

Citation: GARCÍA HEREDIA, A: «El Acuerdo Fiscal entre España y el Reino Unido en relación con Gibraltar», *Cuadernos de Gibraltar–Gibraltar Reports*, num. 4, 2020-2021.

Received: 28 April 2021.

Accepted: 22 June 2021.

EL ACUERDO FISCAL ENTRE ESPAÑA Y EL REINO UNIDO EN RELACIÓN CON GIBRALTAR

ALEJANDRO GARCÍA HEREDIA¹

I. ÁMBITO DE APLICACIÓN – II. RESIDENCIA FISCAL DE PERSONAS FÍSICAS – III. RESIDENCIA FISCAL DE PERSONAS JURÍDICAS, ENTIDADES Y OTROS INSTRUMENTOS O FORMAS JURÍDICAS – IV. COOPERACIÓN ADMINISTRATIVA REFORZADA EN MATERIA FISCAL – V. VALORACIÓN FINAL

RESUMEN: El presente trabajo analiza el Acuerdo Internacional en materia de fiscalidad y protección de los intereses financieros entre España y el Reino Unido en relación con Gibraltar. El trabajo aborda los dos aspectos fundamentales del presente Acuerdo: las reglas de residencia fiscal y el sistema de cooperación administrativa en materia fiscal.

PALABRAS CLAVE: Gibraltar, residencia fiscal, cooperación administrativa, paraísos fiscales, intercambio de información tributaria, fraude fiscal.

THE TAX AGREEMENT BETWEEN SPAIN AND THE UNITED KINGDOM REGARDING GIBRALTAR

ABSTRACT: This paper analyzes the International Agreement on taxation and the protection of financial interests between Spain and the United Kingdom regarding Gibraltar. The paper deals with the two fundamental issues of this Agreement: the tax residency rules and the system of administrative cooperation in tax matters.

KEYWORDS: Gibraltar, tax residency, administrative cooperation, tax havens, exchange of tax information, tax fraud.

¹ Profesor Titular (Associate Professor) de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Cádiz. El presente trabajo se ha realizado en el marco de los proyectos de investigación «Hacia una mayor seguridad jurídica en el Derecho Tributario español en un contexto post-BEPS» (DER2017-89431-P) y «Medidas legales y fiscales para el mantenimiento de las empresas» (PID2019-106501GB-I00), financiados por el Ministerio de Economía y Competitividad.

I. ÁMBITO DE APLICACIÓN

El pasado 4 de marzo de 2021 entró en vigor 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, hecho ad referendum en Madrid y Londres el 4 de marzo de 2019 (en adelante, el Acuerdo) ². El presente Acuerdo tiene dos objetivos fundamentales en el ámbito de la lucha contra el fraude fiscal. Por un lado, clarificar los criterios de residencia fiscal de personas físicas, personas jurídicas y otro tipo de entidades (artículo 2 del Acuerdo). Por otro lado, establecer un sistema reforzado de cooperación administrativa en materia fiscal (artículo 3 del Acuerdo). Por tanto, el presente Acuerdo, negociado en el marco del proceso de retirada del Reino Unido de la Unión Europea (*Brexit*), se limita al ámbito de la fiscalidad y de la protección de los intereses financieros, y no implica, tal como se indica en el mismo, una modificación de las respectivas posiciones jurídicas con respecto a la soberanía y jurisdicción sobre Gibraltar.

En cuanto a las reglas de residencia fiscal, el Acuerdo establece una serie de criterios que operan claramente a favor de la residencia fiscal en España, tanto en el caso de personas físicas como en el caso de personas jurídicas y otro tipo de entidades. Estas normas se establecen con la finalidad de resolver los conflictos de residencia fiscal, especialmente de personas físicas, así como con la finalidad de evitar la utilización fraudulenta o abusiva de sociedades sujetas al régimen fiscal de Gibraltar. En lo que se refiere a la cooperación administrativa en materia fiscal, el Acuerdo establece una cooperación reforzada basada en un sistema de intercambio de información sobre determinadas personas, entidades y activos de especial relevancia en la lucha contra el fraude fiscal, lo que debería permitir, como comentaremos más adelante, la salida de Gibraltar de la lista española de paraísos fiscales (Real Decreto 1080/1991). Así pues, analizamos a continuación las dos partes fundamentales del Acuerdo: (i) los criterios de residencia fiscal previstos tanto para personas físicas como para personas jurídicas y otro tipo de entidades; y (ii) el sistema reforzado de

