



HERRI ADMINISTRAZIO ETA
JUSTIZIA SAILA
Araubide Juridikoaren
Sailburuordetza
*Lege Garapen eta Arau Kontrolerako
Zuzendaritza*

DEPARTAMENTO DE ADMINISTRACIÓN
PÚBLICA Y JUSTICIA
Viceconsejería de Régimen Jurídico
*Dirección de Desarrollo Legislativo y
Control Normativo*

INFORME DE LEGALIDAD Y COMPETENCIAL EN RELACIÓN CON LA IMPLANTACIÓN DE SISTEMAS DE CONTROL DE CAJAS REGISTRADORAS EN EL ÁMBITO DE LA COMUNIDAD AUTÓNOMA DE EUSKADI.

104/2016 IL

I. INTRODUCCION.

1. Por la Dirección de Administración Tributaria, del Departamento de Hacienda y Finanzas, se solicita de la Dirección de Desarrollo Legislativo y Control Normativo, la emisión de informe de análisis jurídico y competencial en relación con la implantación de sistemas de control de cajas registradoras en el ámbito de la CAPV.

2. Por la Dirección de Desarrollo Legislativo y Control Normativo, se emite el presente informe en base a las funciones que le atribuye el Decreto 88/2013, de 9 de abril, por el que se establece la estructura orgánica y funcional del Departamento de Administración Pública y Justicia, en su artículo 13.1 b).

II. ASPECTOS GENERALES.

- Ámbito del análisis: antecedentes.

3. La Comisión de Lucha contra el Fraude Fiscal, creada por el Órgano de Coordinación Tributaria de Euskadi, de acuerdo con la Resolución del Parlamento Vasco de 26 de septiembre de 2013, ha aprobado, con fecha 30 de marzo de 2016, el Plan Conjunto de Lucha contra el Fraude Fiscal del País Vasco, que contiene los criterios generales y las actuaciones coordinadas a realizar en el presente año, entre las que destaca la elaboración de una estrategia general que permita analizar la implantación de herramientas de control de los sistemas de facturación en determinados sectores de actividad, en cumplimiento de las recomendaciones de la OCDE para evitar prácticas fraudulentas.

4. En el epígrafe 8º, del Capítulo II del Plan, dentro de las actuaciones preventivas previstas, se incluye la puesta en marcha de un proyecto plurianual que permita la implantación de sistemas de control de las cajas registradoras en determinados sectores de actividad que son intensivos en el manejo de dinero en efectivo, de acuerdo con las recomendaciones contenidas en el estudio de la OCDE de octubre de 2013 "Supresión electrónica de ventas: una amenaza para los ingresos fiscales" y teniendo en cuenta la experiencia de otros países de nuestro entorno.

5. Todo ello surge desde la perspectiva de reforzar y desarrollar los sistemas de control del fraude fiscal, evitando que aquellas empresas que realizan transacciones con pago en efectivo, alteren sus sistemas informáticos a efectos de declarar a Hacienda cantidades económicas que

no se ajustan a sus ingresos reales, mediante el uso del denominado "software de doble uso", a través de programas Phantomware o Zapper, entre otros.

6. En la implantación de sistemas de control en esta materia existen como elementos de referencia los ya instaurados con la misma finalidad en Canadá (Quebec), Bélgica, Austria, Suecia, Bulgaria o Grecia, cuyo examen y la experiencia de su utilización pueden contribuir a configurar cuales son los más adecuados en función del ámbito en el que se pretende su instauración.

- Objeto del análisis.

7. La cuestión en la que se centra en el presente análisis es, no tanto en los aspectos técnicos o tecnológicos vinculados a su instalación, sino principalmente el determinar el grado de intervención de cada una de las Administraciones participantes de la Comisión de Lucha contra el Fraude Fiscal, en función de las atribuciones y reparto competencial existentes en esta materia, siendo el tributario-fiscal el título competencial, sobre el que se debe asentar la intervención en este ámbito, con exclusión de cualquier otro de carácter autonómico como pudiera ser la planificación de la actividad económica del País Vasco o el comercio interior.

