



**COMILLAS**  
**UNIVERSIDAD PONTIFICIA**

ICAI

ICADE

CIHS

**LA ECONOMIA DIGITAL COMO FUENTE DE BENEFICIOS: ENTRE  
VACIO LEGAL Y FRAUDE FISCAL. UN ESTUDIO CRITICO DE SU  
FISCALIDAD EN ESPAÑA Y EN LA UNION EUROPEA.**

Alicia Delvig

4Eº1 francés

Área de Derecho Financiero y Tributario

Carmen Márquez Sillero

Madrid, Junio 2022

## INDICE

<b>I.</b>	<b>INTRODUCCION.....</b>
<b>II.</b>	<b>FUENTES DE INGRESOS DE LOS YOUTUBERS Y TRIBUTACION EN ESPAÑA.....</b>
	<b>1. LAS DIFERENTES FUENTES DE INGRESOS DE LOS YOUTUBERS</b>
	<b>1.1. Ingresos de YouTube: monetización a través de AdSense</b>
	<b>1.2. Ingresos complementarios: patrocinio, productos derivados y crowdfunding</b>
	1.2.1. <i>Contrato de colaboración: la publicidad dirigida como medio de financiación</i>
	1.2.2. <i>Productos derivados: comercialización de la imagen</i>
	1.2.3. <i>Crowdfunding: financiación participativa de la comunidad YouTube</i>
	<b>2. TRIBUTACION DE LOS INGRESOS DE LOS YOUTUBERS</b>
	<b>2.1. Elección de la forma jurídica: ¿Autónomo o Sociedad?</b>
	<b>2.2. Las diferentes obligaciones fiscales de los YouTubers</b>
	1.1.1. <i>Calificación de los ingresos obtenidos según LIRPF</i>
	1.1.2. <i>Calificación de los ingresos obtenidos según IAE</i>
	1.1.3. <i>Calificación de los ingresos obtenidos según LIVA</i>
<b>III.</b>	<b>TRIBUTACION DE LOS INGRESOS DE LOS YOUTUBERS EN ANDORRA.....</b>
	<b>1. LOS CONCEPTOS DE ESTABLECIMIENTO PERMANENTE Y RESIDENCIA: CRITERIOS OBSOLETOS EN LA ECONOMÍA DIGITAL</b>
	<b>1.1 Establecimiento permanente de las personas jurídicas: concepto y normativa</b>
	<b>1.2 Residencia de las personas físicas: concepto y normativa</b>
	<b>2. EL EJEMPLO DE ANDORRA: UNA FISCALIDAD VENTAJOSA PARA LOS YOUTUBERS</b>
	<b>2.1. Condiciones tecnológicas y geográficas: ideales para el desarrollo de la actividad de YouTuber</b>

**2.2. Comparación los tipos impositivos en España y en Andorra**

*2.2.1. IRPF español y IRPF andorrano*

*2.2.2. IVA español y IGI andorrano*

*2.2.3. IS español y IS andorrano*

**2.3. Requisitos para la obtención de la residencia en Andorra**

*2.3.1. La residencia activa en Andorra: concepto y requisitos*

*2.3.2. La residencia pasiva en Andorra: concepto y requisitos*

**3. CONFLICTOS DE RESIDENCIA Y RIESGOS DE DOBLE IMPOSICIÓN: CONVENIO DE DOBLE IMPOSICIÓN ESPAÑA-ANDORRA**

**3.1. Doble imposición internacional: concepto y consecuencias**

**3.2. Condiciones alternativas para determinar la residencia**

**IV. PROPUESTAS PARA LA EVOLUCIÓN DEL MARCO FISCAL: ÁMBITO INTERNACIONAL, EUROPEO Y NACIONAL.....**

**1. PROPUESTA DE REFORMA DE LA OCDE: EL PLAN BEPS**

**2. PROPUESTA DE REFORMA DE LA UNIÓN EUROPEA**

**3. PROPUESTA DE REFORMA EN EL AMBITO NACIONAL**

**V. CONCLUSIONES**

**VI. BIBLIOGRAFIA**

## I. INTRODUCCION

Desde finales del siglo XX, el mundo, y principalmente los países occidentales, está inmerso en un proceso de digitalización que afecta a todos los aspectos de nuestra vida, tanto a nivel colectivo - economía, finanzas, administraciones- como a nivel individual -equipamiento doméstico, objetos conectados o máquinas de entretenimiento-.