² BOE n° 62 de 13.03.2021. Las versiones en español y en inglés de este Acuerdo, en GONZÁLEZ GARCÍA, I, DEL VALLE GÁLVEZ, A, CALVO MARISCAL, L & TORREJÓN RODRÍGUEZ, J. D, «Documentación II. Brexit y Gibraltar – Tratado de retirada, Protocolo, Tratado Fiscal y MOUs (2018-2020)», *Cuadernos de Gibraltar – Gibraltar Reports*, n° 4, 2020, en concreto Documentos 5 y 6, pp. 25-ss y 37-ss, <https://revistas.uca.es/index.php/cdg/article/view/6882>.

cooperación administrativa en materia fiscal.

II. RESIDENCIA FISCAL DE PERSONAS FÍSICAS

Los criterios de residencia fiscal se regulan en el artículo 2 del Acuerdo, estableciendo reglas diferentes según se trate de personas físicas o de personas jurídicas y otro tipo de entidades. El Acuerdo comienza señalando que las personas físicas se considerarán residentes fiscales de España o de Gibraltar de conformidad con su legislación interna. Esto significa que el Acuerdo se aplicará en aquellos casos en que, de conformidad con las respectivas legislaciones internas, una persona física pueda ser considerada residente fiscal tanto en España como en Gibraltar. El Acuerdo pretende así resolver los conflictos de doble residencia fiscal a través del establecimiento de unas reglas de desempate (*tie-breaker rules*) que, como veremos, operan claramente a favor de la residencia fiscal en España. Se trata de unas reglas específicas, que se plantean a los efectos exclusivos del presente Acuerdo, y que no coinciden con las reglas de residencia fiscal que siguen los convenios de doble imposición (artículo 4 Modelo de Convenio OCDE). En este punto, se ha destacado cómo las reglas de desempate que establece el Acuerdo, a diferencia de las previstas en los convenios de doble imposición, no operan propiamente como tales reglas de desempate, al menos en condiciones de igualdad, pues se decantan claramente hacia la residencia fiscal en España³.

Así, el Acuerdo establece que las personas físicas se considerarán residentes fiscales exclusivamente de España en cualquiera de las siguientes circunstancias:

- Si realizan más de 183 pernoctaciones durante el año natural en España. Al determinar el cómputo de pernoctaciones, las ausencias esporádicas de España y de Gibraltar se sumarán al periodo correspondiente al lugar en el que estas personas realizan la mayoría de sus pernoctaciones.
- Cuando su cónyuge (del que no estén legalmente separados) o la persona física con la que se haya establecido una relación similar, así como los ascendientes o descendientes dependientes, tengan su residencia habitual en España.
- Si la única vivienda permanente a su disposición se encuentra en

³ Vid. BENÍTEZ PÉREZ, M, «Gibraltar y el Brexit: un nuevo marco para resolver los conflictos de residencia fiscal», *Quincena Fiscal*, núm. 8, 2021, p. 12 (versión electrónica).

España.

— Si dos tercios de los activos netos que directa o indirectamente poseen, determinados de conformidad con la legislación tributaria española, se encuentran en España.

En caso de que los criterios anteriores no sean concluyentes, el Acuerdo establece una regla general para asegurar que las personas físicas sean consideradas exclusivamente residentes fiscales de España, salvo que puedan demostrar fehacientemente que poseen una vivienda permanente para su uso exclusivo en Gibraltar y que permanecen en dicho territorio más de 183 días. De este modo se establece una presunción de residencia fiscal en España y se invierte la carga de la prueba, que recae sobre el contribuyente que desee hacer valer su residencia fiscal en Gibraltar. También se aclara que a estos efectos no se admitirán, como prueba de residencia, los regímenes especiales de Gibraltar ni cualquier otro equivalente que pueda establecerse en el futuro⁴.

Asimismo, en relación con las personas físicas, se incluyen dos reglas especiales que determinan la residencia fiscal en España a pesar de que se haya producido un traslado de la residencia a Gibraltar, distinguiendo si dicho traslado se ha realizado por nacionales españoles o extranjeros. A tal efecto, se establece que no perderán la condición de residentes fiscales de España, en todos los casos, las siguientes personas físicas:

— Los nacionales españoles que trasladen su residencia a Gibraltar con posterioridad a la fecha de la firma del presente Acuerdo.