8. Todo ello, teniendo en cuenta, en todo caso, que el objetivo último del Plan es luchar contra el fraude fiscal, lo que afecta directa y prioritariamente a las Diputaciones Forales como Administraciones competentes en la recaudación de impuestos, en particular el Impuesto sobre el Valor Añadido, a las que corresponde el control de la facturación y la persecución del fraude existente, en su doble plano preventivo y represivo, con el objetivo de lograr el cumplimiento de la obligación declaración y pago por los sujetos obligados. No obstante, es preciso indicar que la implantación de un sistema de control de la facturación, en tanto en cuanto pretende combatir la infradeclaración de rentas, afectaría no solo al IVA, sino adicionalmente al IRPF y al Impuesto de Sociedades.

9. Procede en consecuencia analizar el reparto competencial en materia tributaria y fiscal entre el Estado, la Administración General de la CAPV y los Territorios Históricos, la determinación de la Administración competente para exigir la instauración de un sistema de control de ventas y aprobar la normativa correspondiente; la viabilidad de su posible sectorización; y la competencia para la aprobación de normas que penalicen el suministro, la posesión y la utilización de software de supresión electrónica de ventas.

III. CUESTIONES COMPETENCIALES.

A) LA DISTRIBUCIÓN COMPETENCIAL EN MATERIA TRIBUTARIA Y FISCAL EN EL ÁMBITO DE LA CAPV.

10. La Disposición Adicional 1ª de la CE ampara y respeta los derechos históricos de los territorios forales dentro del marco de la propia Constitución y de los Estatutos de Autonomía. Desde el punto de vista financiero, el Estatuto de Autonomía del País Vasco (EAPV) configura las relaciones de orden tributario y financiero entre los territorios forales y el Estado a través del sistema de Concierto o Convenio.

11. Igualmente, el EAPV, dispone en su artículo 41 que “las relaciones de orden tributario entre el Estado y el País Vasco vendrán reguladas mediante el sistema foral tradicional de Concierto Económico o Convenios”, que centra las competencias en dicha materia en los órganos forales de los Territorios Históricos.

13. Asimismo, el artículo 41.2.a) del citado EAPV, señala cómo las instituciones competentes de los territorios históricos podrán mantener, establecer y regular dentro de su territorio, el régimen tributario, atendiendo a las normas que para la coordinación, armonización fiscal y colaboración con el Estado se contengan en el propio Concierto, y a las que dicte el Parlamento Vasco para idénticas finalidades dentro de la Comunidad Autónoma

14. En este sentido, el artículo 1 del Concierto Económico, aprobado por Ley 12/2002, de 23 de mayo, referido a las Competencias de las Instituciones de los Territorios Históricos, dispone:

“Uno. Las Instituciones competentes de los Territorios Históricos podrán mantener, establecer y regular, dentro de su territorio, su régimen tributario.

Dos. La exacción, gestión, liquidación, inspección, revisión y recaudación de los tributos que integran el sistema tributario de los Territorios Históricos corresponderá a las respectivas Diputaciones Forales.

Tres. Para la gestión, inspección, revisión y recaudación de los tributos concertados, las instituciones competentes de los Territorios Históricos ostentarán las mismas facultades y prerrogativas que tiene reconocidas la Hacienda Pública del Estado”.

15. Por otro lado, el artículo 2.1 cuarto del Concierto Económico, prevé como uno de los principios del sistema tributario de los territorios históricos la coordinación, armonización fiscal y colaboración entre las instituciones de los territorios históricos según las normas que, a tal efecto, dicte el Parlamento Vasco.

16. La citada previsión de coordinación se recoge igualmente en el artículo 14, apartado 3, de la LTH, que establece la necesidad de que las disposiciones que dicten los órganos forales competentes, en el ejercicio de la potestad normativa reconocida en el Concierto Económico, regulen de modo uniforme los elementos sustanciales de los distintos impuestos, sin perjuicio del ulterior desarrollo por el Parlamento Vasco de las normas de armonización fiscal, coordinación y colaboración entre los Territorios Históricos, al amparo de lo dispuesto en el referido artículo 41.2. a) del Estatuto de Autonomía.

