

# ANÁLISIS ESTRATÉGICO DE LA ARMONIZACIÓN FISCAL EN LA UNIÓN EUROPEA. UN ENFOQUE COMPETITIVO

Juan CORONA

Catedrático de Hacienda Pública  
Universitat Abat Oliba CEU

## 1. PERSPECTIVAS POLÍTICO-ECONÓMICAS

Aparentemente existe un consenso importante sobre la necesidad de conseguir una Europa más fuerte y unificada. Y en realidad el objetivo en sí es deseable, siempre y cuando se evite un grave peligro: que la Europa integrada y armonizada se convierta en una región económica de monopolios y cárteles en lugar de mercados competitivos.

Existen argumentos que justifican sobradamente este temor. Por ejemplo, es habitual que algunos economistas defiendan a ultranza la competencia y la descentralización a nivel nacional, cambiando de opinión con respecto a la cuestión europea, dando prioridad al objetivo de una armonización plena, que a nivel internacional representa de hecho la adopción de políticas igualitarias, rechazando de pleno la posibilidad de que los distintos países del marco comunitario entren en competencia en materia de medidas de política económica.

Desde el punto de vista político, uno de los factores claves vendría dado por la desaparición de los controles fronterizos (fronteras fiscales), que reduciría enormemente los costes internos y externos, a pesar de que podría generar problemas de defraudación mientras los Estados sean política y fiscalmente autónomos.

A este respecto, los problemas relativos a la centralización y a la burocracia a nivel internacional han sido objeto de atención preferente por la «Teoría de las Decisiones Públicas» (*Public Choice*).

En términos generales, un político en el gobierno compite con:

- a) Otros miembros del gobierno.
- b) Los políticos de la oposición.
- c) Los políticos en el gobierno de otros países (en una economía abierta).

Centrándonos en nuestro objeto de estudio, puede observarse que la conspiración con políticos extranjeros puede ser útil para el político nacional por varios motivos.

- 1) La participación en las reuniones internacionales (especialmente en las cumbres) le ayuda a captar la atención de los medios de comunicación y a aumentar su prestigio (sobre todo si es el anfitrión o el líder). De esta forma puede ganar margen de competitividad con respecto a otros miembros del gobierno y de la oposición.
- 2) La aprobación de las políticas mutuas en tales reuniones (y por las agencias internacionales) ayuda a superar las críticas de competidores políticos nacionales.
- 3) La toma de decisiones colectivas a nivel internacional permite a los políticos que participan en la misma eludir la responsabilidad interna por las políticas impopulares; «vender» dichas políticas como parte de la negociación internacional; y autoprotegerse contra los mejores resultados de gobiernos extranjeros.

Otra cuestión crucial reside en la división del trabajo entre las agencias internacionales y los Estados miembros. Aplicando la teoría económica de la burocracia, los funcionarios de las agencias internacionales tratarán de maximizar su poder, para lo cual estarán dispuestos a aceptar cualquier trabajo por desagradable o irrelevante que este sea. La división del trabajo no se determina pues por la demanda, sino exclusivamente por la oferta. Por su lado, los gobiernos nacionales no están dispuestos a delegar poderes importantes como instrumentos políticos que pueden ser utilizados de forma crucial para incidir en los resultados electorales (por ejemplo: la soberanía fiscal).

La «hipótesis del trabajo sucio» ayuda a explicar la división del trabajo entre gobiernos nacionales y agencias internacionales pero, por lo que se refiere a la oferta de «trabajo sucio», varias razones justifican que las transferencias a los grupos de interés son superiores por parte de las agencias internacionales. En primer lugar, las agencias internacionales elevan el coste de información de los consumidores, lo que permite a los políticos ofrecer favores a los grupos de intereses con un menor coste para ellos. Por otro lado, la organización internacional reduce el coste político de captación de grupos de poder, ya que la mayor parte de agencias internacionales operan bajo la cobertura de algún ideal internacionalista, como la solidaridad internacional, la cooperación, la integración, la paz, etc. Esto las inmuniza contra la crítica pública.