— Los nacionales no españoles que aporten prueba de su nueva residencia en Gibraltar. Esta última norma será aplicable al periodo fiscal en que se produzca el cambio de residencia y durante los cuatro ejercicios siguientes. Sin embargo, el Acuerdo precisa que no se aplicará a los nacionales no españoles que pasen menos de un ejercicio fiscal completo en España o a los gibraltareños registrados que pasen menos de cuatro años en España (por lo general, ciudadanos británicos que han residido en Gibraltar durante más de diez años –*Gibraltarian Status Act*–).

Con estas reglas especiales se impide que los españoles puedan adquirir

⁴ Los regímenes especiales de residencia a los que se refiere el Acuerdo son los previstos para personas físicas con alto patrimonio neto (HNWI, por sus siglas en inglés); personas de la categoría 2 (Cat 2); y altos ejecutivos con cualificación especializada (HEPSS, por sus siglas en inglés).

una nueva residencia fiscal en Gibraltar tras la firma del presente Acuerdo, independientemente de los vínculos económicos o familiares que puedan mantener con dicho territorio. No obstante, cabe recordar que este tipo de medidas cuentan ya con un cierto precedente en la fiscalidad internacional, como sucede con el tratamiento que da Mónaco a los residentes de nacionalidad francesa⁵. En cuanto a los extranjeros residentes fiscales en España, que trasladen su nueva residencia a Gibraltar, el Acuerdo establece una «cuarentena fiscal», lo que implica que deberán seguir tributando en España, por su renta mundial, durante el año de traslado y los cuatro siguientes, aunque con ciertas excepciones para los extranjeros que pasen menos de un año en España y para los gibraltareños.

Llama por tanto la atención el endurecimiento que se realiza de las reglas de residencia en los casos de traslados de la misma a Gibraltar, impidiendo que los españoles puedan adquirir su nueva residencia fiscal en ese territorio y estableciendo una cuarentena fiscal para los extranjeros. A pesar de que Gibraltar debería abandonar la lista de paraísos fiscales tras la entrada en vigor del presente Acuerdo, lo cierto es que las reglas previstas en el mismo resultan incluso mucho más gravosas que las establecidas, en nuestra ley interna, para cambios de residencia a paraísos fiscales (artículo 8.2 Ley del IRPF), lo cual, a nuestro juicio, no se sostiene. En cualquier caso, si a pesar de la firma del Acuerdo Gibraltar continuara siendo paraíso fiscal, tampoco tendría justificación que se le aplicaran unas medidas más severas que las previstas, con carácter general, para otros territorios que tienen esa misma consideración, pues ello generaría una discriminación difícilmente justificable.

Por último, en relación con las disposiciones que regulan la residencia fiscal de personas físicas, debemos realizar algunas matizaciones con respecto a la fecha de entrada en vigor y la fecha en que producen efectos. La norma establece que los nacionales españoles que trasladen su residencia a Gibraltar con posterioridad a la fecha de la firma del Acuerdo (4 de marzo de 2019) serán, en todo caso, residentes fiscales de España (artículo 2.1.c.i del Acuerdo). Esta disposición, por tanto, parece que podría producir efectos anteriores a la entrada en vigor del Acuerdo (4 de marzo de 2021). Sin embargo, el artículo 8 del Acuerdo distingue entre la fecha de entrada en vigor y la fecha en la que surten efectos sus disposiciones. El artículo 8 señala, por un lado, que

⁵ Vid. FALCÓN Y TELLA, R., «El nuevo acuerdo fiscal con Gibraltar, pendiente de ratificación», *Quincena Fiscal*, núm. 20, 2019, pp. 9 y 10.

el Acuerdo entrará en vigor «en la fecha de la última de las notificaciones de las Partes indicando que han completado sus procedimientos internos» (4 de marzo de 2021) y, por otro lado, en cuanto a las disposiciones en materia de residencia fiscal, se indica que estas surtirán efectos para «los periodos impositivos que comiencen desde la fecha de entrada en vigor del presente Acuerdo». Así pues, en el caso de personas físicas, parece que las disposiciones en materia de residencia fiscal afectarán solamente a los cambios de residencia que se produzcan a partir del ejercicio siguiente del IRPF (periodo 2022), pues el ejercicio 2021, al haber comenzado el 1 de enero del presente año, es anterior a la entrada en vigor del Acuerdo y, por tanto, sus disposiciones no producirían efectos sobre el mismo.

