



**Citation:** JACKSON, G. R., BENÍTEZ PÉREZ, M: «Los distintos enfoques de los sistemas jurídicos respecto a la interpretación de tratados en el contexto del Acuerdo internacional en materia de fiscalidad y protección de los intereses financieros entre el Reino de España y el Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte en relación con Gibraltar», *Cuadernos de Gibraltar–Gibraltar Reports*, num. 6, 2024-2025.

**Received:** 29 July 2025.

**Accepted:** 2 November 2025.

## LOS DISTINTOS ENFOQUES DE LOS SISTEMAS JURÍDICOS RESPECTO A LA INTERPRETACIÓN DE TRATADOS EN EL CONTEXTO DEL ACUERDO INTERNACIONAL EN MATERIA DE FISCALIDAD Y PROTECCIÓN DE LOS INTERESES FINANCIEROS ENTRE EL REINO DE ESPAÑA Y EL REINO UNIDO DE GRAN BRETAÑA E IRLANDA DEL NORTE EN RELACIÓN CON GIBRALTAR

Grahame R. JACKSON<sup>1</sup>

Manuel BENÍTEZ PÉREZ<sup>2</sup>

I. INTRODUCCIÓN — II. INTERPRETACIÓN DE DISPOSICIONES ESPECÍFICAS DEL TRATADO — III. CONCLUSIONES — IV. BIBLIOGRAFÍA CONSULTADA

**RESUMEN:** El artículo analiza las diferencias y similitudes en la interpretación del Acuerdo Internacional en materia de fiscalidad y protección de intereses financieros entre España y el Reino Unido respecto a Gibraltar. Destaca que, aunque ambos sistemas jurídicos aplican la Convención de Viena de 1969, existen enfoques distintos: Gibraltar, influido por el *common law* inglés, prioriza

<sup>1</sup> CTA (miembro), ADIT y abogado (Inglaterra, Gales y Gibraltar); abogado y socio del bufete internacional Hassans, Gibraltar; Diploma Avanzado en Fiscalidad Internacional del Chartered Institute of Taxation; coautor de *A Practitioners Guide to International Tax Information Exchange Regimes* (Spiramus, 2021); y coeditor de *On the Principles Of Gibraltar Taxation* (Spiramus, 2024). Puede ponerse en contacto con el autor en [grahame.jackson@hassans.gi](mailto:grahame.jackson@hassans.gi)

<sup>2</sup> Doctor en Fiscalidad Internacional. Director del Departamento de Fiscalidad Internacional de Konsell Abogados y Asesores. Abogado fiscalista colegiado en el Colegio de Abogados de Sevilla. Investigador independiente y profesor universitario en la Universidad Internacional de La Rioja. Puede ponerse en contacto con el autor en [manuelbenitez@konsell.es](mailto:manuelbenitez@konsell.es) o [manuel-perezbenitez@icasevilla.org](mailto:manuel-perezbenitez@icasevilla.org)



*Los distintos enfoques de los sistemas jurídicos respecto a la interpretación de tratados en el contexto del Acuerdo internacional en materia de fiscalidad y protección de los intereses financieros entre el Reino de España y el Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte en relación con Gibraltar*

la interpretación literal y funcional de los términos, evitando tecnicismos locales; mientras que España, desde su tradición civilista-continental, complementa la literalidad con una interpretación sistemática y teleológica, considerando el contexto, la finalidad del tratado y la primacía del Derecho de la UE. El texto ilustra cómo estas diferencias generan incertidumbre en conceptos clave como “pernoctaciones”, “ausencias esporádicas” o la residencia fiscal de entidades y los *trusts*. Concluye que la aplicación de un mismo tratado en sistemas jurídicos distintos puede llevar a interpretaciones divergentes, subrayando la necesidad de cooperación y diálogo para garantizar la seguridad jurídica.

