Orgánica de derechos y libertades de los extranjeros en España. El Modelo de Convenio prohíbe que los extranjeros, sean o no residentes de uno de los estados contratantes, se sometan al impuesto en cualquiera de los estados contratantes en condiciones diferentes o más gravosas que los nacionales de dichos estados¹⁴. El artículo 24 del Modelo de Convenio aclara que los sujetos comparados (nacional y extranjero) han de hallarse en la misma situación en cuanto a la residencia. El legislador español no incluye tal previsión en el artículo 15 de la Ley 4/2000 olvidando que la obligación tributaria surge para todos con la realización del hecho imponible independientemente de la nacionalidad del sujeto pasivo. Otra cosa será el carácter de residente o no del sujeto que realiza el presupuesto fáctico de la norma tributaria. Una vez nos hallamos ante la misma categoría de sujeto (residente o no residente) queda vetado por el principio de igualdad ante el impuesto el tratamiento dispar entre el extranjero y el nacional. Otro posible planteamiento, que sólo indirectamente podría desembocar en una discriminación por razón de nacionalidad¹⁵, es el que hace el Tri-

¹¹ C-1/93, Recopilación página I-1137.

¹² C-80/94, Recopilación página I-2493.

¹³ C-391/97, Recopilación página I.

¹⁴ Según el artículo 24 (no discriminación): *Los nacionales de un estado contratante no pueden someterse en otro estado contratante a obligaciones tributarias diferentes o más gravosas que aquéllas a las que están sometidos los nacionales de ese otro estado que se hallen en la misma situación en lo que se refiere a la residencia. Esta disposición también se aplica, salvando lo dispuesto en el artículo 1, a las personas que no son residentes en ninguno de los dos o más estados contratantes.*

¹⁵ El Tribunal de Justicia ha afirmado en varias ocasiones que la diferencia de tratamiento tributario entre residentes y no residentes puede provocar una violación de la prohibición de discriminación por razón de nacionalidad del artículo 39 (antiguo artículo 48) del Tratado (Schumacker, apartados 21 a 26; Wielockx, apartado 16 y Gschwind, apartado 20).

bunal de Justicia en su Sentencia de 14 de septiembre de 1999: la discriminación entre la imposición sobre la renta de residentes y no residentes que se hallen en una situación comparable a los primeros por obtener en el estado de no residencia la mayor parte de sus rendimientos¹⁶. Nuestro ordenamiento tributario ha incluido una interesante norma en este sentido. Nos referimos al artículo 33 de la Ley 41/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de no residentes y a su desarrollo reglamentario en los artículos 8 a 11 del Real Decreto 326/1999, de 26 de febrero donde se establece la posibilidad para no residentes comunitarios¹⁷, que obtengan en España la mayor parte de su renta, de tributar según las normas del Impuesto sobre la Renta de las personas físicas sin perder por ello su condición de no residentes.

Así, el artículo 8 de la Ley 40/1998, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas afirma que es contribuyente toda persona física que sea residente. Y se es residente cuando se permanece en territorio nacional más de 183 días del año natural o cuando radique en dicho territorio el núcleo principal o base de las actividades o intereses económicos, de forma directa o indirecta (artículo 9.1 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las personas físicas). Idéntico criterio de la residencia en territorio español sigue el artículo 8 de la Ley 43/1995, del Impuesto de Sociedades y el artículo 5 de la Ley 19/1991, del Impuesto sobre el Patrimonio. Del mismo modo, pero en negativo, el artículo 5 de la Ley 41/1998, del Impuesto sobre la Renta de Entidades no Residentes configura como contribuyentes a las personas físicas o jurídicas no residentes en territorio español¹⁸. Ciertamente,

¹⁶ Sobre la cuestión ver M. WERT, «Régimen fiscal de los no residentes y principio de no discriminación», REF, número 203, febrero/2000, pp. 151 a 156.

¹⁷ Se trata de un régimen opcional para personas físicas no residentes en España pero residentes en un Estado miembro de la Unión Europea cuando al menos el 75% de su renta procede de rendimientos del trabajo o rendimientos de la actividad económica obtenidos en nuestro país.

¹⁸ El concepto de residente utilizado por el legislador español es idéntico al del artículo 4 del Modelo de Convenio de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo: *En el sentido del presente convenio la expresión «residente en un estado contratante» designa a toda persona que, en virtud de la legislación de ese estado está sujeta a los tributos de ese estado, en razón de su domicilio, su sede de dirección o cualquier otro criterio de naturaleza*

dejando al margen los supuestos excepcionales recogidos en los artículos 8 b) de la Ley 40/1998 y 5 b) de la Ley 41/1998, nada se dice acerca de la nacionalidad de los contribuyentes que, por consiguiente, debe entenderse puede ser nacional o extranjera.

En definitiva, la condición de residencia no es exclusiva de los nacionales españoles como tampoco lo es la de no residencia para los extranjeros. Esta dualidad normativa o, si se quiere, tributaria no vulnera la prohibición de discriminación del artículo 15 que comentamos ya que se fundamenta en un criterio que nada tiene que ver con la nacionalidad. Lo que la Ley 4/2000 prohíbe es que nacionales y extranjeros se vean sometidos a impuestos distintos por la simple tenencia o carencia de un estatuto jurídico tan ajeno a la configuración constitucional del deber de contribuir como es la nacionalidad.

El criterio de residencia tributaria no debe ser confundido con las distintas situaciones de los extranjeros recogidas en el Capítulo II del Título II de la Ley 4/2000. Un extranjero en situación de estancia (artículo 30) no podrá ser residente en España según el criterio de la permanencia del artículo 9. 1 a) de la Ley del Impuesto sobre la Renta (salvo que se pueda presumir la residencia en virtud del artículo 9.1 *in fine*) porque lo máximo que podría permanecer en territorio nacional bajo esta denominación administrativa sería 180 días (90 días prorrogables a otros 90). La situación de residencia temporal descrita en el artículo 31 de la Ley 4/2000 puede conllevar residencia tributaria sólo si el periodo de autorización de permanencia en España concedido al extranjero excede de 183 días. Únicamente la situación de residencia permanente del artículo 30 conlleva la residencia desde el punto de vista tributario. Ni que decir tiene que aunque el extranjero no se hallase en ninguna de las tres situaciones administrativas anteriores podría resultar residente en España por aplicación del artículo 9.1 b) de la Ley 40/1998.

análoga y se aplica también a las subdivisiones políticas y territoriales de ese estado. En ningún caso se incluyen en esta expresión las personas que exclusivamente están sujetas al impuesto de ese Estado por las rentas obtenidas cuya fuente se localice en el territorio de ese Estado o por el patrimonio del que sean titulares que esté situado en dicho territorio.

La introducción de la expresión «... con carácter general...» aclara que también se gravará por los impuestos españoles la renta obtenida por el extranjero fuera de España cuando se trate de un residente. Con ello la Ley 8/2000 corrige el defecto que contenía la letra original del artículo 15 según la cual la igualdad de tratamiento tributario con el nacional se circunscribía a los ingresos obtenidos por el extranjero en España¹⁹. Esta primera redacción del artículo reducía el ámbito de actuación del principio de no discriminación tributaria exclusivamente a extranjeros no residentes. El legislador olvidaba que una persona física residente (nacional o extranjero) deberá someter al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas su renta mundial, es decir, toda la renta obtenida en España o en el extranjero (artículo 2.1 de la Ley 40/1998). Sin embargo, una persona física no residente (nacional o extranjero) deberá someter al Impuesto sobre la Renta de las Entidades no Residentes sólo la renta obtenida en España o imputable al establecimiento permanente situado en territorio español (artículos 11.1 y 14.1 de la Ley 41/1998).