III. RESIDENCIA FISCAL DE PERSONAS JURÍDICAS, ENTIDADES Y OTROS INSTRUMENTOS O FORMAS JURÍDICAS

En cuanto a la residencia fiscal de personas jurídicas, entidades y otros instrumentos o formas jurídicas, constituidas y gestionadas en Gibraltar, o que se rijan por su legislación, se considerará que tienen su residencia fiscal exclusivamente de España en cualquiera de las siguientes circunstancias:

- Que la mayoría de los activos que posean directa o indirectamente se encuentren en España o consistan en derechos ejercitables en España.
- Que la mayor parte de la renta devengada en un año natural se derive de fuentes en España.
- Que la mayoría de las personas físicas encargadas de la gestión efectiva sean residentes fiscales en España.
- Que la mayor parte de los derechos de la sociedad (sobre el capital o el patrimonio neto o derechos de voto o de participación en los beneficios) se encuentren controlados, directa o indirectamente, por personas físicas residentes en España o por personas jurídicas o entidades vinculadas a residentes fiscales en España.

Estas reglas, al igual que las previstas para personas físicas, se apartan de los criterios de residencia fiscal de entidades que siguen los convenios de doble imposición (artículo 4.2 del Modelo de Convenio OCDE), limitando su ámbito de aplicación a los efectos del presente Acuerdo. Con ellas, se pretende asegurar la residencia fiscal en España de entidades que, de otro

modo, podrían ser residentes fiscales en Gibraltar, por haber sido constituidas y gestionadas en Gibraltar o por someterse a su legislación interna. Pero que, debido a los vínculos que mantienen en territorio español (localización de activos, obtención de ingresos o residencia de propietarios o directivos), se las considera residentes fiscales en España. La norma tiene por tanto una clara finalidad antiabuso: evitar la utilización de sociedades sujetas al régimen fiscal de Gibraltar por residentes fiscales en España o para la realización de actividades económicas en España.

Ahora bien, con la finalidad de evitar que determinadas empresas gibraltareñas ya existentes pudieran ser consideradas residentes fiscales en España, debido por ejemplo a la residencia de sus propietarios o directivos, se introduce una excepción para aquellas empresas que venían realizando actividades de forma casi exclusiva en Gibraltar y que tributaban efectivamente en ese territorio. Así pues, cumpliendo determinados requisitos (artículo 2.2, letra (b) del Acuerdo), relativos fundamentalmente al desarrollo de una actividad económica en Gibraltar y a la tributación efectiva en dicho territorio, las sociedades constituidas en Gibraltar antes del 16 de noviembre de 2018 (fecha en la que se acordó el contenido técnico del acuerdo) continuarán sujetas al régimen fiscal gibraltareño, aunque la mayoría de sus directivos o propietarios sean residentes en España. A tal efecto, las autoridades gibraltareñas deberán proporcionar a las autoridades españolas una lista de las empresas a las que se aplique esta excepción, con información detallada sobre sus directivos y propietarios.

Por último, al igual que sucedía con las personas físicas (nacionales españoles en particular), se introduce una regla para evitar que, tras la entrada en vigor del Acuerdo, las sociedades españolas puedan adquirir su nueva residencia fiscal en Gibraltar. Las personas jurídicas o entidades que trasladen su residencia a Gibraltar después de la entrada en vigor del Acuerdo mantendrán, en todos los casos, la residencia fiscal exclusivamente en España. Como ya comentamos, este tipo de reglas suponen un endurecimiento, o más bien una prohibición, con respecto a los traslados de residencia fiscal, aunque estos puedan estar justificados por motivos económicos válidos o razones empresariales sustantivas. Téngase en cuenta que, en el caso de entidades radicadas en paraísos fiscales, nuestra normativa interna, bajo determinadas circunstancias, establece una presunción de residencia fiscal en España, pero

dicha presunción admite prueba en contrario por parte del contribuyente, que deberá basarse en la sede de dirección efectiva de la entidad y en la existencia de motivos económicos válidos (artículo 8.1 Ley del Impuesto sobre Sociedades). En cambio, con el presente Acuerdo, se impide directamente que una sociedad española pueda llegar a adquirir su nueva residencia fiscal en Gibraltar. Los cambios de residencia que quedarán afectados por esta norma serán aquellos que se produzcan en los periodos impositivos que comiencen después del 4 de marzo de 2021 (artículo 8.1 del Acuerdo).