**PALABRAS CLAVE:** Interpretación, acuerdo, residencia, Gibraltar, Convención de Viena.

## **THE APPROACHES OF DIFFERENT LEGAL SYSTEMS TO TREATY INTERPRETATION IN THE CONTEXT OF THE INTERNATIONAL AGREEMENT ON TAXATION AND THE PROTECTION OF FINANCIAL INTERESTS BETWEEN THE KINGDOM OF SPAIN AND THE UNITED KINGDOM OF GREAT BRITAIN AND NORTHERN IRELAND REGARDING GIBRALTAR**

**ABSTRACT:** The article analyses the differences and similarities in the interpretation of the International Agreement on Taxation and Protection of Financial Interests between Spain and the United Kingdom with respect to Gibraltar. It highlights that, although both legal systems apply the 1969 Vienna Convention, there are different approaches: Gibraltar, influenced by English common law, prioritises the literal and functional interpretation of the terms, avoiding local technicalities; while Spain, from its civil-continental tradition, complements the literal interpretation with a systematic and teleological interpretation, considering the context, the purpose of the treaty and the primacy of EU law. The text illustrates how these differences generate uncertainty in key concepts such as “overnight stays”, “sporadic absences” or the tax residence of entities and trusts. It concludes that the application of the same treaty in different legal systems can lead to divergent interpretations, underlining the need for cooperation and dialogue to ensure legal certainty.

**KEYWORDS:** Interpretation, agreement, residence, Gibraltar, Vienna Convention.

## **I. INTRODUCCIÓN**

### **1. Antecedentes generales**

Este artículo tiene como objetivo principal examinar el Acuerdo Internacional en materia de fiscalidad y protección de los intereses financieros entre España y el Reino Unido relativo a Gibraltar (firmado en 2019 y en vigor desde 2021). Se espera que este trabajo no solo demuestre la viabilidad de la colaboración en este campo, sino que sirva para entablar un diálogo duradero.

Conscientes de que los códigos lingüísticos de ambas jurisdicciones pueden estar cargados de significado político, los autores han tomado la decisión de no vigilar el lenguaje del otro. Cada autor escribe desde la perspectiva de su origen (británico-gibraltarero o español) y utilizando las formas de su dis-



curso cotidiano.

El Acuerdo analizado es un documento único por dos razones fundamentales: 1) es el primer acuerdo alcanzado entre España y el Reino Unido sobre Gibraltar en 300 años, lo que evidencia una voluntad genuina de coexistencia armónica; 2) Constituye una *rara avis* en el ámbito de la fiscalidad internacional.

Si bien la redacción del documento parece influida por el Modelo de Convenio de la OCDE, está lleno de lenguaje y frases novedosas diseñadas *ad hoc* para sus fines, y refleja una fuerte influencia de la legislación tributaria española. Los autores coinciden en que el Acuerdo es, en su espíritu y enfoque, un tratado internacional contra la evasión fiscal, y no un convenio para evitar la doble imposición.

Este novedoso uso del lenguaje presenta un problema interpretativo, ya que el lector carece de un comentario aprobado conjuntamente que lo respalde. Los *Comentarios del Modelo de Convenio de la OCDE* solo tienen un valor limitado para su interpretación. Además, la Agencia Tributaria española no ha emitido orientaciones sustanciales sobre el mismo.

El documento tratará de examinar los resultados prácticos del problema más amplio de la interpretación de los tratados, puesto de relieve por varios autores. Como dijo BJORGE<sup>3</sup> al referirse a las diferencias entre los enfoques francés y británico:

Se ha convertido en ortodoxa la opinión de que en Francia los tribunales interpretan los tratados de forma “minimalista”, mientras que en los tribunales del Reino Unido la tendencia es hacia lo que podría denominarse un enfoque “maximalista”. Por un lado, los principales comentaristas franceses han argumentado que los tribunales franceses, en general, prefieren una interpretación muy literal de los tratados, ya que han mostrado “una cierta preferencia por la interpretación literal o minimalista”. Por otro lado, los principales comentaristas británicos han argumentado que los tribunales del Reino Unido, en general, prefieren una interpretación muy teleológica, o finalista, de los tratados, lo que a veces da lugar a “una desviación inadmisibles de los términos del tratado”, en una forma que equivale, en términos más generales, a “una notable falta de respeto por

<sup>3</sup> BJORGE, E., “The Vienna rules on treaty interpretation before domestic courts”, *L.Q.R.*, Vol. 131, 2015, pp. 78-107

el derecho de los tratados”.

Como argumentó Vogel<sup>4</sup>, “por lo tanto, es necesario conciliar los diversos métodos nacionales de interpretación”. De lo contrario, se corre el riesgo de celebrar un acuerdo cuyos términos no sean comúnmente entendidos o interpretados por ambas partes, lo que haría inviable su aplicación práctica. Uno de los aspectos más cruciales para conciliar diferentes culturas jurídicas es, fundamentalmente, la armonización del significado de los conceptos jurídicos y las diferencias lingüísticas que se derivan de esta realidad.