17. En lo referente a la armonización fiscal, el artículo 3 del Concierto Económico, dispone que “Los Territorios Históricos en la elaboración de la normativa tributaria:

a) Se adecuarán a la Ley General Tributaria en cuanto a terminología y conceptos, sin perjuicio de las peculiaridades establecidas en el presente Concierto Económico.

b) Mantendrán una presión fiscal efectiva global equivalente a la existente en el resto del Estado.

c) Respetarán y garantizarán la libertad de circulación y establecimiento de las personas y la libre circulación de bienes, capitales y servicios en todo el territorio español, sin que se produzcan efectos discriminatorios, ni menoscabo de las posibilidades de competencia empresarial ni distorsión en la asignación de recursos.

d) Utilizarán la misma clasificación de actividades ganaderas, mineras, industriales, comerciales, de servicios, profesionales y artísticas que en territorio común, sin perjuicio del mayor desglose que de las mismas pueda llevarse a cabo”.

18. En desarrollo, de las previsiones normativas citadas, la Ley 3/1989, de 30 de mayo, del Parlamento Vasco, de Armonización, Coordinación y Colaboración Fiscal, procedió a establecer el marco de armonización del régimen tributario de los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma de Euskadi, para su ulterior desarrollo en futuras leyes del Parlamento Vasco, y a dictar las normas de coordinación y colaboración entre las Haciendas de los Territorios Históricos en el ejercicio de su gestión tributaria.

19. Sin embargo, es necesario precisar que el ámbito de la ley, no abarca la totalidad de tributos, quedando fuera de la misma el IVA, por no tener autonomía normativa, tal y como expresa su propia Exposición de Motivos. Ahora bien, si resultarían de aplicación, a nuestro juicio, los aspectos generales en materia de coordinación tributaria, contenidos en el Capítulo IV de la Ley, relativos a los principios generales de coordinación y colaboración, los planes de inspección y las consultas vinculantes.

20. En relación con el IVA, el artículo 26.1 del Concierto, lo define como un tributo concertado que se regirá por las mismas normas sustantivas y formales establecidas en cada momento por el Estado. No obstante, las instituciones competentes de los Territorios Históricos podrán aprobar los modelos de declaración e ingreso que contendrán, al menos, los mismos datos que los del territorio común, y señalar plazos de ingreso para cada período de liquidación, que no diferirán sustancialmente de los establecidos por la Administración del Estado. En este sentido, debe indicarse que el IVA correspondiente a operaciones interiores y adquisiciones intracomunitarias es de competencia foral en los términos de la Sección 7ª del Capítulo I del Concierto, siendo de competencia del Estado el IVA importaciones conforme a lo indicado en su artículo 5.

21. En consecuencia, y en relación con dicho impuesto, respetando las competencias exclusivas estatales, son los Órganos Forales de los Territorios Históricos, las Administraciones competentes en el ámbito de la CAPV para dictar las normas correspondientes en el ámbito de las competencias que ostentan en esta materia, a través de sus correspondientes Normas Forales Generales Tributarias, para regular las normas complementarias sobre exacción y recaudación, así como aquellas que regulan en la vía administrativa los incumplimientos de las obligaciones tributarias, la definición de las infracciones tributarias y las sanciones derivadas de dichas infracciones.

22. La instauración de sistemas de control de la recaudación, en las cajas registradoras, mediante la implantación de los oportunos sistemas informáticos a través de la instalación de software obligatorios o elementos similares, con la finalidad de evitar la existencia de acciones defraudadoras a través de dobles sistemas de contabilidad, está vinculado a las competencias que ostentan los Órganos Forales de los Territorios Históricos en relación con la exigencia del cumplimiento de las obligaciones tributarias, que debe articularse dentro de los procedimientos de exacción y recaudación de cada uno de los tributos, sin perjuicio de la coordinación entre las Diputaciones Forales, y con las diversas Administraciones tributarias, con la finalidad de armonizar criterios. En todo caso, tales disposiciones deberán respetar las normas dictadas por el Estado en desarrollo de sus competencias exclusivas en materias de control de pago del IVA, como son, a título de ejemplo, el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación de dicho impuesto, aprobado por Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre.

23. Por otra parte, con carácter general, y en relación con los incumplimientos de obligaciones tributarias que puedan ser considerados como delito fiscal, el artículo 44 del Concierto, expresa que *“En los supuestos en los que la Administración tributaria estime que las infracciones pudieran ser constitutivas de delitos contra la Hacienda Pública regulados en el Código Penal, pasará el tanto de culpa a la jurisdicción competente y se abstendrá de seguir el procedimiento administrativo mientras la autoridad judicial no dicte sentencia firme, tenga lugar el sobreseimiento o archivo de las actuaciones o se produzca la devolución del expediente por el Ministerio Fiscal”*.