Por tanto, en términos generales puede decirse que, tras la entrada en vigor del Acuerdo (4 de marzo de 2021), ningún ciudadano español ni sociedad española pueden trasladar su residencia fiscal a Gibraltar. En términos más exactos, habría que indicar que, al menos de hecho, dicho traslado de residencia sí que sería posible (pues no hay en sentido estricto una prohibición ni sanción por ello), sin embargo, aunque se produzca efectivamente el traslado de residencia, la persona o entidad seguiría siendo considerada residente fiscal exclusivamente en España. Por tanto, el traslado de residencia a Gibraltar no modificaría la situación a efectos fiscales en nuestro país, pues dicha persona tendría que continuar tributando en España por el IRPF. El Acuerdo establece así una serie de reglas de atracción de la residencia fiscal a favor de España ciertamente severas, incluso podríamos decir abusivas, tanto en el caso de personas físicas como de personas jurídicas y otras entidades. Una reglas o prohibiciones que, por otro lado, podrían entrar en conflicto con principios y normas generales de nuestro ordenamiento interno y con libertades fundamentales de la UE, especialmente cuando dicho desplazamiento se realice por motivos empresariales o profesionales y no exista ánimo de fraude.

IV. COOPERACIÓN ADMINISTRATIVA REFORZADA EN MATERIA FISCAL

Tras comentar las cuestiones relativas a la residencia fiscal, analizamos a continuación la segunda de las materias fundamentales del presente Acuerdo: la cooperación administrativa en materia fiscal (artículo 3). El Acuerdo establece un régimen reforzado de cooperación administrativa entre las autoridades competentes de las respectivas administraciones tributarias, que incluye un intercambio de información sobre determinadas categorías de renta y activos de especial importancia para la lucha contra el fraude fiscal en la zona. El intercambio de información que regula el Acuerdo se sitúa en la línea de los

estándares internacionales más altos aprobados en el seno de la OCDE, la UE y el G-20.

En este sentido, debe destacarse que el Acuerdo se aplica para intercambiar toda información que sea previsiblemente pertinente a efectos tributarios, incorporando con ello el denominado estándar de pertinencia previsible (*foreseeable relevance*). Este intercambio de información puede aplicarse a tributos de toda clase y denominación, por lo que podrá obtenerse información concerniente tanto a impuestos directos como indirectos, ya sean estatales, autonómicos o locales. Como veremos, el Acuerdo regula específicamente un intercambio automático de información sobre determinadas materias (trabajadores transfronterizos y medios de transporte) y prevé el acceso directo a la información que figure en el Registro Mercantil o en el Registro de la Propiedad de Gibraltar, así como a la información sobre titulares reales de empresas o entidades y sobre fideicomisos que esté a disposición del *Commissioner of Income Tax* de Gibraltar. Una información que, en cualquier caso, quedará sujeta a las obligaciones de confidencialidad y protección de datos de la información intercambiada que se establecen en el ámbito de la OCDE (artículo 6 del Acuerdo).

A pesar de la salida del Reino Unido de la UE (*Brexit*), el Acuerdo señala que continuarán aplicándose en Gibraltar las distintas medidas de asistencia administrativa mutua previstas por el Derecho de la Unión, refiriéndose, en particular, a las medidas que regulan la obligatoriedad de un intercambio automático de información (Directiva 2011/16/UE y sus posteriores modificaciones), así como a las que regulan la asistencia mutua en materia de cobro de créditos relativos a impuestos, derechos y otras medidas (Directiva 2010/24/UE). Además, en el marco de la cooperación administrativa reforzada, el Acuerdo establece que resultarán aplicables los mecanismos contemplados en el Convenio Multilateral sobre Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal de la OCDE y el Consejo de Europa. Y se prevé, asimismo, la adaptación dinámica de este régimen especial de cooperación a los nuevos estándares de la Unión Europea, la OCDE y el G-20 que puedan establecerse en un futuro en materia de transparencia, cooperación administrativa, prácticas fiscales perniciosas y lucha contra el blanqueo de capitales (artículos 1 y 3.2 del Acuerdo).