## 2. El enfoque gibraltareño

El enfoque gibraltareño de interpretación de tratados se basa en su sistema de *common law*, directamente influenciado por el inglés y aplicable mediante la Ley de Aplicación del Derecho Inglés de 1962. Por tanto, la jurisprudencia inglesa sobre interpretación de tratados es relevante en Gibraltar, aunque el territorio tenga pocos tratados propios. El punto de partida es la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados, ratificada por el Reino Unido en 1971 y vigente desde 1980, aplicable a cualquier documento que cumpla los requisitos de tratado según el artículo 2, independientemente de su denominación. Los artículos 31-33 de la Convención establecen que la interpretación debe considerar el significado ordinario de los términos, su contexto, objetivos y fines, recurriendo a medios complementarios únicamente ante ambigüedad o resultados absurdos. Para tratados en dos idiomas, ambos textos tienen igual peso, y el significado se determina conciliando ambas versiones.

En Gibraltar, como advierte Lord Diplock, la interpretación no debe ser técnica ni legalista; los tratados se redactan para un público judicial amplio y su lenguaje debe entenderse en sentido común, no limitado por normas locales. Por ejemplo, el Convenio sobre el Trabajo Marítimo de 2006 utiliza el término “residente ordinario” (“*ordinarily resident*”), que no debe confundirse con la definición técnica del artículo 74 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de 2010 de Gibraltar; su sentido habitual prevalece sobre criterios técnicos cuando el propósito del tratado es distinto. En conclusión, al inter-

<sup>4</sup> VOGEL, K., *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions. Vol. I*, Kluwer Law International, Amsterdam, 2022, p. 45.



pretar tratados fiscales en Gibraltar: (i) se parte del significado ordinario de las palabras; (ii) se pueden usar fuentes complementarias solo ante resultados inciertos o absurdos; (iii) los textos en distintos idiomas tienen igual peso; y (iv) se evita un enfoque excesivamente técnico, sin adaptar el texto inglés a conceptos jurídicos españoles.

Lo más importante aquí es que, cuando haya una frase que pueda interpretarse con un significado coherente y razonable en inglés, no se debe recurrir al texto español del Acuerdo para “comprender mejor” el significado del texto inglés. No se debe intentar modificar el significado razonable del inglés para que se ajuste a un marco de conceptos jurídicos españoles<sup>5</sup>.

### 3. El enfoque español

Los tratados internacionales válidamente celebrados y publicados en España forman parte del ordenamiento interno y tienen jerarquía superior a la ley española (art. 96 CE; art. 7 LGT), aplicable también al ámbito tributario. Para interpretar un tratado como el suscrito entre España y Reino Unido sobre Gibraltar, se recurre a la Convención de Viena de 1969, que establece normas generales de interpretación, permite medios complementarios y regula la interpretación de tratados en varios idiomas<sup>6</sup>.

Según los artículos 31-33 de la Convención, la interpretación debe comenzar por el significado literal, completarse con una interpretación sistemática—considerando preámbulo, anexos, protocolos y acuerdos posteriores— y teleológica, buscando el propósito del tratado sin apartarse del texto. El Tribunal Supremo español reitera que los tratados fiscales se interpretan según su texto y la intención de las partes, apoyándose en comentarios del Modelo

<sup>5</sup> Se trata, por supuesto, de un debate académico sobre el significado. Ningún asesor competente se negaría a tener en cuenta el texto español y el significado español del lenguaje utilizado a la hora de comprender el resultado práctico de una investigación fiscal llevada a cabo en España por las autoridades españolas que aplican estas mismas normas de interpretación al texto español con su nivel de comprensión y competencia.

<sup>6</sup> CASADO RAIGÓN, R., *Derecho internacional*, Editorial Tecnos, Madrid, 2015, pp. 192-195; MARTÍN JIMÉNEZ, A., CALDERÓN CARRERO, J.M. y GONZÁLEZ, U., *Manual sobre la negociación, interpretación y aplicación de los tratados de doble imposición para la eliminación de la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y el patrimonio*, Instituto de Estudios Fiscales / Banco Interamericano de Desarrollo, Nueva York, 2024, pp. 37-46.