Este es el sentido en el que el artículo 15 salva la aplicabilidad de los acuerdos sobre doble imposición internacional. Estos acuerdos, más conocidos como Convenios de Doble Imposición, son consecuencia de la necesidad de corregir la sobre imposición que pueden sufrir determinadas rentas por obtenerse por un residente de un estado A en otro estado B. En efecto, la relación arriba descrita que se establece entre residencia y tributación global o mundial así como la que se da entre no residencia y tributación parcial o nacional puede provocar intersecciones normativas: la ley del impuesto del estado A sujeta toda la renta de sus residentes, incluso la que éstos hayan podido obtener fuera de sus fronteras; la ley del impuesto del estado B grava a los no residentes por la renta obtenida en su territorio. España tiene suscritos 37 Convenios de Doble Imposición en los cuales se sigue el Modelo de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo que

¹⁹ El artículo 15 de la Ley Orgánica 4/2000, de 11 de enero se refería exclusivamente a «los ingresos obtenidos en España y a las actividades desarrolladas en la misma» por el extranjero.

en su artículo 23 A determina los métodos posibles para corregir el efecto de doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y patrimonio (imputación y exención).

La segunda modificación que la Ley Orgánica 8/2000 realiza sobre el texto original del artículo 15 es la supresión del párrafo segundo²⁰. Entendemos, sin embargo, que dicha desaparición no conlleva una alteración del contenido del precepto. En realidad, el párrafo segundo del artículo 15 no decía nada que no supiéramos, simplemente realizaba una remisión a las normas que, de forma sustantiva, regulan la aplicabilidad del principio de libre circulación de capitales y declaraba el compromiso del Gobierno a facilitar la efectividad del mismo.

Ciertamente, el derecho de los extranjeros a transferir fuera del territorio nacional los ingresos y ahorros obtenidos en España suponía una adaptación del principio de libertad de circulación de capitales ya existente en el plano comunitario. El artículo 15.2 era, además, confuso ya que no distinguía en función del destino intracomunitario o extracomunitario de las rentas. Pero, como decimos, la obviedad del precepto permitía su interpretación a la luz de las disposiciones comunitarias relativas a este principio. Dentro del Título III dedicado a la libre circulación de personas, servicios y capitales, el Tratado Constitutivo de la Comunidad Europea consagra todo el Capítulo IV (artículos 56 a 60 en la versión consolidada dada por el artículo 6.I.39 del Tratado de Amsterdam) a la libre circulación de capitales y pagos. El artículo 56 del Tratado Constitutivo de la Comunidad²¹ reco-

²⁰ Según el párrafo segundo del artículo 15 de la Ley Orgánica 4/2000, de 11 de enero «Los extranjeros tendrán derecho a transferir sus ingresos y ahorros obtenidos en España a su país o a cualquier otro, conforme a los procedimientos establecidos en la legislación española y de conformidad con los acuerdos internacionales aplicables. El Gobierno adoptará las medidas necesarias para facilitar dichas transferencias.»

²¹ «Artículo 56 (antiguo artículo 73B):

1. En el marco de las disposiciones del presente capítulo, quedan prohibidas todas las restricciones a los movimientos de capitales entre Estados Miembros y entre Estados Miembros y terceros países.

2. En el marco de las disposiciones del presente capítulo, quedan prohibidas cualesquiera restricciones sobre los pagos entre Estados Miembros y entre Estados Miembros y terceros países.»

ge este principio y lo predica no sólo de los movimientos de capitales entre Estados Miembros, sino también entre los movimientos de capitales entre Estados Miembros y terceros países. El principio de libre circulación de capitales encuentra su máxima expresión en el ámbito de los movimientos intracomunitarios como se desprende de la idea expresada en el artículo 2 del Tratado de la Unión que enumera entre los objetivos de la Unión el de mantener y desarrollar la Unión como un espacio de libertad, seguridad y justicia y el de reforzar los derechos e intereses de los nacionales de sus Estados Miembros, mediante la creación de una ciudadanía de la Unión²².

La libre circulación de capitales y pagos referida a los intercambios con terceros países debe ser interpretada en el marco de los artículos 57 a 60 del Tratado Constitutivo de la Comunidad que delimitan minuciosamente el alcance de este principio. Dejando al margen los supuestos excepcionales descritos en los artículos 59 y 60, no constituye una negación de la libre circulación de capitales con terceros estados la posible existencia de restricciones impuestas por el Derecho nacional de algún Estado Miembro o por el propio Derecho Comunitario (artículo 57.1). De hecho el Consejo, aunque procurando alcanzar el objetivo de la libre circulación de capitales entre Estados Miembros y terceros países en el mayor grado posible, podrá adoptar medidas relativas a determinados movimientos de capitales si bien se exige unanimidad en caso de que tales medidas supongan un retroceso respecto de la liberalización contemplada en la legislación comunitaria sobre movimientos de capitales con destino a terceros países o procedentes de ellos (artículo 57.2). Esta libertad de circulación de los capitales no impide a los Estados Miembros, al margen de aplicar su normativa tributaria en razón de la residencia de los sujetos o del lugar en el que se produzca la inversión de los capitales, establecer obligaciones formales de declaración o información de los movimientos de capitales ya sea con fines estadísticos, de orden público o

²² Artículo 2 (antiguo artículo B) de la versión consolidada del Tratado de la Unión Europea firmado en Maastricht el 7 de febrero de 1992 según la redacción dada por el artículo 1.5) del Tratado de Amsterdam.

de seguridad²³ (artículo 58.1). Ahora bien, como se encarga de aclarar el apartado 3 de artículo 58 del Tratado, aquéllas no deberán constituir ni un medio de discriminación arbitraria ni una restricción encubierta de la libre circulación de capitales y pagos tal y como la define el artículo 56.

2. Breve referencia a la tramitación parlamentaria

Durante todo el procedimiento de elaboración y aprobación de la Ley Orgánica 4/2000 el texto del artículo 15 permaneció inalterable pese a la novedad que constituía este artículo respecto a la antigua Ley Orgánica 7/1985. Ésta sólo contenía un artículo 4 que hacía una genérica remisión a los derechos y libertades reconocidos en el Título I de la Constitución. Tampoco se vio afectado el texto originario por la agitada tramitación parlamentaria que tuvo la Ley de derechos y libertades de los extranjeros en España²⁴. La nueva redacción del artículo 15 tampoco ha tenido una tramitación agitada. Pasando por

²³ Así la Ley 40/1979 de 10 de diciembre de control de cambios (Boletín Oficial del Estado de 13 de diciembre) o la normativa comunitaria sobre el blanqueo de capitales.