De este modo, el Acuerdo establece una asistencia administrativa mutua en

materia de fiscalidad que puede instrumentalizarse a través de varias formas de cooperación: intercambio de información (automático, espontáneo o previa solicitud), inspecciones fiscales simultáneas, participación en inspecciones fiscales en el extranjero, asistencia en la recaudación (incluidas medidas cautelares) y entrega o traslado de documentos. Desde el punto de vista de la lucha contra el fraude fiscal, lo más relevante del Acuerdo es probablemente el intercambio de información que establece sobre determinadas personas, entidades y activos, de especial relevancia en este contexto: trabajadores transfronterizos, vehículos, embarcaciones, beneficiarios efectivos de sociedades y otras entidades, o personas relacionadas con fideicomisos vinculados a España. Dentro de estas materias, debemos distinguir aquellas para las que el Acuerdo establece un intercambio automático de información (con plazos y fechas concretos) y aquellas otras para las que se regula un acceso directo a la información (que podría tener lugar en el marco de un intercambio rogado o previo requerimiento).

En este sentido, las autoridades gibraltareñas deberán intercambiar con las autoridades españolas, de forma automática y periódica, información sobre las siguientes materias:

- *Trabajadores registrados en Gibraltar como residentes en España* (trabajadores transfronterizos), detallando todos los extremos de su relación laboral. A estos efectos, el Acuerdo incluye a los trabajadores por cuenta ajena y autónomos que desarrollen actividades en Gibraltar y residan en España en municipios situados en un radio de 80 km desde Gibraltar. Esta información se deberá facilitar con carácter anual y se intercambiará en el plazo de cuatro meses desde que finalice el periodo impositivo (año natural). El primer intercambio de información sobre esta materia irá referido a los periodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 2014 hasta la fecha de entrada en vigor del Acuerdo.
- *Buques, aeronaves y vehículos de motor registrados en Gibraltar* en relación con residentes fiscales en España (titularidad de los medios transporte, número de matrícula, valor y fecha de adquisición). Esta información se intercambiará semestralmente el 31 de marzo y el 30 de septiembre de cada año. El primer intercambio de información sobre esta materia irá también referido a los periodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 2014 hasta la fecha de entrada en vigor del Acuerdo.

Recíprocamente, las autoridades españolas deberán intercambiar con las autoridades gibraltareñas, en los mismos plazos, información relativa a los trabajadores registrados en España como residentes en Gibraltar y a los buques, aeronaves o vehículos registrados por primera vez en España a nombre de residentes fiscales en Gibraltar. Debe destacarse que este intercambio automático de información, entre España y Gibraltar y viceversa, se aplicará de forma retroactiva desde el 1 de enero de 2014 (artículo 8.2 (a) del Acuerdo).

Por otro lado, además del intercambio automático de información, se establece que las autoridades gibraltareñas proporcionarán a las autoridades españolas acceso directo a las siguientes fuentes:

- Las anotaciones del Registro Mercantil de Gibraltar (*Registrar of Companies in Gibraltar*), así como al Registro de la Propiedad de Gibraltar (*Gibraltar Land Registry*).
- Información sobre beneficiarios efectivos (*beneficial ownership*) de sociedades u otro tipo de entidades. Esta información puede referirse a titulares reales de sociedades y de otro tipo de entidades (sociedades de personas y fundaciones).
- Información sobre fideicomisos, así como sobre otros instrumentos o formas jurídicas gibraltareñas, cuando los intervinientes o beneficiarios sean residentes fiscales en España o los elementos patrimoniales estén en España.

La información sobre titulares reales y fideicomisos puede ser pública o estar a disposición de los servicios tributarios de Gibraltar (*Commissioner of Income Tax*), debiendo quedar garantizado, en cualquier caso, el acceso a dicha información. Tanto la información obrante en los mencionados Registros como la relativa a titulares de entidades y fideicomisos, se aplica retroactivamente desde el 1 de enero de 2011 (artículo 8.2 (b) del Acuerdo).