*Los distintos enfoques de los sistemas jurídicos respecto a la interpretación de tratados en el contexto del Acuerdo internacional en materia de fiscalidad y protección de los intereses financieros entre el Reino de España y el Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte en relación con Gibraltar*

OCDE sin sustituir la voluntad estatal (STS 18-5-2005, rec. 754/2000; STS 8-6-2012, rec. 4496/2009), y que los conceptos de los CDI deben interpretarse autónomamente, sin referencia al Derecho interno (STS 12-6-2023, rec. 915/2022; SAN 17-3-2025, rec. 1206/2020; SAN 22-5-2025, rec. 222/2023). También se consideran acuerdos y prácticas posteriores, normas internacionales y consultas vinculantes (V1310-22, V1323-22), con mayor peso de la jurisprudencia española según *iura novit curia*. Los medios complementarios (art. 32) se usan ante ambigüedad o absurdos, considerando el contexto del Brexit, y la doble autenticidad lingüística exige conciliar ambos textos según su objeto y finalidad (art. 33).

Tras el Brexit, España debe interpretar el Acuerdo respetando el Derecho de la UE incorporado al ordenamiento interno, particularmente los principios de no discriminación (art. 18 TFUE) y libre circulación de capitales (arts. 63 y ss. TFUE). Cualquier interpretación que infrinja estos principios sería inválida y, si no puede ajustarse a ellos, la disposición concreta sería nula, evitando un posible incumplimiento unilateral por parte de España.

## **2. INTERPRETACIÓN DE DISPOSICIONES ESPECÍFICAS DEL TRATADO**

En esta última sección del documento, ofrecemos una serie de observaciones sobre determinados términos contenidos en algunas disposiciones del Acuerdo. El objetivo de esta sección no es proporcionar un catálogo exhaustivo de posibles conflictos interpretativos, sino ilustrar cómo pueden surgir divergencias entre los dos enfoques interpretativos.

### **1. Artículo 2, apartado 1, letra b), inciso i) - Personas físicas**

Hay dos frases de interés en el artículo 2, apartado 1, letra b), inciso i.A). Pero primero hay que contextualizar esta disposición. El artículo 2, apartado 1 desempeña una función bien conocida en el Modelo de Convenio de la OCDE. El artículo 2, apartado 1, letra a) establece que:

Las personas físicas se considerarán residentes fiscales de España o de Gibraltar de conformidad con su legislación interna, incluidas las normas re-



lativas a la expedición de certificados fiscales que confirmen la residencia, y con sujeción a las normas que se exponen a continuación, únicamente en caso de conflicto por lo que respecta a la residencia fiscal.

En otras palabras, solo para las personas físicas, las disposiciones del apartado 2(1) actúan como un “desempate”, de forma similar al contenido del artículo 4, apartado 2 del Modelo de Convenio de la OCDE relativo a los impuestos sobre el capital y la renta. Por lo tanto, cuando consideramos el artículo 2, apartado 1, letra b), inciso i.A), estamos considerando un desempate. Si se activa el artículo 2, apartado 1, letra b), inciso i.A), se rompe el empate de doble residencia. A este respecto, no hay diferencias entre las versiones española e inglesa del Acuerdo en cuanto a su interpretación.

#### A. El concepto de “pernoctaciones”

La expresión “pernoctaciones” no está definida en el Acuerdo, lo que genera incertidumbre interpretativa. Según el método de la Convención de Viena, debe acudirse primero al sentido corriente del término, pero ni la legislación gibraltareña ni la británica ofrecen orientación útil: el Reino Unido usa la expresión “*at the end of the day*” (medianoche) y no “*overnight*”. El significado común, “durante la noche”, resulta impreciso y plantea dudas sobre si “pernoctar” exige dormir, estar presente a medianoche o simplemente pasar la noche en territorio español. Esta ambigüedad permite recurrir a medios complementarios, aunque ni España ni Gibraltar han emitido directrices conjuntas. Las preguntas frecuentes gibraltareñas sugieren que “pernoctar” implica dormir y permanencia, pero esta interpretación no está confirmada por España y carece de valor jurídico vinculante.

En la versión española, “*overnight stays*” se traduce como “pernoctaciones”, definida por la RAE como “pasar la noche en un lugar determinado”, lo que excluye la mera presencia nocturna. Así, la cláusula busca atribuir residencia según la presencia física de quienes trabajan en Gibraltar pero duermen en España, permitiendo a los transfronterizos no computar su estancia laboral gibraltareña. También protege a los gibraltareños que cruzan a España por ocio, evitando que se les considere residentes fiscales españoles. Sin embargo, esta norma solo opera dentro del Acuerdo y no sustituye los criterios nacionales, como la regla de los 183 días. Desde la óptica española, “pernoctacio-



nes” es un concepto jurídico indeterminado que exige interpretación caso por caso, basada en la presencia efectiva del contribuyente durante la noche, con independencia de su intención o actividad.