²⁴ No se plantea ninguna enmienda sobre este artículo en el informe de la Ponencia de la Comisión Constitucional de la que parte la Proposición de Ley Orgánica aprobándose el texto por unanimidad (Diario de sesiones. Congreso de los Diputados, Comisiones, número 795, de 10 de noviembre de 1999, p.23693). Lo mismo cabe decir del debate del Pleno (Diario de sesiones. Congreso de los Diputados, Pleno, número 277, de 25 de noviembre de 1999, p. 14947 y Boletín Oficial de las Cortes Generales, Congreso de los Diputados, serie B, número 330-5, de 30 de noviembre de 1999, p. 33). Es de subrayar, además, pese a las importantes divergencias que presentan los textos del Senado (Boletín Oficial de las Cortes Generales, Senado, serie III B, número 44-g, de 22 de diciembre de 1999, p. 83) y el finalmente aprobado por el Congreso (Boletín Oficial de las Cortes Generales, Congreso de los Diputados, serie B, número 330-7, de 29 de diciembre de 1999, p. 83, corrección de errores Boletín Oficial de las Cortes Generales, Congreso de los Diputados, serie B, número 330-8, de 20 de enero de 2000, p. 97), que en el texto que propone el Senado la redacción del artículo 15 permanece inalterable puesto que ninguna de las 112 enmiendas presentadas por el grupo parlamentario popular al texto del proyecto aprobado por la Cámara baja se refería a esta disposición (Diario de sesiones. Senado, Pleno, número 156, de 16 de diciembre de 1999, p. 7607).

alto la pueril modificación sugerida en la enmienda 119²⁵ y dejando al margen las enmiendas a la totalidad, sólo la enmienda número 24 se refiere la supresión total del artículo²⁶. No obstante, el rechazo de todas estas enmiendas ha mantenido inalterable el texto del Congreso²⁷. En el Senado no se plantea ninguna enmienda²⁸ por lo que el artículo 15 termina siendo aprobado con idéntica redacción²⁹.

II. ARTÍCULOS 44, 45, 46, 47, 48 Y 49 Y DISPOSICIÓN TRANSITORIA TERCERA: LAS TASAS POR AUTORIZACIONES ADMINISTRATIVAS PARA EL TRABAJO DE LOS EXTRANJEROS EN ESPAÑA

1. Las Tasas por autorizaciones administrativas como categoría tributaria

El Capítulo IV del Título II de la Ley de derechos y libertades de los extranjeros en España se dedica íntegramente al establecimiento de un tributo al que el legislador califica dentro de la categoría de las tasas.

El actual concepto de tasa procede de la importante Sentencia del Tribunal Constitucional 185/1995 de 14 de diciembre. En ella el Tribunal Constitucional, al extraer del concepto de precio público las prestaciones patrimoniales de carácter público, redefinió el concepto de tasa contenido en el artículo 26.1.a) de la Ley General Tributaria, en el artículo 6 de la Ley de Tasas y Precios Públicos y en el artículo 20 de la Ley de Haciendas Locales. Los precios públicos que aban-

²⁵ Boletín Oficial de las Cortes Generales, Congreso de los Diputados, serie A, número 12-5, de 18 de octubre de 2000, p. 59.

²⁶ Boletín Oficial de las Cortes Generales, Congreso de los Diputados, serie A, número 12-5, de 18 de octubre de 2000, p. 35.

²⁷ Boletín Oficial de las Cortes Generales, Congreso de los Diputados, serie A, número 12-10, de 29 de noviembre de 2000, p. 172.

²⁸ Boletín Oficial de las Cortes Generales, Senado, serie II número 9-g, de 19 de diciembre de 2000, p. 95.

²⁹ Boletín Oficial de las Cortes Generales, Senado, serie II número 9-c, de 4 de diciembre de 2000, pp. 29 y ss.

donan esta denominación por presentar la nota de la coactividad quedan ahora enmarcados, como prestaciones patrimoniales de carácter público, en la idea de tasa. Esta remisión al concepto de tasa de los precios públicos «coactivos» se debe a la conexión de las definiciones de tasa y precio público que establecía el artículo 6 de la Ley 8/1989 de Tasas y Precios Públicos³⁰. Ello no implica la equiparación de ambos conceptos ya que, como el mismo Tribunal se encarga de aclarar, las tasas junto con los impuestos y las contribuciones especiales son tributos y constituyen sólo una especie dentro del género de las prestaciones patrimoniales de carácter público que es un concepto más amplio³¹.

El artículo 26.1 a) de la Ley General Tributaria, en la redacción dada por la Ley 25/1998 de 13 de julio de modificación del Régimen Legal de las Tasas Estatales y Locales y de Reordenación de las Pres-

³⁰ Así lo entiende el Tribunal Constitucional en el FJ. 1.º: «Esta nueva figura legal de ingreso público nace, a partir de la aplicación de un nuevo criterio de clasificación de las categorías tributarias precedentes, de la división de la anterior figura de la tasa, de la que asume parte de lo que había sido su contenido tradicional». Creemos que es este el sentido en que el Tribunal Constitucional equipara los precios públicos que son prestaciones patrimoniales de carácter público con los tributos (tasas) en su reciente pronunciamiento de 16 de diciembre de 1999 (STC 233/1999, FJ. 18). No compartimos la opinión de PALAO ya que el Constitucional no identifica sin más las prestaciones patrimoniales de carácter público con los tributos sino a los precios públicos que son verdaderas prestaciones patrimoniales de carácter público que es distinto. Ver «Lo más destacado de la Sentencia del Tribunal Constitucional 233/1999, de 16 de diciembre, sobre la Ley de Haciendas Locales», Revista de Estudios Financieros, número 204, marzo de 2000, p. 148.

³¹ «El artículo 31.3 C.E., apartándose de lo que era tradicional en nuestros textos constitucionales y legales —en los que el objeto de la reserva de ley se establecía por referencia a categorías tributarias concretas—, no recurre explícitamente a ninguna de las figuras jurídicas existentes en el momento de la elaboración y aprobación de la Constitución, ni tampoco utiliza el concepto genérico de tributo, sino la expresión más amplia y abierta de «prestación patrimonial de carácter público» (FJ. 3.º). Así, en la Sentencia 182/1997 de 28 de octubre el Tribunal Constitucional califica como prestación patrimonial de carácter público el pago por el empleador de prestaciones de invalidez laboral transitoria (ILT) a sus trabajadores por concurrir la nota de coactividad y presentar «una inequívoca finalidad de interés público» aunque no se trate de un ingreso público (FJ. 15).

taciones Patrimoniales de Carácter Público³², afirma que «Tasas son aquellos tributos cuyo hecho imponible consiste en la utilización privativa o aprovechamiento especial del dominio público, en la prestación de servicios o en la realización de actividades en régimen de Derecho público que se refieran, afecten o beneficien de modo particular al sujeto pasivo, cuando se produzca cualquiera de las circunstancias siguientes:

Primera: Que los servicios o actividades no sean de solicitud voluntaria para los administrados. A estos efectos no se considerará voluntaria la solicitud por parte de los administrados:

Cuando venga impuesta por disposiciones legales o reglamentarias.

Cuando los bienes, servicios o actividades requeridos sean imprescindibles para la vida privada o social del solicitante.

Segunda: Que no se presten o realicen por el sector privado esté o no establecida su reserva a favor del sector público conforme a la normativa vigente.»