En tercer lugar, la organización internacional también aumenta los costes de información de los políticos. Las barreras lingüísticas y la distancia física contribuyen a alejar más del poder político a las burocracias internacionales que a las nacionales, con lo que existen aún menos incentivos para su gestión eficiente. Por último, el político individual de una nación tiene pocos incentivos para controlar y mejorar las actividades de las agencias internacionales debido a los costes de oportunidad en que incurriría. De todo ello puede concluirse que los burócratas internacionales tienen la misma

función de utilidad que los nacionales, por lo que la teoría económica de la burocracia les será aplicable a ambos, que tenderán a maximizar su poder en términos de tamaño del presupuesto, de personal y de discrecionalidad. El monopolio de información de que disfrutaban y la necesidad de su cooperación para los políticos facilitan la consecución de sus objetivos.

Aunque pueda parecer un enfoque tético e incluso cínico de la cuestión, el planteamiento teórico expuesto y la contrastación empírica pueden ser de gran utilidad para comprender mejor el desarrollo de las políticas comunitarias y, en particular, las referentes a la armonización fiscal. La soberanía tributaria supone el control de unos instrumentos de política económica con gran significación electoral que los Estados se resisten a ceder, por lo que los intentos de armonización fiscal se ven en la práctica limitados a medidas de inferior importancia (referidas fundamentalmente a impuestos indirectos), cuya operatividad es escasamente relevante si se desea, de verdad, la desaparición total de las barreras fiscales en el ámbito comunitario.

## 2. EL JUEGO DE ESTRATEGIAS EN LA UNIÓN EUROPEA

Puede decirse que existen dos caminos conducentes a un sistema fiscal convergente o armonizado en la Unión Europea: un proceso de acercamiento entre los sistemas fiscales de los países comunitarios, coordinado y dirigido desde Bruselas; o un proceso de competencia, en el que el sistema tributario de cada país vendrá delimitado por sus propios intereses, en función de las estrategias previstas de los demás países.

Contemplando este planteamiento desde una óptica global, es evidente que las estrategias a adoptar por los distintos países se centrarán no solo en los intereses propios, sino en las posibles estrategias a desarrollar por los restantes países.

En términos generales, es evidente que los Estados que disfrutaban de una tributación inferior a la media o moda comunitaria, estarán interesados en mantener su soberanía fiscal, entrando en un proceso de competencia. Incluso los países con tributación más exigente sobre las rentas del capital se verían beneficiados de establecer una tributación ligeramente inferior a la moda europea que les permitiera mantener su soberanía fiscal y competir en la captación de ahorro.

Sin embargo, el incentivo a que cada país comunitario elija la estrategia de competencia no implica que sea necesario renunciar a los beneficios de una estrategia de coordinación institucional: reforzamiento de la unidad europea, disminución de incertidumbre y potenciación de las políticas redistributivas.

Cualquier Estado miembro puede conseguir determinados beneficios con la adopción de una estrategia de competencia en un aspecto concreto de la tributación de las rentas de capital. Dicho beneficio tenderá a incre-

mentarse en la medida en que los demás Estados tengan más armonizadas sus normas a este respecto.

En consecuencia, puede decirse que la solución óptima para cada país consiste en adoptar unilateralmente una estrategia de competencia, aunque prefiera que colectivamente los demás países opten por la estrategia de coordinación institucional.

Este planteamiento estratégico, planteado en términos formales, permite contemplar el proceso de armonización fiscal en la Unión Europea como un caso de un conocido juego de estrategia, el «dilema del prisionero» multipersona.

Supongamos que la Unión está integrada únicamente por dos países (A y B), que en ausencia de restricciones presupuestarias pueden escoger entre dos tipos de gravamen único para las rentas del capital (10 o 20 por 100).

La primera preferencia de cada país consistirá en establecer la tributación más baja (10 por 100), mientras que el otro establezca la alta (20 por 100), con lo que obtendría los máximos beneficios de la competencia.

En caso de que ambos adopten la misma estrategia, las preferencias de los dos se decantarán por el impuesto más elevado, ya que en ausencia de ventajas de competencia, maximizarán la recaudación impositiva.