#### B. El concepto de “ausencias esporádicas”

El artículo 2, apartado 1, letra A, inciso i.b) menciona las “ausencias esporádicas”, expresión sin definición en la legislación de Gibraltar. Conforme a la Convención de Viena, debe acudirse a su sentido común: el *Cambridge Dictionary* la define como algo que ocurre a veces, no de forma regular o continua. En este contexto, se refiere a vacaciones, viajes de negocios u otras estancias temporales fuera de España o Gibraltar, que deben sumarse a la jurisdicción donde se registren más pernoctaciones.

En España, el término tiene un trasfondo jurídico propio, utilizado en la determinación de la residencia fiscal desde hace décadas, aunque su interpretación sigue siendo ambigua. Dado que es un concepto jurídico español, su significado en el Acuerdo debe entenderse conforme al Derecho español, lo que introduce un sesgo interpretativo contrario al espíritu de la Convención de Viena, que busca neutralidad. Así, los juristas gibraltareños deben aplicar criterios españoles, dificultando la interpretación uniforme del tratado. No existe una definición legal del tiempo mínimo para considerar una ausencia como esporádica: la jurisprudencia española solo establece que más de 183 días no lo es. Sin embargo, entre ese límite y ausencias breves, como un fin de semana, persiste la incertidumbre, ya que la calificación depende del contexto, duración y frecuencia de cada caso.

## **2. Artículo 2, apartado 1, letras c) y d) - Traslado de residencia de España a Gibraltar**

El artículo 2, apartado 1, letra c) del Acuerdo establece normas especiales de residencia que prevalecen sobre las generales, aplicables a quienes trasladan su residencia de España a Gibraltar. El inciso i) dispone que los nacionales españoles que se muden a Gibraltar se considerarán siempre residentes fiscales de España, mientras que el inciso ii) prevé que los nacionales no españoles que acrediten residencia en Gibraltar mantendrán su residencia fiscal española durante el ejercicio del traslado y los cuatro siguientes, salvo





los gibraltareños registrados que hayan residido menos de cuatro años en España. El artículo 2, apartado 1, letra d) define como gibraltareños registrados a quienes tienen estatus conforme al *Gibraltarian Status Act* tras más de diez años de residencia.

Según el punto de vista gibraltareño, la interpretación literal y contextual del apartado c, inciso i) apoya que cualquier nacional español que se establezca en Gibraltar siga siendo tratado como residente fiscal en España, sin requerir que se traslade directamente desde España. El texto fue deliberadamente amplio para permitir una futura interpretación extensiva por los tribunales españoles, orientada a proteger la base imponible nacional en un contexto de disputa histórica.

Sin embargo, las preguntas frecuentes del Gobierno de Gibraltar sostienen que la norma solo debería aplicarse a quienes trasladan su residencia desde España, apelando al “espíritu del tratado”, argumento que excede la metodología de la Convención de Viena.

Desde la óptica española, la norma busca regular exclusivamente los cambios de residencia desde España a Gibraltar; admitir lo contrario supondría otorgar a España un poder ilimitado para reclamar la residencia fiscal de cualquier ciudadano español en el extranjero, lo que resultaría contrario al espíritu y equilibrio del Acuerdo. Además, esta norma debe ponerse en contexto con el inciso ii), que sí exige explícitamente que el traslado se realice desde España.

### **3. Artículo 2, apartado 2 - Personas jurídicas y otras estructuras y disposiciones jurídicas**

#### **A. Naturaleza general del artículo 2, apartado 2**

El artículo 2, apartado 2 del Acuerdo, redactado de forma amplia, abarca todas las entidades o estructuras con efectos fiscales constituidas, gestionadas o regidas por la legislación gibraltareña, sin exigir residencia simultánea en España y Gibraltar. No funciona como una norma de desempate, sino como una prueba autónoma de residencia fiscal que amplía el alcance del tratado, permitiendo que entidades gibraltareñas sean tratadas como residentes fisca-



*Los distintos enfoques de los sistemas jurídicos respecto a la interpretación de tratados en el contexto del Acuerdo internacional en materia de fiscalidad y protección de los intereses financieros entre el Reino de España y el Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte en relación con Gibraltar*

les en España, algo sin precedentes en otros convenios internacionales. La inclusión del término “exclusivamente” sugiere una posible doble residencia previa, aunque los autores sostienen que esto no era posible para entidades no reconocidas como personas jurídicas, como los *trusts*. Este artículo, por tanto, configura un sistema propio para determinar la residencia fiscal en España.