24. La intervención de la Administración General de la CAPV, en la implantación de los sistemas de control fiscal de las cajas registradoras debe articularse por tanto a través del Órgano de Coordinación Tributaria, previsto en la Ley 3/1989, con las funciones que le son asignadas en el artículo 17 de la misma a saber:

“a) Impulsar la coordinación y colaboración entre las Diputaciones Forales en el ejercicio de sus competencias tributarias en aras a lograr una mayor eficacia en la gestión tributaria.

b) Emitir el informe a que hace referencia el artículo 11 de la presente ley.

c) Emitir cuantos informes le sean solicitados por las instituciones comunes de la Comunidad Autónoma del País Vasco o los Órganos Forales de los territorios históricos en materia tributaria.

d) Publicar un informe anual integrado de la actuación de la Hacienda vasca donde se proporcione información relativa a la gestión e inspección correspondiente.

e) Todas las demás que se le encomiendan en la presente u otras leyes”.

B) ASPECTOS COMPETENCIALES SOBRE MATERIAS CONEXAS.

25. Siendo incuestionable a nuestro juicio el título competencial tributario- fiscal como aquel que debe prevalecer a efectos de fundamentar la intervención de las Administraciones Públicas, en particular las entidades forales, en la implantación de sistemas de control de cajas registradoras, es posible analizar la existencia de otros títulos competenciales en tanto en cuanto pudieran complementar la actuación de las propias Diputaciones Forales, como Administraciones competentes en esta materia.

26. En este sentido, por los órganos correspondientes de las Diputaciones Forales se han emitido sendos informes sobre esta cuestión, en los que junto a la justificación de su propia competencia se analizan, quizás de forma excesiva en algún caso, la posible intervención de la Administración General de la CAPV, en base a otros títulos competenciales que esta ostenta, sobre materias que pudieran guardar alguna relación o conexión con el núcleo de la actividad analizada, y que a continuación examinamos someramente.

- Informe Diputación Foral de Gipuzkoa.

27. Así, por la Diputación Foral de Gipuzkoa, se emitió con fecha 20 de junio de 2016, informe sobre esta cuestión, en el que tras un exhaustivo examen de derecho comparado, centra su

propia intervención en la materia en el título tributario-fiscal, referido a la comprobación tributaria que debería extenderse a la competencia de gestión y exacción de impuestos, para posteriormente rechazar la posible intervención de la Administración General de la CAPV, en base al título competencial de Comercio Interior, al considerar que una posible intervención limitativa en base a dicho título, sobre la base de lo dispuesto en los artículos 6 y 7, de la Ley 7/1994, de 27 de mayo, de Comercio del País Vasco, no se acomodaría a los criterios de reparto competencial con el Estado, tal y como se reflejan en la STC 170/2012, de 4 de octubre, al analizar el recurso de inconstitucionalidad promovido por la Generalidad de Cataluña en relación con diversos artículos del Real Decreto-Ley 6/2000, de 23 de junio, de medidas vigentes de intensificación de la competencia en mercados de bienes y servicios, y en la que se expresa que las competencias autonómicas en materia de comercio interior tienen como límite las competencias del Estado, entre ellas evidentemente las comprendidas ex art. 149.1.13 y 149.1.25

28. Y ello, por cuanto, tal intervención no se ajustaría y podría colisionar con las normas dictadas por el Estado en desarrollo de dicho título, como son la Ley 7/1996, de 15 de enero, del Comercio Minorista (artículos 6 y 7), y la Ley 17/2009, de 23 de noviembre, sobre libre acceso a las actividades y servicios y su ejercicio (artículo 5), mediante la que se incorporó al ordenamiento estatal la Directiva 2006/123/CEE, que elimina los controles administrativos sobre la actividad comercial y potencia las libertades de establecimiento y prestación de servicios en la UE.

29. Concluye indicando la necesidad de que se produzca una coordinación entre los diversos Territorios Históricos entre sí, así como con el Estado, con la finalidad de conseguir que la implantación de cualquier requisito obligatorio, afecte por igual a todas las empresas y profesionales evitando situaciones de desigualdad, así como un incremento de cargas fiscales formales e inseguridad jurídica que pudiera generarse a los afectados. En este sentido aboga por potenciar la coordinación, introduciendo algún principio en este sentido en el propio Concierto Económico.