El caso planteado puede representarse como una matriz del «dilema del prisionero» (tabla 1), en la que el beneficio para cada país depende de las estrategias adoptadas por los dos.

**Tabla 1.** Estrategias de armonización fiscal (I).  
Dilema del prisionero para dos países

		ESTRATEGIA DEL PAÍS A	
		COMPETENCIA	COOPERACIÓN
ESTRATEGIA DEL PAÍS B	COOPERACIÓN	2	1
	COMPETENCIA	4	3
		1	3

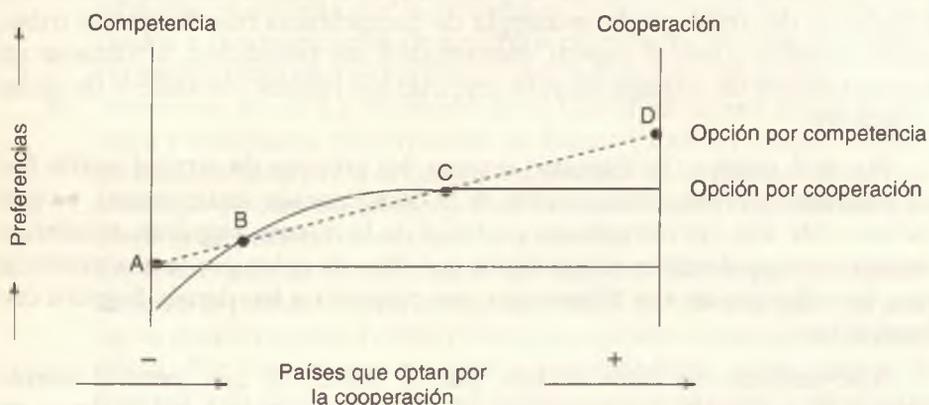
Tanto para el país A como para el B, la estrategia dominante resulta ser la de competencia (ambos establecerán un impuesto del 10 por 100), aunque esta combinación ofrece para los dos un resultado inferior al que hubieran conseguido de optar simultáneamente por la cooperación.

De esta formulación se deduce que los beneficios de la armonización se derivan de la convergencia de los demás sistemas fiscales, pero no del propio; mientras que los beneficios de la competencia se derivan de la op-

ción de cada país, aunque son mayores si otro(s) país(es) opta(n) por una armonización fiscal coordinada institucionalmente.

Un análisis más realista de la situación exige ampliar el número de jugadores hasta alcanzar los 28 países que integran la Unión Europea en la actualidad. En este caso el proceso de armonización fiscal puede representarse gráficamente utilizando el método propuesto por T. SCHELLING para juegos con múltiples jugadores (gráfico 1).

**Gráfico 1.** Estrategias de armonización fiscal (II). Dilema del prisionero para 28 países



En el eje vertical se representan las preferencias de los países en función del índice del beneficio que proporciona la opción elegida para cada Estado. En el eje horizontal se representa el número de países que optan por la armonización fiscal coordinada institucionalmente.

A medida que sea mayor el número de países que se decanten por la cooperación o coordinación institucional, se generarán dos efectos relevantes:

- Serán mayores los beneficios de cualquiera de las dos opciones, lo que implica que ambas funciones de beneficios son crecientes.
- Cuanto mayor sea el número de países que prefieren la cooperación, se incrementan las diferencias en la elección de estrategia. En este sentido, la ventaja de adoptar una estrategia de competencia se incrementa a medida que aumenta el número de países que prefieren colaborar.

Es posible determinar tres escenarios estratégicos diferentes a partir de la representación gráfica. En una primera fase (A-B) el número de países que apoyan la coordinación institucional es pequeño, por lo que la opción más interesante desde el punto de vista individual es la de la competencia, ya que las ventajas que reporta esta última superan claramente a las reducidas ventajas políticas de una coordinación insuficiente.

En la segunda fase (B-C), y en la medida en la que se incrementa el número de países dispuestos a cooperar, aumentan las ventajas políticas de coordinación institucional, incentivando la opción de apoyar la estrategia de cooperación.