Dada su redacción, “instrumentos” (“*arrangements*”) no reconocidos por el Derecho español, como los *trusts*, podrían considerarse residentes fiscales en España, pese a que el sistema civil español no reconoce su personalidad jurídica. Mientras que para Gibraltar los *trusts* pueden tener residencia fiscal propia (Ley del Impuesto sobre la Renta de 2010, art. 13, apartado 2), en España sus efectos deben atribuirse a *trustees* o beneficiarios. Esta discrepancia genera incertidumbre sobre qué se entiende por “instrumentos”, ya que *partnerships* y *trusts* son transparentes y las fundaciones y sociedades ya se incluyen como “personas jurídicas”. Si los *trusts* se consideran residentes fiscales, España simultáneamente los ignoraría jurídicamente, creando una paradoja interpretativa que solo podrá resolverse mediante futura jurisprudencia.

#### B. Artículo 2, apartado 2, inciso iii) - el concepto de “gestión efectiva”

El artículo 2, apartado 2, inciso iii) del Acuerdo establece que una entidad se considerará residente fiscal en España si la mayoría de las personas físicas encargadas de su gestión efectiva son residentes fiscales españolas. Este criterio, independiente y no de desempate, se aplica a entidades establecidas y gestionadas o regidas por la legislación de Gibraltar.

El análisis del término “encargadas” revela ambigüedad: en inglés, “*in charge of*” implica jerarquía dentro de quienes ejercen la gestión efectiva, sugiriendo que solo un núcleo reducido de directivos —como el director general o financiero— podría considerarse “encargado” en sentido estricto. Esta ambigüedad previsiblemente se resolverá mediante litigio, probablemente ante tribunales españoles. Desde la perspectiva española, el término se interpreta de forma sustantiva y no formalista: solo quienes participan realmente en la gestión efectiva de la entidad, y no los administradores meramente nominales, quedan comprendidos en la norma, coherente con la primacía de la sustancia sobre la forma prevista en el Acuerdo.



La “gestión efectiva” se asocia al concepto de *sede de dirección efectiva* del Modelo de Convenio de la OCDE (hasta 2017), entendido como el lugar donde se toman las decisiones comerciales y de gestión clave para el funcionamiento global de la entidad. Según el Comentario de la OCDE (2008 y 2014), una entidad puede tener varios lugares de gestión, pero solo uno de gestión efectiva. Aunque el término no aparece en la legislación gibraltareña, guarda relación con la prueba inglesa de *management and control* del artículo 74 del *Income Tax Act*, si bien con un alcance ligeramente más amplio.

En España, “gestión” implica administrar o dirigir de manera efectiva las operaciones diarias —decisiones estratégicas y rutinarias, coordinación, relaciones comerciales—, actividades que pueden ejercer no solo administradores formales, sino también socios o empleados con responsabilidad real. Así, el concepto de “gestión efectiva” abarca a todos los que, de hecho, dirigen la actividad empresarial, más allá de su cargo nominal o formal.

#### **4. Artículo 2, apartado 2, letra e) – Traslado de la residencia fiscal de las entidades españolas**

A semejanza del artículo 2, apartado 1, letra c), que se refiere al traslado de personas físicas a Gibraltar, el artículo 2, apartado 2, letra e), se refiere al traslado de entidades, personas jurídicas y otras estructuras o disposiciones jurídicas a Gibraltar.

Desde un punto de vista práctico, en muchos casos este artículo parece redundante. No está claro cómo un *trust* (por ejemplo), una forma jurídica no reconocida en España, puede trasladar su residencia de España a Gibraltar. El único escenario que se puede imaginar es el de la redomiciliación de una empresa en Gibraltar, aunque, por supuesto, no siempre es el caso que una empresa redomiciliada traslade su residencia fiscal (la constitución y la residencia no están vinculadas universalmente).

Aparte de este comentario, desde el punto de vista gibraltareño, este artículo es muy claro. Cualquier entidad que se traslade a Gibraltar para obtener la residencia fiscal seguirá siendo residente fiscal en España. Esto es igualmente cierto desde el punto de vista jurídico español; sin embargo, hay un matiz importante que merece especial atención.