- Informe Diputación Foral de Bizkaia.

30. En dicho informe se incluye asimismo un examen de derecho comparado, y se reconoce de forma explícita la competencia del Territorio Histórico de Bizkaia, para incorporar al ordenamiento tributario foral las medidas oportunas de lucha contra el fraude fiscal, acompañadas en su caso del ejercicio de las competencias inspectoras y sancionadoras que ostenta, y que se consideren adecuadas para lograr la finalidad perseguida.

31. Junto a dichos aspectos, se aporta un análisis de diversos títulos competenciales, ajenos a las competencias propias del Territorio Histórico de Bizkaia, que pudieran contribuir a juicio del informante a generalizar la implantación de un dispositivo que permitiera garantizar el registro de todas las operaciones en efectivo en establecimientos comerciales.

31. Los títulos analizados se corresponden con competencias que ostenta la CAPV, recogidas en diversos preceptos del EAPV, y que se concretan en Comercio Interior (10.27); Turismo (10.36); Espectáculos Públicos y Actividades Recreativas (10.38 en relación con 149.3 CE); Juego (10.35); Transporte Terrestre de Viajeros (10.32); Colegios Profesionales y Profesiones Tituladas (10.22); Ordenación Farmacéutica (10.15); y Protección de personas consumidoras y usuarias.

32. Sin cuestionar la validez del informe que aporta una cierta claridad en relación con una visión global de toda la panoplia de posibilidades teóricas de acudir a tales títulos para contribuir al ejercicio de una competencia básicamente foral, debemos ser rigurosos a efectos de examinar tanto las posibilidades reales de índole legal de su desarrollo, como la conexión con la materia analizada, así como de dilucidar si a través del ejercicio de los mencionados títulos, y al margen de las dificultades técnicas en la elaboración de la correspondiente normativa, se puede contribuir de una forma eficaz a lograr la finalidad pretendida.

33. Centrándonos en la visión que el informe aporta sobre el título de Comercio Interior, como el más adecuado por su posible mayor conexión con la cuestión analizada, se indica que las previsiones contenidas en los artículos 51.3 y 149.3 CE, así como en el 10.27 EAPV, han dado como resultado que actualmente la CAP V cuente con su propia normativa en materia de comercio, la Ley 7/1994, de 27 de mayo de actividad comercial (en adelante, LACPV).

34. No obstante lo cual, el propio EAPV enuncia una serie de límites a la capacidad regulatoria del legislador vasco en este ámbito. Estos son la "política general de precios, la libre circulación de bienes en el territorio del Estado y de la legislación sobre defensa de la competencia" (artículo 10.27 EAPV), así como la "ordenación general de la economía" (artículo 10.25 EAPV).

35. En principio, el título comercio interior, podría ser un instrumento adecuado para introducir la obligación pretendida de establecer algún sistema obligatorio para el control de cajas, pues el ámbito material en el que podría intervenir se extendería no solo a todos los comerciantes que pudiesen a disposición del mercado sus productos, sino también a los prestadores de servicios a los que resultase de aplicación la LACPV, siempre con los límites que la propia ley establece, cuales son que "el ejercicio de la actividad comercial se desarrolle de acuerdo con los principios de libre y leal competencia y de defensa de los consumidores y usuarios", y el relativo a la "economía de mercado y su planificación general".

36. En todo caso, la utilidad de la incorporación a la LACPV de una previsión relativa al dispositivo o software del que venimos hablando sería limitada pues, aunque serviría para reforzar la obligación contributiva, tanto la de los sujetos pasivos que estén bajo la competencia foral como de la estatal, no permitiría imponer a estos últimos el deber de contar con el repetido dispositivo o software.

37. A efectos por tanto de determinar la viabilidad de incidir en dicho título a través de una modificación de la normativa legal existente, y teniendo en cuenta la incidencia que tendría sobre una cuestión de incidencia económica general, es preciso analizar los límites que a tal regulación, ya sea propia de los entes forales a través del artículo 41.2 del EAPV, ya sea autonómica, a través del título analizado de comercio interior, imponen los títulos competenciales que ostenta el Estado a través de los artículos 149.1.13° CE ("bases y coordinación de la planificación general de la actividad económica") y 149.1.1° CE, y así como el límite que así mismo se deriva del principio de unidad de mercado.