Por último, en la fase (C-D) si el número de países que opta por la cooperación llega a ser muy elevado, vuelven a primar las ventajas económicas de competir fiscalmente frente a un entorno caracterizado por un grado importante de convergencia.

Particularizando la aplicación de estas conclusiones al campo de tributación de las rentas de capital, se observa que la estrategia óptima por parte de cada país, que supone el preferir que el mayor número posible de Estados se decanten por la estrategia de competencia basada en una tributación inferior sobre el capital, maximizará sus beneficios, al situarse un número mayor de «competidores» cerca de los valores «modales» de dicha tributación.

Por este motivo, la dinámica interna del proceso de armonización fiscal dificulta la propia consecución de la coordinación institucional, ya que incluso ante una opción colectiva a favor de la misma, seguirán existiendo incentivos considerables a que algún país decida optar por la competencia para beneficiarse de sus diferencias con respecto a los demás Estados comunitarios.

Apoyándonos en estos hechos, parece indudable que, pese al interés general en propiciar una situación colectiva caracterizada por el deseo en pro de la armonización fiscal, individualmente, y por separado, todos los países pueden beneficiarse estableciendo una tributación por debajo de los valores modales comunitarios.

Puede afirmarse que la única opción plausible que permitiría la consecución de una armonización fiscal, consistiría en la aceptación de una estrategia coordinada por los propios órganos comunitarios, que únicamente sería posible en un estadio avanzado de unidad política sustentada en la unión económica y en la implantación firme del Mercado Único Europeo.

### 3. LA ARMONIZACIÓN FISCAL: ¿COMPETENCIA O COORDINACIÓN?

Entendiendo la armonización fiscal como la convergencia de las estructuras impositivas de los países de la Comunidad, es posible garantizar dicha aproximación mediante un proceso de competencia fiscal entre los Estados miembros o como consecuencia de las directivas en materia tributaria aprobadas por las instituciones comunitarias. Ambas posibilidades presentan una serie de ventajas e inconvenientes que es preciso tener en consideración.

## A. LA COMPETENCIA FISCAL

Si prima el proceso de competencia fiscal, el proceso de ajuste conducirá a una aproximación de la tributación efectiva sobre el capital con una tendencia orientada claramente a la baja. Comparando los efectos previsibles de este proceso con lo que se derivaría de la existencia de una armonización fiscal coordinada, se derivan una serie de ventajas asociadas a la estrategia de competencia:

- a) *Factibilidad*: La convergencia impositiva puede lograrse tanto a través de la competencia como de la armonización coordinada. Sin embargo, si se opta por la primera es posible evitar los costes asociados a la consecución de acuerdos específicos en materia tributaria entre veintiocho administraciones tributarias diferentes.
- b) *Soberanía fiscal*: La evolución de la Unión hacia una unión económica y monetaria, y la creación del Banco Central Europeo, conduce inexorablemente a la cesión del control de la política monetaria y de tipo de cambio, al margen de la cesión inicial de soberanía en materia de política arancelaria y comercial.

En consecuencia, la política estabilizadora tendrá que fundamentarse en la política fiscal, que se convertirá en esencial para garantizar la estabilización a corto plazo y los ajustes estructurales a largo plazo. Por este motivo no parece recomendable restar grados de libertad a la única política económica autónoma que conservarán los países comunitarios.

- c) *Limitación del crecimiento del Sector Público*: La competencia fiscal, a diferencia de la armonización, tiene en cuenta las divergencias económicas y sociales de los distintos países, que se reflejan en las discrepancias relativas a la estructura del sistema impositivo y, en general, en las preferencias por el tamaño del sector público. En este sentido, el proceso de competencia garantiza una reducción de la imposición sobre el capital, que en la actual coyuntura presupuestaria limita las posibilidades de crecimiento del sector público.
- d) *Incidencia y efectos de los impuestos*: La estrategia de competencia conduce a una convergencia en la tributación efectiva de los distintos países, mientras que la armonización coordinada se sustenta en una aproximación formal de los tributos, que ignora los diferentes impactos que estructuras formalmente semejantes pueden producir en contextos económicos diferenciados.