Si los más jóvenes, nacidos en plena era digital, se preguntan cómo habría sido un mundo sin tecnología, los más mayores aún recuerdan la época en que los intercambios se hacían mediante cartas manuscritas y las compras en las tiendas más cercanas. Una prueba, si es que se necesita alguna, de la velocidad de estos cambios y su impacto en nuestras vidas. En menos de cinco generaciones, esos días no tan lejanos parecen haber desaparecido para siempre. Esta revolución digital, que comenzó con la aparición y democratización de las tecnologías de la informática y de las telecomunicaciones, alcanzó una nueva etapa en los albores de la década de 2000 con la creación de Internet, una red mundial que da acceso a datos de todo tipo -texto, música, vídeo y fotos- gracias a un sistema de codificación universal.

Para la OCDE, la economía digital abarca el "sector de las telecomunicaciones, incluidos Internet, la banda ancha y los móviles, así como la convergencia entre los sectores de la radiodifusión y el cable, y los servicios de telecomunicaciones más tradicionales".<sup>1</sup> Sin embargo, aunque esta definición ha sido durante mucho tiempo la dominante en los estudios de economía política, no permite abarcar todo el alcance de las transformaciones inducidas por la economía digital. Así, algunos autores, como Anne-Valérie ATTIAS-ASSOULINE y Guillaume GLON consideran que la economía digital no se limita a los sectores enumerados por la OCDE, sino que refleja un proceso de evolución de la economía que se traduce en una transición hacia lo digital de todas las ramas de actividad, según modalidades y grados diversos.<sup>2</sup>

Esta digitalización de la economía ha revolucionado realmente la organización a nivel mundial. Los intercambios son cada vez más inmateriales, las barreras geográficas y culturales se difuminan y las reglas geopolíticas y económicas se desorganizan. Por tanto, este nuevo espacio

---

<sup>1</sup> OCDE, 2017, (disponible en <https://www.pole-emploi.fr/actualites/le-dossier/pratique/creation-ou-reprise-dentreprise/creer-son-entreprise/leconomie-numerique.html>)

<sup>2</sup> Attias Assouline, A-V. y Glon, G., "Fiscalité du digital, digitalisation de la fiscalité", Revue d'économie financière, vol. 2018/3, n. 131, 2018 (disponible en <http://www.ub.edu/geocrit/sn/sn-436.htm>).

digital se desenvuelve en un limbo legal. "Internet es una de las pocas creaciones del hombre que no comprende del todo [...]. Es el mayor experimento de anarquía de la historia [...], a la vez fuente de enormes beneficios y de males potencialmente aterradores, cuyos efectos apenas hemos empezado a medir en el teatro global".<sup>3</sup>

Internet se ha edificado en torno a la idea de un espacio globalizado, sin jerarquía y sin leyes, que pertenece a sus usuarios. Un espacio, por tanto, recalcitrante a una presencia estatal. Como consecuencia, los Estados se ven desafiados y obligados de competir para preservar sus prerrogativas tradicionales, especialmente las vinculadas a la soberanía.<sup>4</sup>

Para un Estado, la soberanía se refiere a la idea de tener el monopolio del poder político, es decir, el poder de decidir, el poder de hacer y el poder de hacer cumplir sus decisiones. Así, el Estado ejerce la autoridad -ejecutiva, legislativa o judicial- sobre un territorio y un pueblo. Sin embargo, esta definición tradicional de la soberanía del Estado no abarca la nueva realidad creada por el mundo digital: los usuarios de Internet no son un pueblo y la web no es un territorio a gobernar. Y, en este contexto, una de las principales competencias del Estado, consustancial a su soberanía, la recaudación del impuesto, se ha visto mermada por el fenómeno de la digitalización.

El impuesto es un medio de financiación del poder público que, por su sola voluntad, convierte a sus súbditos en deudores de una obligación monetaria. Pero los impuestos son también el vínculo entre el individuo y la sociedad, porque el pago del tributo permite financiar la acción pública -escuelas, hospitales, prestaciones de desempleo, pensiones de jubilación, etc.- de la que todos se benefician, directa o indirectamente.<sup>5</sup>

Sin embargo, esta misión del Estado se ve continuamente desafiada por las grandes empresas digitales, agrupadas bajo el acrónimo GAFA(M) -Google, Apple, Facebook y Amazon-, a las que a veces se suma Microsoft. Estas empresas se sirven de la imprecisión de las normas tributarias para reducir su imposición, de forma legal. Una de las prácticas de estas empresas es eludir el principio de territorialidad del impuesto transfiriendo sus beneficios a filiales

---

<sup>3</sup> Schmid, E. y Cohen, J., *The New Digital Age*, trad. Anatole Muchnik, ed. Denoël, Paris, 2013, p.11

<sup>4</sup> Türk, P. "Définition et enjeux de la souveraineté numérique", Parole d'expert, 2020, (disponible en <https://www.vie-publique.fr/parole-dexpert/276125-definition-et-enjeux-de-la-souverainete-numerique>).