Las tasas por autorización administrativa encajan en esta definición ya que se trata de prestaciones patrimoniales de carácter público que se exigen al sujeto por ser el receptor particular de un servicio administrativo (autorización, permiso de trabajo o residencia, tarjeta de estudios, documento de identidad o visado) cuya solicitud se convierte en coactiva en el momento en que se configura la autorización administrativa como un imperativo legal (artículo 36.1) cuya ausencia imposibilita al sujeto el ejercicio de un derecho esencial o imprescindible para la vida como es el trabajo o bien acarrea responsabili-

³² Esta Ley se encargó de la traducción positiva de la nueva doctrina constitucional acerca de las categorías tributarias y demás prestaciones patrimoniales públicas coactivas. La adaptación al pronunciamiento constitucional supuso la nueva redacción de los preceptos dedicados a las tasas y a los precios públicos no sólo en el ámbito estatal (Ley General Tributaria, la Ley de Tasas y Precios Públicos) sino también en el autonómico (Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas, Estatutos de Autonomía y demás Leyes autonómicas sobre la materia) y en el local (Ley de Haciendas Locales). En este sentido el último pronunciamiento del Tribunal Constitucional sobre la Ley 8/1989 (Sentencia 233/1999 de 28 de diciembre) llega tarde ya que el único precepto que ha declarado inconstitucional (artículo 45.1) presenta desde 1998 una redacción conforme a la nuevos conceptos de precio público y tasa (FJ. 1 y primer apartado del Fallo).

dades al empleador [artículos 36. 3 y 54. d) de la Ley 4/2000] o al propio extranjero [(artículos 52 b), 52 c), 53 a) y 53 b) de la Ley 4/2000]. A lo anterior habría que añadir la presencia en esta figura tributaria de una «finalidad de interés público» (control del mercado laboral extranjero, evitar abusos por parte de los empleadores, frenar las contrataciones ilegales o las explotaciones de mano de obra extranjera, etcétera) nota con la que, en su doctrina más reciente, el Tribunal Constitucional completa en concepto de prestación patrimonial de carácter público³³. Así, el artículo 13 de la Ley de Tasas y Precios Públicos, al enumerar distintos supuestos de servicios o actividades administrativas que generan una prestación tributaria llamada tasa, menciona expresamente «la tramitación o expedición de licencias, visados, matrículas o autorizaciones administrativas»³⁴. Igualmente el artículo 20.4 de la Ley 39/1988 Reguladora de las Haciendas locales nombra, entre otros ejemplos de prestaciones de servicio o de realización de actividades administrativas de competencia local susceptibles de ser gravados con tasas, los «documentos que expidan o que entiendan las Administraciones o autoridades locales, a instancia de parte». En este sentido, el artículo 44.2 de la Ley Orgánica que comentamos no es más que la especificación de los diferentes tipos de documentos cuya expedición o concesión obligan al pago de la tasa.

2. Las Tasas y el principio de reserva de ley tributaria: el carácter orgánico de la Ley; los elementos determinados por Ley: el hecho imponible, el devengo, el sujeto pasivo, la exención, la cuantía, la gestión; la Disposición transitoria tercera

Estas prestaciones patrimoniales de carácter público que son, además, tasas y, por consiguiente, tributos deben cumplir las exigencias constitucionales de legalidad (artículos 31.3 y 133.1 de la Constitución).

³³ FJ. 15 de la Sentencia del Tribunal Constitucional 182/1997.

³⁴ Artículo 13. a) de la Ley 8/1989 de Tasas y Precios Públicos tras la modificación operada por la Ley 25/1998.

La Ley 8/2000 supone la modificación de la Ley 4/2000 también en lo que respecta al rango de los seis artículos dedicados al establecimiento y la regulación de las tasas por autorizaciones administrativas ya que Disposición final primera los excluye del ámbito orgánico. En la primera redacción de la Ley 4/2000 el establecimiento de estas tasas no sólo se había realizado «con arreglo a la ley» o «mediante ley», sino que se había empleado nada más y nada menos que una ley orgánica. La primera cuestión que se nos ocurre es la de si esto era necesario: ¿tenía que establecerse esta tasa por autorizaciones administrativas de trabajo para extranjeros en una ley orgánica? La respuesta es negativa. Si bien es cierto que la Constitución ordena el carácter orgánico de ciertas materias financieras como es el caso de las competencias financieras de las Comunidades Autónomas, las normas de resolución de conflictos y las posibles formas de colaboración financiera entre éstas y el Estado (artículo 157.3 de la Constitución), o el Tribunal de Cuentas (artículo 136.4), el artículo 81 de la Constitución no menciona entre los temas reservados a ley orgánica los tributos³⁵.

Evidentemente una norma que regula los derechos y las libertades de los extranjeros en España debe revestir el carácter de orgánico según el artículo 81.1 de la Constitución, pero ello no implica que todo el contenido de tal regulación sea sustancialmente orgánico³⁶. El Tribunal Constitucional admite la regulación dentro de una determinada ley orgánica de «materias conexas», es decir, cuestiones no reservadas a ley «pero que en atención a razones de conexión temá-

³⁵ El artículo 81.1 de la Constitución otorga carácter orgánico a las leyes de desarrollo de los derechos fundamentales y de las libertades públicas, las que aprueben los Estatutos de Autonomía, el régimen electoral general y las demás previstas en la Constitución. No cabe entender de ningún modo que las normas tributarias desarrollen los derechos fundamentales y libertades públicas del Capítulo II del Título I de la Constitución (FJ.2 de la Sentencia del Tribunal Constitucional 6/ 1982, FJ.2 a) de la 76/1983 y FJ.3 c) de la 67/1985), entre otras razones, por la diferente ubicación del deber de contribuir del artículo 31. Otra cosa es que la regulación de materia financiera pueda dar lugar a una injerencia en estos derechos fundamentales como es el caso de los delitos económicos descritos en el Código Penal (artículos 305 a 310 de la Ley Orgánica 10/1995 de 23 de noviembre).

³⁶ Sentencias del Tribunal Constitucional 5/1981, 76/1983, 160/1987, 127/1994.

tica o de sistematicidad o de buena política legislativa considere oportuno (el legislador) incluir junto a las materias estrictamente reservadas a ley orgánica»³⁷. La legitimidad de esta invasión de competencias³⁸ se condiciona a la eliminación del efecto de «congelación de rango»³⁹ por «la propia ley orgánica en relación con alguno de sus preceptos, indicando cuáles de ellos contienen sólo materias conexas y pueden ser alterados por una ley ordinaria de las Cortes Generales o, en su caso, por leyes de las Comunidades Autónomas» o por el mismo Tribunal Constitucional⁴⁰. La Ley 4/2000 establecía la exclusión de materias en la Disposición final cuarta que aclaraba que «los preceptos contenidos en los artículos 10, 12, 13 y 14 no tie-

³⁷ FJ. 21 b) de la Sentencia del Tribunal Constitucional 5/1981.

³⁸ Según el Tribunal Constitucional la relación entre la ley orgánica y la ordinaria no es de jerarquía, sino de competencia: «las leyes orgánicas y ordinarias no se sitúan, propiamente, en distintos planos jerárquicos, sino, sobre todo, porque las primeras quedan constitucionalmente informadas por un principio de especialidad, de tal modo que no podrán extender su normación más allá del ámbito que en cada caso les haya sido reservado, sin perjuicio de la eventual incorporación de normas ordenadoras de materias «conexas»», FJ. 3 de la Sentencia 137/1986. Por ello «si es cierto que existen materias reservadas a leyes orgánicas también lo es que las leyes orgánicas están reservadas a estas materias y que por tanto sería disconforme con la Constitución la ley orgánica que invadiera materias reservadas a una ley ordinaria», FJ. 21 a) de la Sentencia 5/1981. En el mismo sentido las Sentencias 160/1987 (FJ.2), 142/1993 (FJ.2.1) y 127/1994 (FJ. 3.A.a).

³⁹ Al margen de compartir las tesis materialistas o de la relación competencial entre ley ordinaria y ley orgánica, no hay que olvidar que el juego de las mayorías dota de mayor fuerza de consenso a la ley orgánica (mayoría absoluta) que a la ley ordinaria (mayoría simple) con lo que nos resulta difícil aceptar que mediante una ley ordinaria se pudiera derogar, reformar o simplemente incidir sobre cuestiones reguladas por consenso en ley orgánica aunque no se trate de cuestiones estrictamente amparadas en la reserva del artículo 81.1 de la Constitución y no hayan sido excluidas expresamente por el legislador.