Por otro lado, si el proceso de armonización coordinada está dirigido por unos pocos países, se corre el riesgo de imponer sobre el resto de la Comunidad unas estructuras fiscales injustas y distorsionadoras.

- e) *Carácter instrumental*: La concepción de la armonización fiscal en la Unión Europea adopta un carácter instrumental y no finalista, por lo que el objetivo en sí reside en la aproximación de las estructuras

tributarias, con independencia del proceso que se desarrolle para conseguirla.

Por otro lado, es indudable que la competencia no está exenta de una serie de inconvenientes, de entre los cuales suelen destacarse:

- a) *Restricciones a la política redistributiva*: Con un cierto grado de incertidumbre, la competencia fiscal tenderá a disminuir la tributación de las rentas de capital, limitando la capacidad de utilizar el sistema fiscal como instrumento de redistribución y, al mismo tiempo, estableciendo restricciones sobre el crecimiento del sector público, hecho considerado negativo por algunos autores. En cualquier caso, la valoración de este argumento como positivo o negativo depende de los juicios de valor que caractericen las opiniones acerca de la deseabilidad de reforzar la política redistributiva y de incrementar el tamaño del sector público.
- b) *Distorsiones financieras y elusión fiscal*: Durante el desarrollo del proceso de competencia hacia la convergencia impositiva, los impuestos no garantizarán la neutralidad de la inversión, generando distorsiones financieras y bancarias al desplazarse el capital hacia los países con tributación más favorable, utilizando los servicios de intermediarios financieros de países con impuestos más reducidos, produciendo desequilibrios entre ahorro e inversión interna. Por los mismos motivos, la competencia fiscal basada en la confidencialidad de información y secreto bancario, puede potenciar prácticas de elusión y evasión fiscal internacional, ante la ausencia de mecanismos efectivos de intercambio de información entre las administraciones tributarias nacionales.

## B. LA COORDINACIÓN FISCAL

Como ya se ha puesto de relieve, la aproximación de los impuestos sobre las rentas del capital puede conseguirse de forma alternativa si prosperan las medidas diseñadas a tales efectos por las instituciones comunitarias. En la defensa de esta alternativa se esgrimen una serie de argumentos que, en general, descansan en los inconvenientes que se producirían en caso de no prosperar la armonización coordinada y generarse un proceso de competencia fiscal:

- a) *Eliminación de distorsiones*: Si se evitan los procesos de competencia fiscal, se anulan los inconvenientes que provoca la misma al generar una serie de distorsiones fiscales, financieras y bancarias, que han sido expuestas con anterioridad.
- b) *Neutralidad en la asignación del capital*: La defensa de la coordinación puede sustentarse en la pérdida potencial de bienestar causada por una asignación ineficiente del capital entre países como consecuencia del proceso de igualación de la tasa de rendimiento del capital después, y no antes, del pago de los impuestos. Dicha

ineficiencia, causada por la diversidad fiscal en presencia de libertad de movimientos de capitales, desaparecería con una armonización efectiva de los impuestos que permitiría orientar la asignación internacional de capital en función de criterios de eficiencia económica.

- c) *Unidad política*: La compensación fiscal podría orientarse como una política generalizada de «*beggar your neighbour*» que conduciría a una probable infraprovisión de servicios públicos y a un debilitamiento político de la Unión como consecuencia de las reacciones a medidas unilaterales.

A sensu contrario, la armonización coordinada fomenta el sentimiento de unidad comunitario y facilita avanzar en el proceso de unión política y evita que algunos países utilicen el sistema impositivo para imponer a otros sus concepciones políticas, condicionando sus niveles de recaudación y de gasto público.

- d) *Reforzamiento de la autoridad fiscal comunitaria*: La estrategia de armonización fiscal coordinada supone reforzar el papel de la autoridad fiscal comunitaria, lo que posibilitaría la ampliación del sistema de recursos propios de la Unión, como factor clave en la aplicación de políticas de redistribución de la renta a nivel intracomunitario.