<sup>5</sup> Crouy-Chanel, E., "Le consentement à l'impôt", Pouvoirs, vol. 2014/4, n. 151, p. 5 a 14, 2014 (disponible en <http://www.ub.edu/geocrit/sn/sn-436.htm>).

establecidas en territorios donde el tipo impositivo es más bajo. De este modo, evitan cualquier establecimiento significativo en el estado donde se encuentran sus mercados, y, donde el tipo impositivo puede ser relativamente alto. Como resultado, a pesar de su intensa actividad en los Estados miembros de la UE, las grandes empresas digitales prácticamente no pagan impuestos en ellos.

Pero, las grandes empresas digitales no son las únicas en aprovecharse de las lagunas de conceptos jurídicos obsoletos. El mejor ejemplo es el de YouTube, una plataforma fundada en 2005 en Estados Unidos por Chad Hurley, Steve Chen y Jawed Karim. Inicialmente, la plataforma se diseñó para permitir a amigos y familiares compartir vídeos, sin límites de tiempo, a los que se podía acceder en línea. Un año después, Google se interesó por la plataforma, la compró y la convirtió en una de sus filiales. Desde entonces, la empresa no ha dejado de crecer: en 2021, cuenta con casi dos mil millones de usuarios<sup>6</sup> y cientos de millones de vídeos vistos al día. Esta popularidad de la plataforma también refleja la evolución del consumo de los medios de entretenimiento: los jóvenes se alejan cada vez más del marco hermético, fijo y serio de la televisión por el marco interactivo, participativo y colaborativo de YouTube. La razón de este éxodo es la amplia gama de temas que se tratan en la plataforma: humor, consejos de belleza, moda, historia, ciencia, política, etc.

A finales de los años 2000, sólo un puñado de jóvenes entusiastas utilizaba YouTube para compartir sus pasiones e intereses a algunas decenas de personas. Pero, en pocos años, estos jóvenes, de una media de 25 años, han pasado del estatus de videastas inexpertos a profesionales e ídolos de millones de jóvenes. Ahora, se les conoce como YouTubers. Autodidactas y polivalente, los YouTubers realizan una multiplicad de actividades para sus vídeos, desde la labor de investigación para la escritura de guiones, la grabación, la edición, publicación y finalmente la promoción del vídeo en las distintas redes sociales.

La novedad de este trabajo, que algunos rehúsan llamar profesión, es la cuestión de la remuneración, que es muy compleja. Por un lado, la naturaleza de la relación entre YouTube y el YouTuber no es evidente: ¿es una relación laboral, mercantil? Luego, los YouTubers tienen varias fuentes de ingresos: publicidad, donaciones, patrocinio, asociaciones comerciales, derechos de autor, eventos puntuales, etc. Por último, puesto que el trabajo de un YouTuber se desarrolla principalmente, casi exclusivamente, en Internet, nada le impide residir en otro lugar

---

<sup>6</sup> <https://www.statista.com/statistics/805656/number-youtube-viewers-worldwide/>

que no sea su país de origen. Y, de forma similar al fenómeno descrito anteriormente sobre las grandes empresas tecnológicas, varios YouTubers han decidido residir en un país donde la fiscalidad es más ventajosa. En consecuencia, los Estados también se ven perjudicados por la obsolescencia de ciertos conceptos jurídicos que no permiten gravar a estas personas. Últimamente, muchas iniciativas adoptadas por los Estados pretenden ampliar su poder regulador y su ámbito de competencia en el espacio digital.