38. La doctrina constitucional sobre el título de Comercio Interior, se contiene, entre otras, en la STC 59/2016, de 17 de marzo (FJ 3°): *"(a)ún existiendo una competencia sobre un subsector económico que una Comunidad Autónoma ha asumido como exclusiva en su Estatuto (...) esta atribución competencial no excluye la competencia estatal para establecer las bases y la coordinación de ese subsector, y que el ejercicio autonómico de esta competencia exclusiva puede estar condicionado por medidas estatales, que en ejercicio de una competencia propia y diferenciada pueden desplegarse autónomamente sobre diversos campos o materias."*

39. Por tanto, si la norma autonómica vulnera la normativa básica estatal, se produce una inconstitucionalidad indirecta de la norma autonómica, lo que representa un claro límite para el legislador autonómico.

40. En consecuencia, la CAPV estaría legitimada para introducir en su ordenamiento la obligación de disponer de un sistema de registro de las transacciones comerciales en aplicación de sus competencias exclusivas en las materias analizadas, siempre y cuando no infrinja una norma básica dictada por el Estado en ejercicio de sus competencias exclusivas.

41. Debe indicarse que en la situación actual el Estado no ha dictado norma, directriz o resolución alguna que tenga por objeto el establecimiento de un sistema de registro de las operaciones de venta como el que se está proyectando implantar. Ahora bien, tal inexistencia no ha de significar necesariamente que una medida de esa naturaleza haya de quedar fuera de la competencia estatal que nos ocupa, pero no nos exime, tampoco, de ponderar si su adopción por las Instituciones vascas incidiría en la ordenación general de la economía.

42. En consecuencia, se entiende que no habría mayor problema para que los Territorios Históricos establecieran en ejercicio de sus competencias tributarias el sistema de control propuesto ni para que las Instituciones Comunes acompañen su establecimiento con medidas complementarias. Todo ello, claro está, sin perjuicio de los límites que pudieran derivarse de la propia Ley 20/2013, de 9 de diciembre, de Garantía de la Unidad de Mercado, y de los principios constitucionales de igualdad y de libertad de empresa, considerando el informante, que dichos límites no impedirían el ejercicio de las competencias autonómicas y forales en la línea apuntada.

43. Concluye el informe que:

- La implantación con carácter general y obligatorio de un dispositivo o software en los establecimientos abiertos al público que garantice el adecuado registro de las operaciones de venta que se realicen en efectivo que, en el marco del Plan de Lucha contra el Fraude Fiscal, los Territorios Históricos se proponen establecer en ejercicio de sus competencias tributarias, puede requerir del acompañamiento de otras previsiones legales, no tributarias, relativas a los sectores donde se desarrollan dichas ventas.

- La CAPV cuenta con títulos competenciales distintos del tributario que pueden contribuir a hacer efectiva la exigencia de implantar y utilizar dicho dispositivo, considerando como título más adecuado, el relativo a la protección de consumidores y usuarios. En todo caso, la utilización de títulos competenciales autonómicos puede reforzar la obligación prevista en la normativa tributaria que sea de aplicación, con las limitaciones inherentes a la materia respectiva. Es decir, en ningún caso podría ir más allá que la mera remisión a dicha normativa (competencia de los Territorios Históricos o del Estado) y tendrá que estar, por lo tanto, a lo que esta disponga. Eso significa, además, que a los sujetos pasivos que, por aplicación del Concierto Económico, queden fuera del ámbito competencial foral no se les podría obligar a contar con el dispositivo o software que, en su caso, establezcan los Territorios Históricos.

- El Título "Comercio Interior".

44. Partiendo del título enunciado, sería en teoría posible establecer algún tipo de requisito normativo que pudiera contribuir a dotar de mayor eficacia a la implantación de un dispositivo de control de cajas registradoras por parte de las Diputaciones Forales, si bien, tal contribución

normativa, con las limitaciones de ámbito subjetivo que comporta, debería ser respetuosa con la normativa estatal dictada en desarrollo de las competencias básicas del Estado, y con los principios ya enunciados de igualdad, libertad de establecimiento, libertad de empresa y unidad de mercado, lo que exigiría un esfuerzo de acomodo legal y constitucional a efectos de no colisionar con competencias estatales en la materia y con la normativa dictada en su desarrollo.