En fases más avanzadas del proceso, dicha estrategia podría conducir a la creación de una administración tributaria comunitaria, con capacidad para legislar, y de establecer un marco impositivo estable, reduciendo el grado de incertidumbre con respecto a las variables fiscales.

- e) *Equidad nacional e internacional*: En el contexto fiscal vigente en la Unión, basado en la combinación del criterio de origen y el de residencia, la armonización fiscal coordinada plasmada en la igualación de tipos impositivos, contribuiría a incrementar el grado de equidad internacional.

Al mismo tiempo, conduciría a garantizar la equidad horizontal interpersonal entre habitantes de distintos Estados de la Unión. Este efecto sólo sería deseable si existe una verdadera proximidad económica y social entre los ciudadanos de los distintos países.

Para calibrar adecuadamente la conveniencia de apoyar la estrategia de coordinación, hay que oponer a las ventajas descritas una serie de inconvenientes importantes:

- a) *Deslocalización del capital entre la Unión Europea y el resto del mundo*: La consecuencia de acuerdos de armonización fiscal descansará en la hipótesis aceptable de que las administraciones tributarias negociarán sobre la base de evitar pérdidas de recaudación.

Con esta premisa es lógico esperar que el nivel de imposición sobre las rentas de capital en la Unión Europea pueda considerarse como elevando (en términos relativos) con respecto al resto del

mundo. En tal caso se generan incentivos a la huida de capitales hacia terceros países (no comunitarios), fundamentalmente a paraísos fiscales.

Si la igualación de tipos dentro de la Unión da lugar a diferencias fiscales mayores entre ella y el resto del mundo, se producirán efectos negativos desde el punto de vista de la eficiencia en la asignación del capital y a la inversa.

Por el contrario, la competencia fiscal, al orientarse a una tributación más reducida, no solo evita el efecto de salida de capitales, sino que puede generar incentivos a que capitales del resto del mundo se desplacen a la Unión.

- b) *Cesión de soberanía fiscal*: Al margen del enfoque de armonización fiscal que se considere, cualquier avance en esta línea implica la cesión de soberanía fiscal por parte de los Estados miembros, aceptando unas normas comunes y la existencia de una autoridad fiscal comunitaria.

Como consecuencia de ese hecho, la capacidad de intervención de los gobiernos en las políticas de redistribución y de estabilización, se ve muy limitada, dificultando el cumplimiento de objetivos de carácter nacional, en particular los relacionados con la equidad interpersonal nacional y la política anticíclica.

- c) *Factibilidad*: Con independencia de la deseabilidad o no de la armonización coordinada, el actual contexto político y económico de la Unión Europea dificulta enormemente la consecución de acuerdos en este campo, en particular por la existencia de dos fuertes condicionantes: la aversión de todos los países a ceder grados de libertad en su soberanía fiscal, y la propia articulación institucional prevista por las instituciones comunitarias para dotar de efectividad al proceso de armonización, al requerirse la unanimidad absoluta para la aprobación de la mayoría de normas relativas a la armonización fiscal.

## C. LA TRIBUTACIÓN DE LAS RENTAS DE CAPITAL EN LA UNIÓN EUROPEA: ¿ARMONIZACIÓN O DIVERSIDAD?

El debate entre armonización o diversidad fiscal en la Europa comunitaria resulta de una enorme significación en todos los sentidos, y resulta enriquecedor en la medida en que permite un análisis más preciso de los costes y beneficios imputable a ambas alternativas.

Ante esta situación, el «*market approach*» es una de las soluciones posibilistas a considerar; la competencia entre los sistemas fiscales de los países miembros podría conducir, a largo plazo, a una convergencia de los mismos basada en las fórmulas que hayan probado una mayor eficiencia. Lo que necesita la Unión Europea, desde nuestro punto de vista, no es una integración y armonización total (que no existe ni en los Estados federales); la existencia de diferencias entre las naciones es un factor enriquecedor y

que permite la aplicación de un conocido proceso de revelación de preferencias individuales: «el voto con los pies».