El establecimiento de este sistema reforzado de cooperación administrativa, que sigue los estándares internacionales OCDE/UE y está basado, esencialmente, en un intercambio de información tributaria entre autoridades competentes, debería tener como efecto inmediato la salida de Gibraltar de la lista negra española de paraísos fiscales, aunque dicha lista todavía no haya sido actualizada (Real Decreto 1080/1991). Por otra parte, debe tenerse en cuenta que Gibraltar no figura en la lista europea de jurisdicciones no cooperativas⁶

⁶ Una lista adoptada y revisada periódicamente por el Consejo de Europa, y que, a fecha de

(nueva terminología, políticamente correcta, para referirse a paraísos fiscales) y que además ha pasado a formar parte del denominado Marco Inclusivo OCDE/G-20 sobre BEPS (*Base Erosion and Profit Shifting*)⁷.

Como se ha planteado en otros números de esta Revista, la salida de Gibraltar de la lista de paraísos fiscales estaría más que justificada por los numerosos instrumentos de asistencia mutua, tanto internacionales como europeos, que resultan aplicables a este territorio⁸. Un planteamiento que ha venido formulando la doctrina en varias ocasiones ante la posibilidad de aplicar en Gibraltar las Directivas europeas en materia de intercambio de información tributaria⁹. También debe destacarse que la exclusión de Gibraltar de la lista tendría como efecto que no resultarían aplicables a dicho territorio las numerosas medidas antiparaíso previstas en nuestra legislación tributaria. En tal caso, podría plantearse que los trabajadores transfronterizos residentes en España que prestan sus servicios en Gibraltar pudieran beneficiarse de la exención prevista en el IRPF para trabajos realizados en el extranjero, que puede llegar hasta los 60.100 euros (artículo 7 p) Ley del IRPF), y que actualmente está vedada a dichos trabajadores mientras Gibraltar no sea excluido de la lista de paraísos fiscales¹⁰.

22 de febrero de 2021, está compuesta por las siguientes jurisdicciones: Samoa Americana, Anguila, Dominica, Fiyi, Guam, Palaos, Panamá, Samoa, Trinidad y Tobago, Islas Vírgenes de los Estados Unidos, Vanuatu, Seychelles (Diario Oficial, 26.2.2021).

⁷ El Marco Inclusivo OCDE/G-20 agrupa en la actualidad a 137 países y jurisdicciones que se han comprometido con las acciones del plan BEPS para luchar contra la erosión de bases imponibles y la deslocalización de beneficios. Gibraltar es miembro de pleno derecho de este Marco Inclusivo desde julio de 2019, poco después de la firma del presente Acuerdo entre España y el Reino Unido en marzo de ese mismo año. No en vano, en un comunicado de prensa del Gobierno de Gibraltar, de 8 de julio de 2019, se afirma que el acceso de este territorio al proyecto BEPS estaba bloqueado por España, que decidió levantar el veto tras la firma del referido Acuerdo fiscal.

⁸ Vid. PONTÓN ARICHA, T., «Los Acuerdos de Intercambio de Información Fiscal de Gibraltar», *Cuadernos de Gibraltar-Gibraltar Reports*, núm. 2, 2016-2017, pp. 225 y 226.

⁹ Vid. MARTÍN JIMÉNEZ, A. y HERNÁNDEZ GUERRERO, V., «El Derecho Tributario de Gibraltar desde la óptica española y de la Unión Europea», en del Valle Gálvez, A. y González García, I., (Coords.), *Gibraltar, 300 años*, Servicio de Publicaciones de la Universidad de Cádiz, 2004, p. 293.

¹⁰ Vid. 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*, núm. 3, 2018-2019, p. 12.

Finalmente, para la correcta ejecución de las medidas contenidas en el Acuerdo, se prevé que las Partes designen a sus respectivos órganos de enlace, así como la creación de un Comité Conjunto de Coordinación. Por un lado, los denominados **órganos de enlace** (artículo 4) tienen por objeto llevar a cabo directamente las acciones de cooperación administrativa previstas en el Acuerdo. Por otro lado, el *Comité Conjunto de Coordinación* (artículo 5) deberá supervisar y coordinar las actividades de cooperación y resolverá de mutuo acuerdo las dificultades o dudas que puedan surgir en la interpretación de las disposiciones del presente Acuerdo, especialmente en lo relativo a los conflictos de residencia fiscal.