## **II. FUENTES DE INGRESOS DE LOS YOUTUBERS Y TRIBUTACION EN ESPAÑA**

YouTube es un servicio completamente gratuito para compartir y ver los vídeos publicados en él. Aunque no es necesario tener una cuenta en la plataforma para ver vídeos, sí es necesario crear una para poder subir vídeos; entonces se asigna un canal de YouTube dedicado al usuario. El usuario se convierte entonces en un actor de la plataforma al participar en los contenidos que se pueden encontrar en ella, de ahí el nombre de YouTuber.

Los vídeos colgados en YouTube son susceptibles de generar ingresos, de forma más o menos directa, estudiaremos en una primera subsección las diferentes fuentes de ingresos de los YouTubers.

### **1. LAS DIFERENTES FUENTES DE INGRESOS DE LOS YOUTUBERS**

A pesar de la aparición masiva del fenómeno de los influencers -del que forman parte los YouTubers- no existe actualmente un estatuto jurídico específico para estas nuevas profesiones, ni un "contrato tipo". Por lo tanto, en el silencio de la ley, el estatus legal del influenciador debe determinarse caso por caso.

Los ingresos de los YouTubers pueden clasificarse principalmente en dos categorías según su origen: los procedentes de la plataforma de YouTube y los de ingresos complementarios.

#### **1.1. Ingresos de YouTube: monetización a través de AdSense**

En la actualidad, la mayoría de los YouTubers que han adquirido cierta notoriedad son miembros del Programa de Socios de YouTube o en inglés *YouTube Partner Program*, creado por la plataforma en 2007. A través del Programa de Socios de YouTube, los creadores de contenidos pueden acceder a más recursos y funciones de monetización en YouTube y, por tanto, obtener ingresos gracias a la posibilidad de dedicar un espacio y un tiempo del video a

mostrar anuncios. Para poder ser socio de YouTube, deben cumplirse varias condiciones acumulativas:

- Tener más de 4000 horas de visualizaciones en los últimos 12 meses en todos los vídeos publicados en el canal.
- Tener más de 1000 suscriptores en el canal.
- Sólo se publican los vídeos de los que el creador posee todos los derechos de autor, incluida la banda sonora,
- Y, tener una cuenta de AdSense vinculada.

En cuanto a AdSense, es un programa de la red publicitaria de Google que permite no sólo a los propietarios de canales de YouTube, sino también a los de sitios web, mostrar anuncios a cambio de una remuneración.

Por lo tanto, la publicidad es la principal fuente de ingresos en YouTube. La plataforma ofrece varios tipos de formatos publicitarios, siendo los principales:

- Formato *True-view InStream*: Los anuncios publicitarios se muestran antes, durante o después de un vídeo de YouTube. Se puede saltar a los 4 segundos y no se cobra al anunciante hasta que el usuario haya visto al menos 30 segundos de vídeo.
- El formato *Bumper*: Son los anuncios más cortos, con una duración máxima de 6 segundos que están en su mayoría optimizados para móviles y no pueden ser ignorados.
- El formato de superposición: son anuncios ilustrados que se muestran como una superposición en la parte inferior del reproductor de vídeo de YouTube. Se muestran cuando el usuario comienza a reproducir un vídeo.
- Archivos patrocinados: en forma de teaser durante unos segundos, hay varios tipos, utilizados por ejemplo para redirigir a los espectadores a un vídeo o una *playlist*.

Los anuncios permiten que el YouTuber sea pagado por YouTube. En YouTube, el famoso mito es que un YouTuber gana 1 dólar por cada 1000 visualizaciones. Pero la realidad es mucho más compleja: el importe de esta remuneración depende, entre otras cosas, del número de visualizaciones del vídeo en cuestión y del formato publicitario utilizado. Lógicamente, cuanto más se vea el vídeo, más se verá el anuncio y, en consecuencia, más ingresos se generarán. Por ejemplo, en un formato *InStream*, si el usuario se salta el anuncio antes del final, sigue teniendo acceso al contenido del YouTuber, pero éste no cobrará.



Por lo tanto, el YouTuber recibirá todos los pagos relacionados con su actividad en YouTube a través de su cuenta de AdSense.

Sin embargo, es relativamente común en la práctica que los YouTubers confíen ciertas tareas a una red multicanal (MCN), que es una estructura asociada a YouTube que ofrece múltiples servicios a los creadores de contenidos. Sus principales actividades son apoyar y desarrollar el talento, generar y gestionar la monetización a través de la publicidad, establecer asociaciones con las marcas, desarrollar y dirigir las audiencias, financiar operaciones especiales y distribuir contenidos fuera de la plataforma de YouTube. Para los YouTubers, es una oportunidad de centrarse únicamente en mantener el ritmo de producción de vídeos en su canal de YouTube, además de tener la posibilidad de aprovechar los recursos y medios que proporciona la MCN para crear contenidos de calidad.