En Europa se necesita una armonización fiscal sin fronteras, que solo será posible cuando los aspectos económicos priven sobre los intereses políticos. Hay que hacer hincapié en que los múltiples problemas y dificultades pasadas, presentes y futuras del proceso de armonización no están causados por la imposibilidad técnica de encontrar soluciones apropiadas, sino por la obstinación de los Estados miembros en mantener una soberanía plena en materia fiscal, y en tratar de utilizar la Comisión Europea para sus propios fines. Ésta puede convertirse en un Euro-Leviatán cuyos costes superen en mucho a los beneficios que obtengan los ciudadanos de los Estados miembros de la Unión que, en última instancia, deben ser los beneficiarios de una verdadera integración económica en Europa.

Desde esta óptica, no resulta excesivamente complicado afirmar que las dificultades de difícil resolución que caracterizan la consecución de la armonización, decantarán en principio la balanza en favor de la diversidad tributaria en los Estados miembros.

Los inconvenientes relativos a la existencia de sistemas fiscales muy diferentes en el seno de la Unión no deben causar una alarma generalizada, puesto que del avance de la propia integración económica se derivará una progresiva aproximación entre los impuestos de los distintos países.

En ningún caso puede aceptarse que la citada convergencia esté exenta de costes, pero será preciso asumirlos, puesto que desde el punto de vista estratégico no parece que existan alternativas viables a corto plazo.

Si se acepta la argumentación anterior, resulta inevitable que la convergencia tributaria comunitaria esté guiada esencialmente por el principio de competencia del que, en términos generales, sería preciso agotar beneficios y atenuar los costes.

Por otro lado no es correcto anatemizar la competencia fiscal como un peligro para el buen funcionamiento del Mercado Único. La competencia fiscal puede ser preferible si se considera que supondrá una presión a la baja sobre las demandas de recaudación de políticas situadas por encima del óptimo. La competencia introduce una mayor eficiencia en el control del gasto y en la actuación del Sector Público. Además, la competencia evita restricciones que impidan a los países realizar reformas fiscales de interés nacional o inhibir los ajustes de los impuestos a circunstancias económicas cambiantes.

Es evidente que la valoración de ambas opciones depende en gran medida de los planteamientos políticos y de jerarquía de objetivos a satisfacer, sin embargo, ello no implica acertar una cierta conciliación entre ambas estrategias.

Incluso, aunque se desee la diversidad fiscal, se necesita cierto grado de coordinación, aunque resulta difícil determinar el alcance de la misma; debido a que, en algunos casos, los beneficios de pretender la discrecio-

nalidad nacional en el ajuste de la política fiscal pueden superar los costes asociados a una coordinación inadecuada.

Aunque se acepte que una cierta armonización fiscal selectiva es deseable, no puede negarse que la diversidad se adapta mejor a las estrategias de los Estados comunitarios. En este sentido, la corriente de pensamiento que valora con reservas la armonización fiscal, aboga bien por las ventajas de la diversidad fiscal, bien por una decidida competencia. También en este caso, el debate es escasamente operativo porque un mercado integrado tenderá progresivamente a aproximar los sistemas tributarios nacionales, al margen de si la competencia en sí se ve como un factor favorable o perjudicial para cada país.

Por último, interesa remarcar que cualquier referencia a la armonización o competencia fiscal no debe conducir al olvido de las prioridades de reforma fiscal, que son a las que debe orientarse cualquier sistema tributario, con independencia de otras consideraciones.

Parece evidente que las facultades de que un proceso coordinado de armonización, desarrollado por agentes que no buscan buenas estructuras fiscales en sus propios países, pueda conducir a una buena estructura armonizada.

En otras palabras, la prioridad de las autoridades tributarias debe centrarse en la mejora de las normas fiscales y su aplicación. La estructura del sistema impositivo de cada país debe juzgarse con criterios de suficiencia, equidad, eficiencia y factibilidad. La reforma de la fiscalidad no puede realizarse fuera de este contexto.