España es un Estado miembro de la Unión Europea y, como tal, el De-

recho de la Unión es plenamente aplicable y prevalece sobre la legislación nacional. Por consiguiente, al interpretar las disposiciones del Acuerdo, es necesario hacerlo respetando el Derecho de la Unión, a fin de evitar cualquier interpretación que pueda contradecirlo.

El Derecho de la UE consagra la libre circulación de capitales (artículos 63 y siguientes del TFUE), tanto dentro de la UE como en las relaciones con terceros países. En consecuencia, cualquier disposición legal, independientemente de su naturaleza, que restrinja la capacidad de las personas físicas o jurídicas para transferir o trasladar capitales a otra jurisdicción puede considerarse contraria al Derecho de la UE.

En este contexto, el mantenimiento de la residencia fiscal de una empresa en España a pesar de su traslado a Gibraltar podría constituir una infracción del Derecho de la UE, en la medida en que supone una restricción de facto a la libre circulación de capitales.

Por consiguiente, desde el punto de vista jurídico español, dicha disposición debe interpretarse de manera restrictiva para garantizar su compatibilidad con el Derecho de la UE. Una interpretación basada en el principio de libre circulación de capitales debería permitir una aplicación más flexible de esta norma de imposición por el último lugar de residencia, interpretándola como una presunción refutable (*iuris tantum*), y no irrefutable (*iuris et de iure*), como sugiere la redacción literal.

### III. CONCLUSIONES

La interpretación del Acuerdo pone de relieve tanto las diferencias notables como los puntos de convergencia entre los ordenamientos jurídicos español y gibraltareño.

Desde la perspectiva gibraltareña, influida por el *common law* y los principios ingleses, la interpretación de los tratados se rige por la Convención de Viena de 1969, priorizando el sentido ordinario de los términos según su contexto, objeto y propósito. Se favorece una lectura literal y funcional, evitando tecnicismos o interpretaciones locales, y recurriendo a medios complementarios solo ante ambigüedad. Aunque se reconocen todas las versiones lingüísticas por igual, el marco jurídico español solo se considera en la apli-



cación práctica. Algunos autores critican esta postura, señalando que cuando el tratado se inserta en un sistema fiscal nacional, su interpretación pierde carácter compartido.

Por su parte, el Derecho español, de raíz civilista, también aplica la Convención de Viena, pero combina el criterio literal con un enfoque sistemático y teleológico. Los tribunales interpretan los tratados conforme a su texto, finalidad y la intención de las partes, rechazando equiparaciones con conceptos nacionales y subordinando la legislación interna a los tratados y a los principios de la UE, como la libre circulación y la no discriminación. En conjunto, ambos sistemas valoran la buena fe y el contexto, aunque Gibraltar se centra en la literalidad y España en una interpretación más finalista e integradora.

Esta divergencia se hace evidente en los ejemplos concretos que se recogen en el artículo 2 del Acuerdo:

En cuanto a las “pernoctaciones”, la interpretación de Gibraltar se centra en el uso habitual del inglés y reconoce su ambigüedad. España interpreta “pernoctaciones” como el acto objetivo de pasar la noche en un lugar, evaluando su significado caso por caso.

En cuanto a las “ausencias esporádicas”, la interpretación de Gibraltar entiende el término como ausencias no regulares y no continuas, mientras que España lo trata como un concepto jurídico distinto, interpretado a la luz de la duración y el contexto, con la orientación de la jurisprudencia del Tribunal Supremo.

En cuanto a las relaciones “similares” al matrimonio, la interpretación de Gibraltar incluye las uniones civiles y otras formas similares de convivencia, aunque sin criterios precisos. España, por el contrario, exige el reconocimiento legal formal y excluye implícitamente las separaciones *de hecho*.

En el caso de los *trust* y las entidades no reconocidas, Gibraltar atribuye la residencia fiscal a la propia entidad en virtud del artículo 31, apartado 1, de su Ley del Impuesto sobre la Renta de 2010, por lo que es posible interpretar el texto del artículo 2, apartado 2, en el sentido de que atribuye la residencia fiscal española a esos vehículos. España, que no reconoce los *trusts* como personas jurídicas, asigna las obligaciones fiscales a los beneficiarios o participantes.