⁴⁰ FJ. 21 de la Sentencia del Tribunal Constitucional 5/1981. También en el FJ. 51 de la Sentencia 76/1983: «Este Tribunal, (...) ha mantenido que la ley orgánica puede contener preceptos no orgánicos relativos a materias conexas. Asimismo ha señalado que, como la inclusión produce la congelación de rango salvo excepción expresa, el legislador debe precisar en la ley orgánica cuáles sean tales preceptos no orgánicos, sin perjuicio de la competencia de este Tribunal para concretarlos mediante sentencia, en caso de impugnación de la ley». En el FJ. 8 de la Sentencia 185/1995 el Tribunal Constitucional pone en práctica esta teoría.

nen carácter orgánico»⁴¹. Aplicando la doctrina constitucional arriba descrita y puesto que nada se decía respecto a los artículos 43, 44 y 45⁴², parecería que el legislador ratificaba el contenido orgánico de estos preceptos.

No podemos aceptar como válida tal conclusión sobre todo cuando es el propio Tribunal el que aboga por un criterio de interpretación estricto⁴³ de las materias orgánicas y afirma que «la ley orgánica sólo puede incluir preceptos que excedan del ámbito estricto de la reserva cuando su contenido desarrolle el núcleo orgánico y siempre que constituyan un complemento necesario para su mejor inteligencia debiendo en todo caso el legislador concretar los preceptos que tienen tal carácter»⁴⁴ de manera que «la normación de las materias ajenas a las mismas no goza definitivamente de la fuerza pasiva inherente a dicha clase de leyes aunque se incluya en ellas»⁴⁵.

El establecimiento de la tasa por autorización de trabajo para los extranjeros no podía considerarse un complemento necesario del contenido de la Ley 4/2000 ni desarrollo del núcleo orgánico de los derechos y libertades fundamentales de los extranjeros en España, en definitiva no nos hallábamos ante materia sustancialmente orgánica y por tanto su regulación por ley orgánica no le confería la fuerza pasiva inherente a dicha clase de leyes. La reforma de los artículos dedicados a las tasas en la Ley Orgánica 4/2000 llevada a cabo a través de preceptos que, según la Disposición final primera de la Ley Orgánica 8/2000 carecen de rango orgánico es prueba de ello. La po-

⁴¹ Se refieren a derechos que no se califican por la Constitución como derechos fundamentales y libertades públicas (sección 1.ª del Capítulo II del Título I) sino como derechos y deberes de los ciudadanos (sección 2.ª del Capítulo II) o dentro de los principios rectores de la política social y económica (Capítulo III): derecho al trabajo y a la Seguridad social, derecho a la asistencia sanitaria, derecho a ayudas en materia de viviendas, derecho a Seguridad social y servicios sociales.

⁴² La omisión podemos afirmar que es intencionada si tenemos en cuenta que el texto del Senado, finalmente rechazado en el Congreso, sí mencionaba como preceptos no orgánicos a los contenidos en el Capítulo IV del Título II.

⁴³ FJ. 2 de la Sentencia 160/1987.

⁴⁴ FJ. 51 de la Sentencia 76/1983.

⁴⁵ FJ. 2 de la Sentencia 224/1993.

lémica queda fuera de lugar con la reciente reforma que deja, finalmente, claro el ámbito orgánico de la Ley sobre derechos y libertades de los extranjeros en España y su integración social excluyendo del mismo los artículos sobre las tasas como materia que, por su naturaleza, no ha de ser regulada por Ley orgánica.

Dejando al margen el debate acerca del carácter orgánico u ordinario del Capítulo IV del Título II de la Ley de Extranjería, la siguiente cuestión planteable es la del cumplimiento del principio de reserva de ley tributaria (artículos 31.3 y 133.1 de la Constitución) en el establecimiento de las tasas por autorizaciones administrativas para extranjeros.

Según el Tribunal Constitucional, el carácter relativo de la reserva de ley tributaria permite que la ley no tenga porqué agotar toda la regulación del tributo en cuestión. Basta con que la ley determine los elementos esenciales del tributo⁴⁶. Ahora bien, esta determinación tampoco debe exigirse con la misma exhaustividad para todos los elementos esenciales ni para todas las categorías tributarias ni para todos los ámbitos territoriales del poder tributario. La flexibilidad del principio de reserva de ley tributaria modula el grado de intervención del legislador⁴⁷. El nivel se incrementa cuando estamos ante tributos estatales o autonómicos puesto que en la esfera local el principio de autoimposición se entiende, dentro de ciertos límites, cumplido con el órgano de representación equivalente al Parlamento (Pleno de la Corporación Municipal) pese al rango reglamentario de las Ordenanzas Municipales⁴⁸. Asimismo, el legislador puede disminuir el grado

⁴⁶ FJ. 4 de la Sentencia 6/1983, FJ. 4 de la 37/1981, FJ. 4 de la 6/1984, FJ. 3 de la 179/1985, FJ. 5 de la 185/1995 y FJ. 9 de la 233/1999.

⁴⁷ P. ALGUACIL MARÍ realiza un interesante análisis de este fenómeno en «Acerca de la flexibilidad de la reserva de ley en materia tributaria», *Revista española de Derecho Financiero*, Civitas, número 101, enero-febrero de 1999, pp. 5 a 34. También A. RODRÍGUEZ BEREJO lo pone de manifiesto en «Los principios de la imposición en la jurisprudencia constitucional española», *Revista española de Derecho Financiero*, Civitas, número 100, octubre-diciembre de 1998, p. 600.

⁴⁸ No se trata de equiparar ambas fuentes del Derecho ni de conceder una habilitación en blanco a los entes territoriales sino de ser realistas y conjugar, a escala local, el reconocimiento constitucional de poder tributario (derivado) y el principio de autonomía municipal con el principio de reserva de ley tributaria. En este sentido, FJ. 4 de la Sentencia 19/1987, FJ. 3 de la 179/1985, FJ. 4 de la 19/1987 y FJ. 7 de la 221/1992.

de precisión normativa cuando se trata de contribuciones especiales o tasas que son tributos con menor incidencia en la configuración del sistema tributario⁴⁹. Finalmente, en cuanto a los elementos esenciales del tributo, la exigencia de ley es imperativa cuando se trata de establecer beneficios fiscales⁵⁰, precisar los sujetos pasivos o describir el presupuesto fáctico o jurídico del que deriva la obligación tributaria, es decir, el hecho imponible⁵¹. Otros elementos como la base imponible⁵² y el tipo⁵³ pueden esbozarse en la ley y terminar de perfilarse por una disposición administrativa.

Aunque refiriéndose al ámbito local, la Sentencia del Tribunal Constitucional 233/1999 dispone que el hecho imponible de una tasa queda suficientemente cubierto por el principio de legalidad en el momento en que por ley se enumera las actividades o servicios por las que se puede exigir este tipo de tributo⁵⁴. Como ya hemos seña-

⁴⁹ FJ. 7 de la Sentencia 221/1992 y FJ.9 de la 182/1997. P. ALGUACIL MARÍ relaciona esta diferente exigencia de legalidad según de qué categorías tributaria hablemos con la diferente exigencia de otro principio constitucional de justicia, el de capacidad económica, «Acerca de la flexibilidad de la reserva de ley en materia tributaria», *Revista española de Derecho Financiero*, Civitas, número 101, enero-febrero de 1999, p. 29.