V. VALORACIÓN FINAL

A modo de conclusión, debemos destacar cómo el presente Acuerdo, planteado en el contexto del *Brexit* y presentado como una medida para luchar contra el fraude fiscal en la zona, puede suscitar sin embargo importantes problemas de aplicación y seguridad jurídica.

Por un lado, resulta criticable, o cuando menos llamativo, el reforzamiento que se realiza de las normas sobre residencia fiscal de personas físicas y de personas jurídicas y otro tipo de entidades, con la clara finalidad de atraer a España la residencia fiscal de todo tipo de contribuyentes y de penalizar los traslados de residencia a Gibraltar. El Acuerdo refleja de este modo la posición del contribuyente como “súbdito fiscal del Estado español” y no tiene en cuenta el hecho de que la residencia fiscal, en cuanto criterio de sujeción impositiva, no puede vincularse exclusivamente a la condición de español o extranjero, y menos aún sin posibilidad de aportar prueba en contrario, pues la residencia fiscal debe basarse en la existencia de determinados vínculos, personales o profesionales, con el territorio en cuestión.

Por otro lado, el Acuerdo establece un sistema de cooperación reforzada en materia fiscal, basado en un intercambio de información y otras medidas de cooperación administrativa que deberían permitir la salida de Gibraltar de la lista de paraísos fiscales, cuestión sobre la que sin embargo todavía no existe pronunciamiento expreso del legislador ni de la Administración tributaria.

Habrà por tanto que ver cómo se ejecutan en la práctica las diferentes medidas de cooperación que contempla el Acuerdo, especialmente las relativas al intercambio automático de información sobre trabajadores transfronterizos

y sobre vehículos o embarcaciones. También suscitan ciertas dudas los canales por los que se intercambiará la información que obre en poder de determinados organismos o entidades gibraltareñas (Registro Mercantil, Registro de la Propiedad y *Commissioner of Income Tax*). Una información para la que se prevé un acceso directo de las autoridades españolas y que deberá articularse a través de los denominados órganos del enlace y del Comité Conjunto de Coordinación.

Por todo ello, es previsible que las normas del presente Acuerdo, además de dificultades prácticas de aplicación, susciten también importantes controversias ante los tribunales de justicia, especialmente en lo relativo al endurecimiento de las normas de residencia fiscal.

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- BENÍTEZ PÉREZ, M, «Gibraltar y el Brexit: un nuevo marco para resolver los conflictos de residencia fiscal», *Quincena Fiscal*, núm. 8, 2021 (versión electrónica).
- 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*, núm. 3, 2018-2019, <https://revistas.uca.es/index.php/cdg/article/view/5870>.
- FALCÓN Y TELLA, R., «El nuevo acuerdo fiscal con Gibraltar, pendiente de ratificación», *Quincena Fiscal*, núm. 20, 2019, pp. 9 y 10.
- GONZÁLEZ GARCÍA, I, DEL VALLE GÁLVEZ, A, CALVO MARISCAL, L, & TORREJÓN RODRÍGUEZ, J. D, «Documentación II. Brexit y Gibraltar – Tratado de retirada, Protocolo, Tratado Fiscal y MOUs (2018-2020)», *Cuadernos de Gibraltar – Gibraltar Reports*, nº 4, <https://revistas.uca.es/index.php/cdg/article/view/6882>.
- MARTÍN JIMÉNEZ, A y HERNÁNDEZ GUERRERO, V, «El Derecho Tributario de Gibraltar desde la óptica española y de la Unión Europea», en Del Valle Gálvez, A. y González García, I., (Coords.), *Gibraltar, 300 años*, Servicio de Publicaciones de la Universidad de Cádiz, 2004, pp. 237-312, disponible en <https://tiendaeditorial.uca.es/es/catalogo-de-venta/2455-gibraltar-300-anos-.html>.
- PONTÓN ARICHA, T., «Los Acuerdos de Intercambio de Información Fiscal de Gibraltar», *Cuadernos de Gibraltar-Gibraltar Reports*, núm. 2, 2016-2017, pp. 225-262, <https://revistas.uca.es/index.php/cdg/article/view/4603>.

Cuadernos de Gibraltar – Gibraltar Reports

Número 4/Issue # 4, 2020-2021, 1402

ISSN 2444-7382

DOI http://doi.org/10.25267/Cuad_Gibraltar.2021.i4.1402