En la interpretación de las normas fiscales aplicables a las personas físicas, la aplicación de ambos métodos interpretativos conduce a conclusiones

opuestas: desde el punto de vista de una interpretación gibraltareña (aunque esta posición no es compartida por la Oficina de Impuestos de Gibraltar), cualquier ciudadano español que se traslade a Gibraltar será considerado residente fiscal español; sin embargo, desde el punto de vista español, solo aquellas personas físicas que transfieran su residencia de España a Gibraltar conservarán su residencia fiscal española de forma indefinida.

Estas diferencias interpretativas reflejan la complejidad inherente a la aplicación de un texto internacional unificado en dos sistemas jurídicos distintos, cada uno de ellos moldeado por sus propias tradiciones y marcos institucionales. Esto puede dar lugar a incertidumbre y requiere una aclaración en el futuro.

No en vano, las partes acordaron en el artículo 5, apartado 2 establecer un mecanismo de resolución de conflictos mediante mutuo acuerdo, encargado al Comité Conjunto de Coordinación, que es un órgano compuesto por las Autoridades designadas por las Partes, cuyo propósito es supervisar y coordinar las actividades de cooperación previstas en el Acuerdo.

Los autores desean ir más allá de identificar este Acuerdo concreto como un caso en el que la interpretación del texto del tratado, cuando se lleva a cabo de conformidad con la Convención de Viena, da lugar a interpretaciones divergentes entre los profesionales del Derecho de las diferentes jurisdicciones que son partes en el documento pertinente. Nuestra hipótesis es que cualquier documento, cuando se interpreta desde el punto de vista de un sistema jurídico y técnico, siempre divergirá (o al menos siempre tendrá el potencial de divergir) de una interpretación desde un punto de vista diferente. Esta hipótesis queda contrastada con el análisis efectuado en este estudio.

#### **IV. BIBLIOGRAFÍA CONSULTADA**

BENÍTEZ PÉREZ, M., “Gibraltar y el Brexit: un nuevo marco para resolver los conflictos de residencia fiscal”, *Revista Quincena Fiscal*, nº 8, 2021.

BENÍTEZ PÉREZ, M., “El Acuerdo internacional en materia de fiscalidad y protección de los intereses financieros entre el Reino de España y el Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte en relación con Gibraltar. Examen a la luz de la libre circulación de capitales”, *Revista de Contabilidad y*



*Tributación. CEF*, nº 484, 2023, pp. 53-86.

BJORGE, E., “The Vienna rules on treaty interpretation before domestic courts”, *L.Q.R.*, Vol. 131, 2015, pp. 78-107.

BROWN, H. y JACKSON, G., “Interpretation of Multi-lateral Treaties: The Purposive Approach and Multiple Parties Through the Lens of the UK Courts”, *Intertax*, nº 50, 2022, pp. 766-781.

CASADO RAIGÓN, R., *Derecho internacional*, Editorial Tecnos, Madrid, 2015, pp. 192-195.

CHECA RODRÍGUEZ, A., “The Bilateral Tax Treaty between the United Kingdom and Spain Regarding Gibraltar: another step in Gibraltar’s Quest for De-listing as a Tax Haven”, *Cuadernos de Gibraltar–Gibraltar Reports*, nº 3, 2019.

GARCÍA HEREDIA, A., “El Acuerdo Fiscal entre España y el Reino Unido en relación con Gibraltar”, *Cuadernos De Gibraltar – Gibraltar Reports*, nº 4, 2021.

JACKSON, G., “The Interpretation of Multilateral Instruments and the Status of Commentary: The Definition of “Permanent Establishment” in the GLoBE Pillar Two Model Rules”, *Bulletin of International Taxation*, nº 79, 2025.

JACKSON, G., “Understanding the Constitutionality of the Actions of the UK When Formulating the Policy Agenda of International Organisations Such as the OECD and the Imposition of International Standards on British Overseas Territories and Crown Dependencies”, *SSRN*, 2024.

MARTÍN JIMÉNEZ, A., CALDERÓN CARRERO, J.M. y GONZÁLEZ, U., *Manual sobre la negociación, interpretación y aplicación de los tratados de doble imposición para la eliminación de la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y el patrimonio*, Instituto de Estudios Fiscales / Banco Interamericano de Desarrollo, Nueva York, 2024, pp. 37-46.

PONTÓN ARICHA, T., “Los Acuerdos de Intercambio de Información Fiscal de Gibraltar”, *Cuadernos de Gibraltar-Gibraltar Reports*, nº 2, 2017, pp. 225-262.

VOGEL, K., *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions. Vol. I*, Kluwer Law International, Amsterdam, 2022, p. 45.