45. Valga a título de ejemplo, lo dispuesto en la Ley 17/2009, de 23 de noviembre, sobre el libre acceso a las actividades de servicios y su ejercicio, que desarrolla 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, que establece una serie de principios de aplicación general para la normativa reguladora del acceso a las actividades de servicios y su ejercicio dentro de la Unión Europea, que tiene por objeto establecer las disposiciones generales necesarias para facilitar la libertad de establecimiento de los prestadores y la libre prestación de servicios, simplificando los procedimientos y fomentando, al mismo tiempo, un nivel elevado de calidad en los servicios, así como evitar la introducción de restricciones al funcionamiento de los mercados de servicios.

46. Dice la ley en su artículo 5, referido a los Regímenes de autorización, que *“La normativa reguladora del acceso a una actividad de servicios o del ejercicio de la misma no podrá imponer a los prestadores un régimen de autorización, salvo excepcionalmente y siempre que concurren las siguientes condiciones, que habrán de motivarse suficientemente en la ley que establezca dicho régimen.*

a) No discriminación: que el régimen de autorización no resulte discriminatorio ni directa ni indirectamente en función de la nacionalidad o de que el establecimiento se encuentre o no en el territorio de la autoridad competente o, por lo que se refiere a sociedades, por razón del lugar de ubicación del domicilio social;

b) Necesidad: que el régimen de autorización esté justificado por razones de orden público, seguridad pública, salud pública, protección del medio ambiente, o cuando la escasez de recursos naturales o la existencia de inequívocos impedimentos técnicos limiten el número de operadores económicos del mercado.

c) Proporcionalidad: 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, en particular cuando un control a posteriori se produjese demasiado tarde para ser realmente eficaz. 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”.

47. Al margen por tanto de acudir a una vía de desarrollo normativo en base a competencias propias de la CAPV, que pudiera ser de difícil acomodo legal, sería conveniente reforzar los sistemas de coordinación entre los Territorios Históricos y de estos con el Estado, en el ejercicio de sus competencias de orden tributario-fiscal, a efectos de lograr en el ámbito de dichas competencias sobre comprobación, inspección y sanción, la implantación del dispositivo de control previsto, debiendo jugar un papel esencial el Órgano de Coordinación Tributaria, previsto en la Ley 3/1989.

III. CONCLUSIONES.

48. A la vista de lo expuesto se estima oportuno efectuar las siguientes conclusiones:

1ª. La intervención administrativa en el control de cajas registradoras a efectos de controlar la veracidad y exactitud de las ventas y detectar la existencia de posibles fraudes, mediante la implantación de sistemas o dispositivos técnicos y eficaces, debe a nuestro juicio articularse en el marco de las competencias en materia tributario-fiscal que ostentan las Diputaciones Forales.

2ª. La posibilidad de complementar las actuaciones emprendidas por las Diputaciones Forales, mediante el desarrollo normativo por parte de la CAPV, de títulos competenciales sobre materias conexas, se limitarían a aquellas relacionadas con el título Comercio Interior, que permitiera instaurar algún requisito general que contribuyera a dotar de mayor eficacia a la implantación de un dispositivo de control de cajas registradoras por parte de las Diputaciones Forales. Ahora bien, dicha contribución normativa, con las limitaciones ya enunciadas, debe en todo caso ser respetuosa con la normativa estatal dictada en desarrollo de las competencias básicas del Estado, en materia de libertad de empresa y unidad de mercado, y con los principios de igualdad y libertad de establecimiento, lo que exige un esfuerzo de acomodo legal y constitucional a efectos de no colisionar con los aspectos enunciados, y cuyo resultado, respecto a su eficacia y efectos deseados, es difícil de anticipar.

3ª. La necesidad de armonizar en los tres Territorios Históricos las disposiciones que se dicten y las actuaciones que se emprendan en dicha materia, a efectos de garantizar la seguridad jurídica y unas condiciones de igualdad de los contribuyentes en el ámbito territorial afectado, exige potenciar los mecanismos de coordinación entre dichas Administraciones, entre sí, así como con la Administración General de la CAPV, reforzando el papel de los instrumentos existentes al efecto, como es el Órgano de Coordinación Tributaria. Dicha coordinación debería igualmente extenderse al Estado, creando los instrumentos necesarios a tal fin o enmarcándola en el seno de las previsiones contenidas actualmente en el propio Concierto o proponiendo alguna modificación del mismo con la finalidad señalada.