⁵⁰ Artículo 133.3 de la Constitución. El Tribunal (FJ. 6 de la Sentencia 6/1983 y FJ. 8 de la 182/1997) ha reiterado que si bien el establecimiento de exenciones y demás beneficios tributarios ha de hacerse mediante ley por tratarse de una quiebra del principio de generalidad (artículo 31.1 de la Constitución) que necesita del consentimiento parlamentario, la eliminación o supresión de este tratamiento de favor no exige tal formalidad pues en tal caso se está reinstaurando de nuevo dicho principio. No podemos compartir esta tesis por su dudosa compatibilidad con el principio de jerarquía normativa entre ley y reglamento.

⁵¹ «El grado de concreción exigible a la ley es máximo cuando regula el hecho imponible», FJ. 7 de la Sentencia 221/1992.

⁵² FJ. 7 de la Sentencia 221/1992.

⁵³ FJ. 3 de la Sentencia 179/1985 y FJ. 5 de la 19/1987.

⁵⁴ «La LHL delimita el hecho imponible de las tasas en términos suficientemente precisos como para circunscribir la decisión de los municipios en la medida que exige la reserva de ley estatal constitucionalmente impuesta. En primer lugar (...) especifica los requisitos que han de cumplir en todo caso los servicios públicos y actividades administrativas cuya prestación o realización constituyen el hecho imponible de la tasa (...) en segundo lugar, reclama asimismo que dichos servicios o actividades sean de competencia local (...) En tercer lugar (...) puntualiza que sólo puede exigirse tasa por un servicio o actividad «que se refiera, afecte o beneficie de modo particular al sujeto pasivo» (...) En último lugar (...) hace una acotación negativa del hecho imponible del tributo al enumerar los servicios públicos por los que las Entidades locales en ningún caso podrán exigir tasas» FJ. 10 de la Sentencia 233/1999.

lado el artículo 26 de la Ley General Tributaria y los artículos 6 y siguientes de la Ley de Tasas y Precios Públicos (en la redacción dada por la Ley 25/1998 tras la Sentencia del Constitucional 185/1995 sobre los precios públicos) delimitan no sólo el concepto de tasa (artículo 6), sino los supuestos en los que se puede exigir una tasa (artículo 13). Pero esta forma de delimitar hecho imponible que, según el Tribunal, es suficiente en el ámbito local no puede trasladarse automáticamente como una fórmula válida cuando hablamos de tasas estatales⁵⁵.

La Ley 4/2000 es la «*interpositio legislatoris*»⁵⁶ exigida por el Tribunal Constitucional para las tasas estatales. La Ley de reforma amplía considerablemente los supuestos en los que se establece una tasa: el antiguo artículo 43 únicamente mencionaba la tasa por autorización administrativa de trabajo⁵⁷ mientras que el actual artículo 44 enu-

⁵⁵ Así se expresa C. PALAO TABOADA «En la STC 185/1995 sobre la Ley de Tasas y Precios Públicos 8/1989, el TC dio con relación a los precios públicos —creemos que debe entenderse a los que son prestaciones patrimoniales de carácter público por presentar la nota de la coactividad— estatales una respuesta negativa exigiendo una nueva decisión del legislador «*interpositio legislatoris*» para el establecimiento concreto de precios públicos en aplicación de la figura abstracta. Pues bien, el TC declara que no es posible trasladar esta doctrina a los «tributos propios que integran la Hacienda de las Entidades locales (artículo 2.1, b) LHL)», que se imponen y ordenan en virtud de Ordenanzas fiscales aprobadas por el Pleno de la Corporación, órgano democráticamente elegido, cuyas decisiones «respetan escrupulosamente las exigencias de autoimposición o de autodisposición de la comunidad sobre sí misma», «Lo más destacado de la Sentencia del Tribunal Constitucional 233/1999, de 16 de diciembre, sobre la Ley de Haciendas Locales», Revista de Estudios Financieros, número 204, marzo de 2000, p. 145. Ver FJ. 6 de la Sentencia del Tribunal Constitucional 185/1995 y FJ. 10 de la 233/1999.

⁵⁶ FJ. 6 de la Sentencia del Tribunal Constitucional 185/1995.

⁵⁷ Artículo 43. *La autorización administrativa expedida a los ciudadanos extranjeros para trabajar en España, por cuenta propia o ajena, constituye el hecho imponible de una tasa.*

Artículo 44. *Sujetos pasivos.*

1. *Vendrán directamente obligados al pago de la tasa los empleadores a quienes se autorice el empleo inicial o la renovación de la autorización para el empleo de un trabajador extranjero por cuenta ajena y el propio trabajador cuando lo sea por cuenta propia.*

2. *Será nulo todo pacto por el cual el trabajador por cuenta ajena asuma pagar total o parcialmente la tasa establecida.*

mera hasta seis tipos de autorizaciones administrativas o de documentos cuya expedición determinan el devengo de una tasa. Con ello el legislador no se hace otra cosa que concretar el hecho imponible previsto ya en las disposiciones legales arriba citadas. La nueva redacción del artículo 44 y la introducción del artículo 45 salvan la defectuosa configuración del hecho imponible que realizaba la Ley Orgánica 4/2000 en la que no se determinaba el hecho imponible de esta tasa estatal con el rigor exigido por el Constitucional: faltaba en el supuesto de hecho descrito en el artículo 43 la concreción del devengo de la tasa lo cual dejaba incompleta la determinación legal del hecho imponible⁵⁸. El artículo 45 vuelve a la redacción aprobada por el Senado⁵⁹ optando por situar el devengo en el momento de la recepción del servicio solicitado (concesión de la autorización o expedición del documento).

El artículo 46 de la Ley 4/2000 señala como sujetos pasivos de esta tasa a dos personas distintas según el tipo de autorización de que se trate. En realidad, la dualidad se establece sólo para los casos de permisos de trabajo (artículo 44.2 d) ya que, según el artículo 46.1, en el resto de los casos el sujeto pasivo será el extranjero «en cuyo favor se concedan las autorizaciones o se expidan los documentos». Si la autorización solicitada por el extranjero es para el ejercicio de una actividad lucrativa por cuenta propia (autorización administrativa para trabajar) el sujeto pasivo será el extranjero. Si la autorización es para que el extranjero trabaje por cuenta ajena (permiso de traba-

Artículo 45. *Cuantía de las tasas.*

Reglamentariamente se establecerá la cuantía de las tasas teniendo en cuenta la clase de autorización, inicial o renovación, su naturaleza, cuenta propia o ajena, así como su duración.

Las autorizaciones de trabajo permanente estarán exentas del pago de la tasa.

⁵⁸ El artículo 15 de la Ley de Tasas y Precios públicos no suplía el olvido pues según su dicción literal el devengo de las tasas por este tipo de actuaciones administrativas puede entenderse producido o en el momento de la solicitud o en el de la concesión.

⁵⁹ En la tramitación parlamentaria de la Ley 4/2000, el texto aprobado por el Senado introducía un artículo 43 bis que precisaba que el devengo de las tasas ocurría «cuando se conceda la autorización, prórroga, modificación o renovación o cuando se expida el documento» Boletín Oficial de las Cortes Generales, Senado, serie IIIB, número 44-g, de 22 de diciembre de 1999, p. 93.

jo) como empleado de otra persona (nacional o extranjera) el sujeto pasivo será el empresario.

Según el artículo 46 el sujeto pasivo de esta tasa no tiene porqué coincidir con la persona en favor de la que se expide la correspondiente autorización administrativa. En realidad, esto ocurrirá en todos los casos de tasas por permiso de trabajo: la persona a quien se refiere el hecho imponible (el permiso) no coincide con la que el artículo 46 configura como sujeto pasivo (el empleador). Salvo que entendamos que el empresario resulta también beneficiado por las autorizaciones administrativas para sus trabajadores extranjeros (evitando responsabilidades por la contratación ilegal de inmigrantes), la tasa que aquí se establece rompe con la idea de sinalagma o de contraprestación efectuada por el sujeto como retribución de un servicio particular del que resulta especialmente beneficiado⁶⁰. Esta consecuencia se podría haber evitado permitiendo la repercusión económica al extranjero al que se concede el permiso pero el apartado segundo de este mismo artículo lo prohíbe (artículo 46.2).

La Ley 8/2000 recupera en el artículo 47 una exención ya prevista en el texto de la Ley que aprobó el Senado⁶¹. Siendo evidente el cumplimiento del principio de reserva de ley en el establecimiento de este beneficio tributario⁶², debemos resaltar su concordancia con la Ley 8/1989 de Tasas y Precios Públicos que sólo admite tres su-

⁶⁰ El principio del beneficio se desprende del mismo concepto de tasa como tributo cuyo hecho imponible consiste en la prestación de servicios o en la realización de actividades en régimen de Derecho público que se refieran, afecten o beneficien de modo particular al sujeto pasivo (artículo 26 Ley General Tributaria). Sin querer entrar demasiado en la cuestión señalamos con M. RUIZ GARIJO que «La causa primera o fundamento jurídico de la tasa no es así la capacidad económica en el sentido de que el sujeto no viene obligado a satisfacer la misma por tener capacidad económica, sino por beneficiarse especialmente de una actividad administrativa», «Adecuación de las tasas al principio de capacidad económica (en torno a la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía de 18 de enero de 1999)», Información Fiscal, número 36, noviembre-diciembre de 1999, pp. 72.

⁶¹ Artículo 44.3. Boletín Oficial de las Cortes Generales, Senado, serie IIIB, número 44-g, de 22 de diciembre de 1999, p. 94.

⁶² Dejamos a un lado las consideraciones sobre el principio de legalidad referido a los beneficios fiscales. Ver nota 37.

puestos de beneficios tributarios respecto a las tasas: los justificados en virtud del principio de capacidad económica, los subjetivos por la cualidad pública de los sujetos pasivos y los que se deriven de Tratados o Acuerdos Internacionales (artículo 18). Parece que la exención de la tasa por permiso de trabajo de los sujetos descritos en el artículo 47 se justifica por el último de los motivos expuestos. No se entiende, si embargo, la restricción del ámbito de la exención al caso de los permisos de trabajo con lo que estos extranjeros estarán plenamente obligados al pago de tasas en el resto de los supuestos del artículo 44. Ha desaparecido tras la reforma la mención expresa de la exención de la tasa por permiso de trabajo para los extranjeros con residencia permanente (artículo 32). No debemos deducir de esta omisión la supresión de tal beneficio pues el mismo deriva del artículo 41.3 que excepciona en tal caso la obligatoriedad de la solicitud del permiso⁶³. A esta exención deben sumarse las procedentes del resto de excepciones al permiso de trabajo del artículo 41.

La modificación más interesante llevada a cabo por la Ley 8/2000 en sede de tasas es la de la regulación de la cuantía. El escueto artículo 45 de la original Ley 4/2000 operaba en este punto una auténtica deslegalización. Nada decía el legislador sobre los elementos esenciales del tributo que inciden en la cuantía, es decir, la base imponible y el tipo impositivo o cuota⁶⁴. A primera vista la Ley 4/2000 pretendía que la Administración estableciera el *quantum* de este tributo con el simple seguimiento de índices de tan difícil valoración (a los efectos de su traducción económica) como la clase, la naturaleza o la duración de la autorización. Contrasta con la parquedad de este pre-

⁶³ Debemos advertir que la exención carece de efectos prácticos ya que estamos hablando de trabajadores extranjeros que ya son residentes tanto desde el punto de vista tributario (artículos 8 y 9 de la Ley 40/1998) como administrativo (artículo 32) y que, además, están exceptuados de permiso de trabajo (artículo 41.3). En definitiva, no era necesario incluir este beneficio fiscal pues una vez que el extranjero tiene la residencia permanente está autorizado no sólo a residir en España indefinidamente sino también a trabajar en igualdad de condiciones que los españoles (artículo 32.1).

⁶⁴ FJ. 7 de la Sentencia 221/1992.

cepto el texto de la Ley de reforma que recupera el que fue aprobado por el Senado en la tramitación parlamentaria de la Ley 4/2000⁶⁵.

El artículo 48 es la muestra de la asimilación por el legislador de la doctrina constitucional sobre la flexibilidad de la reserva de ley tributaria. Es cierto que «*la reserva de ley en materia tributaria no afecta por igual a todos los elementos integrantes del tributo*» siendo «*la concreción requerida a la ley menor cuando se trata de regular otros elementos como la base imponible y el tipo*»⁶⁶. Y que «*En un sistema tributario moderno la base imponible puede estar integrada por una pluralidad de factores de muy diversa naturaleza cuya fijación requiere, en ocasiones, complejas operaciones técnicas*»⁶⁷. En definitiva, la colaboración con el reglamento «*puede ser especialmente intensa en la fijación o en la modificación de las cuantías — estrechamente relacionadas con los costes concretos de los diversos servicios y actividades— y de otros elementos de la prestación dependientes de las específicas circunstancias de los distintos tipos de servicios y actividades*»⁶⁸. Ahora bien, lo anterior no autoriza a que «*mediante tales remisiones se provoque, por su indeterminación, una degradación de la reserva formulada por la Constitución en favor del legislador*»⁶⁹. Respecto al tipo de gravamen, por ejemplo, es imprescindible que la ley defina los márgenes de actuación de la potestad reglamentaria adjuntando «*siquiera los límites máximo y mínimo entre los que deba quedar comprendido tal porcentaje*»⁷⁰. Precisamente es esta la razón de la definición de «*elementos y criterios de cuantificación*» específicos para cada tipo de tasa (artículo 48.3) y la re-

⁶⁵ Al igual que ocurre en el actual artículo 48, el artículo 45 del texto del Senado regulaba con bastante exhaustividad la cuantía, se concretaba, para este tipo de tasas, los elementos y criterios esenciales de cuantificación (artículo 45.3) y se hacía una remisión expresa a los artículos de la Ley 8/1989 que establecen los límites máximo y mínimo de la cuantía de las tasas (artículo 45.2). Boletín Oficial de las Cortes Generales, Senado, serie IIIB, número 44-g, de 22 de diciembre de 1999, p. 94.

⁶⁶ FJ. 7 de la Sentencia 221/1992.

⁶⁷ FJ. 7 de la Sentencia 221/1992.

⁶⁸ FJ. 5 de la Sentencia 185/1995 y FJ. 9 de la 233/1999.

⁶⁹ FJ. 4 de la Sentencia 19/1987. La interdicción de remisiones en blanco se reitera en el FJ. 3 de la Sentencia 179/1985.

⁷⁰ FJ. 3 de la Sentencia 179/1985.

misión a los artículos 7 y 19.2 de la Ley de Tasas y Precios Públicos (artículo 48.2): el mínimo coincide con el principio de equivalencia establecido en el artículo 7 según el cual «*las tasas tenderán a cubrir el coste del servicio o de la actividad que constituya su hecho imponible*»; el máximo deriva de los elementos de cuantificación de las tasas establecidos en el artículo 19 y, en concreto, del límite del coste del servicio o del valor de la prestación recibida (artículo 19.2)⁷¹.

De escasa entidad resulta la introducción de un precepto sobre la gestión del tributo (artículo 49) en el que, además de subrayarse la competencia recaudatoria de los correspondientes Departamentos ministeriales, se prevé la concreción reglamentaria de un sistema de autoliquidación. Esta modificación no supone ninguna novedad pues resulta reiterativa de los artículos 22.2 y 23 de la Ley 8/1989 de Tasas y Precios Públicos.

Nos detenemos fugazmente en la Disposición transitoria tercera de la Ley en la que se suspende la vigencia del nuevo articulado referente a las tasas por autorizaciones administrativas «*hasta tanto no se desarrollen las previsiones establecidas en el capítulo IV del Título II*» lo que supone un retraso (como máximo 6 meses según la previsión de la Disposición final segunda) respecto a la fecha de entrada en vigor del resto de la Ley, esto es, el 23 de enero de 2001 (Disposición final quinta).

3. Breve referencia a la tramitación parlamentaria

Llama la atención la casi total coincidencia de la actual regula-

⁷¹ La ausencia de tal límite máximo en los precios públicos locales por prestación de servicios o realización de actividades (antiguo artículo 45.1 de la Ley de Haciendas Locales), que constituyen prestaciones patrimoniales de carácter público según la Sentencia 185/1995, ha llevado al Tribunal Constitucional a declarar inconstitucional tal precepto en la Sentencia 233/1999: «*En definitiva, la determinación en la Ley de un límite máximo de la prestación de carácter público, o de los criterios para determinarlo, es absolutamente necesario para respetar el principio de reserva de ley; no estableciendo tal límite el artículo 45.1 LHL para los precios públicos coactivos por servicios o actividades, dicho precepto debe ser declarado inconstitucional*» FJ. 19. Tal precepto fue modificado por la Ley 25/1998 con lo que la declaración de inconstitucionalidad queda como una simple ratificación a escala local de las consecuencias que se derivaron de la Sentencia 185/1995.

ción de las tasas por autorizaciones administrativas a extranjeros contenida en los artículos 44 a 49 de la Ley Orgánica 4/2000 tras la modificación de la Ley 8/2000 con el primer formato de la Ley aprobado en el Senado (Boletín Oficial de las Cortes Generales, Senado, serie III B, número 44-g, de 22 de diciembre de 1999, p. 83) pero rechazado a su vuelta al Congreso (Boletín Oficial de las Cortes Generales, Congreso de los Diputados, serie B, número 330-7, de 29 de diciembre de 1999, p. 83, corrección de errores Boletín Oficial de las Cortes Generales, Congreso de los Diputados, serie B, número 330-8, de 20 de enero de 2000, p. 97)⁷²: la regulación de las tasas por autorizaciones administrativas que se hacía en el Senado contenía no sólo las de trabajo sino también otra serie de autorizaciones como las estancias, las residencias y los visados. Asimismo, como ya hemos señalado, se introducía un artículo sobre el devengo y se enumeraban para cada tipo de tasa los criterios de cuantificación a seguir por la Orden Ministerial a la hora de determinar el importe. Igualmente se hacía referencia incluso a la gestión, la recaudación y la autoliquidación. Por ello, el proyecto de Ley Orgánica de reforma de la Ley Orgánica 4/2000 prácticamente reproducía el rechazado texto del Senado. Dicho proyecto ha terminado siendo el texto finalmente aprobado⁷³ al no haberse presentado en ninguna de las Cámaras enmiendas respecto a estos artículos⁷⁴.

⁷² Recordemos que la anterior redacción de la Ley Orgánica 4/2000 fue fruto de una turbulenta tramitación que finalizó con dos textos muy distintos. Esta falta de coincidencia se explica por la oposición del grupo Popular al texto aprobado por el Congreso y enviado al Senado (Diario de sesiones. Congreso, Pleno, número 277, de 25 de noviembre de 1999, p. 14947). En el Senado este grupo logra la aprobación de sus enmiendas lo que da como resultado un texto totalmente distinto (Diario de sesiones. Senado, Pleno, número 156, de 16 de diciembre de 1999, p. 7607). A su vuelta de la Cámara Alta, el Congreso lo rechaza por consenso volviéndose a la redacción originaria de los preceptos, entre ellos, el Capítulo IV del Título II (Diario de sesiones. Congreso, Pleno, número 283, de 22 de diciembre de 1999, p. 15255).

⁷³ Boletín Oficial de las Cortes Generales, Senado, serie II número 9-g, de 19 de Diciembre de 2000, p. 95.

⁷⁴ Boletín Oficial de las Cortes Generales, Congreso de los Diputados, serie A, número 12-5, de 18 de octubre de 2000, pp. 25 y ss. Boletín Oficial de las Cortes Generales, Senado, serie II número 9-c, de 4 de Diciembre de 2000, pp. 29 y ss.

CAPÍTULO 11

LAS INFRACCIONES EN MATERIA DE EXTRANJERÍA Y SU RÉGIMEN SANCIONADOR¹

JOSÉ IGNACIO LÓPEZ GONZÁLEZ

Universidad Pablo de Olavide (Sevilla)

SUMARIO: I.—La potestad sancionadora en materia de extranjería. 1. *Valoración jurídica general*. 2. *Garantías jurídicas de los extranjeros frente al ejercicio de la potestad sancionadora*. II.—El régimen de las infracciones en materia de extranjería. 1. *Ámbito subjetivo de la responsabilidad*. 2. *Tipología de infracciones administrativas*. 3. *Prescripción de infracciones*. III.—El régimen de las sanciones en materia de extranjería. 1. *Órganos competentes para sancionar*. 2. *Clases de sanciones*. 3. *Procedimientos sancionadores*. 4. *Prescripción de sanciones*. IV.—La sanción administrativa de expulsión del territorio español: 1. *Naturaleza jurídica, requisitos y efectos*. 2. *Expulsión ope legis, devolución y retorno*. 3. *El procedimiento preferente de expulsión*. 4. *La ejecución de la expulsión*. V.—Medidas legales de colaboración contra redes organizadas de inmigración ilegal: 1. *La colaboración del extranjero y la exención de responsabilidad administrativa*. 2. *Técnicas de colaboración de la Administración con el Ministerio Fiscal*. VI.—Las medidas cautelares, con especial referencia al internamiento de extranjeros: 1. *Consideraciones generales*. 2. *Ámbito objetivo de aplicación del internamiento*. 3. *Autorización y control judicial*. 4. *Régimen de permanencia*. 5. *Derechos de los extranjeros en situación de internamiento*.

¹ Comentario de los siguientes preceptos de la Ley Orgánica 4/2000, de 11 de enero, sobre derechos y libertades de los extranjeros en España y su integración social (Texto reformado por la Ley Orgánica 8/2000, de 22 de diciembre): artículos 50 (antiguo 46), 51 (antiguo 47), 52 (antiguo 48, reformado), 53 (antiguo 49, reformado), 54 (antiguo 50, reformado), 55 (antiguo 51, reformado), 56 (antiguo 52), 57 (antiguo 53, reformado), 58 (antiguo 54, reformado), 59 (antiguo 55), 60 (antiguo 56, reformado), 61 (antiguo 57, reformado), 62 (antiguo 58, reformado), 63 (nuevo), 64 (nuevo) y 65 (antiguo 59, reformado).