En la actualidad, el MCN de YouTube permite principalmente dos tipos de canales: los canales afiliados y los canales gestionados y propios.

Los YouTubers que poseen canales de YouTube afiliados benefician de una serie de servicios proporcionados por la MCN, como el asesoramiento técnico y empresarial, e incluso la creación de redes y asociaciones con otros YouTubers que también están afiliados a la red. Esto puede ser una gran oportunidad para los YouTubers poco conocidos que buscan visibilidad. Por lo demás, el MCN no interviene en la relación entre el YouTuber y la plataforma de alojamiento de vídeos: el creador publica sus vídeos en YouTube y la plataforma le paga en las mismas condiciones que a un YouTuber no afiliado. A continuación, sobre la base de estos ingresos, el YouTuber se compromete a pagar un determinado porcentaje, que generalmente varía entre el 10 y el 40%, al MCN al que está afiliado.

Los canales gestionados y propios son canales explotados directamente por la MCN. Esto significa que MCN posee los derechos del contenido y las etiquetas de los canales de YouTube, y asume toda la responsabilidad del contenido y se ocupa de los canales a diario.

## **1.2. Ingresos complementarios: contratos de colaboración, productos derivados y crowdfunding**

Las historias de éxito de algunos YouTubers que se han convertido en celebridades a los ojos de millones de jóvenes internautas han alimentado las fantasías sobre esta actividad y, en particular, la cuestión de la remuneración. De hecho, aunque algunos YouTubers que han adquirido una considerable notoriedad y pueden ganar millones de euros, la gran mayoría

evoluciona en un clima de incertidumbre y a menudo no vive de su trabajo. En YouTube, una pequeña minoría de vídeos obtiene la gran mayoría de las visitas. Como los ingresos están vinculados al número de visualizaciones del vídeo, es muy difícil que la mayor parte de la comunidad de los YouTubers pueda vivir de esta actividad.

Además, desde hace algún tiempo, los actores de la plataforma están notando un descenso en los ingresos publicitarios de YouTube. Este deterioro financiero ha llevado a muchos YouTubers a buscar fuentes alternativas de financiación para sus contenidos y remuneración por su trabajo.

Una explicación podría ser el uso cada vez más frecuente de extensiones que se añaden al navegador de Internet y que bloquean la publicidad intrusiva. Esto significa que el usuario que disponga de este tipo de herramienta podrá ver el vídeo en su totalidad sin ningún tipo de publicidad y, por tanto, no generará ningún ingreso para el realizador del vídeo.

Otra cuestión que preocupa a muchos YouTubers es la "desmonetización" de sus vídeos<sup>7</sup>. Este término se refiere a la decisión tomada por la plataforma, a través de sus algoritmos o de sus equipos humanos, de eliminar la posibilidad de insertar anuncios en un vídeo y así ganar dinero. Esta sanción siempre aparece después de subir el vídeo, por lo que el YouTuber no tiene forma de comprobar antes de publicarlo que el vídeo respeta todas las políticas de la plataforma. Esta situación ha creado mucha frustración y enfado entre la comunidad de YouTube, ya que algunos creadores web invierten mucho tiempo, dinero y energía en sus contenidos: la privación de la remuneración es percibida por ellos y sus comunidades como una injusticia. Esto es tanto más cierto cuanto que las vías para impugnar las decisiones de YouTube no suelen ser favorables al YouTuber. Y, en la práctica, es muy difícil que un creador consiga que YouTube "remonetice" un vídeo. Incluso hoy, a pesar de los numerosos esfuerzos por aumentar la transparencia, la plataforma sigue siendo, para muchos, demasiado oculta en este tema.

Por eso, paralelamente a los ingresos derivados de los anuncios insertados en sus vídeos, los YouTubers han buscado nuevas formas de generar ingresos. Vamos a ver tres de estas alternativas más utilizadas por los YouTubers: los contratos de colaboración, los productos derivados y el crowdfunding.

---

<sup>7</sup> <https://support.google.com/youtube/answer/1311392?hl=fr>

### 1.2.1. Contrato de colaboración: la publicidad dirigida como medio de financiación

Los contratos de colaboración en consisten en una práctica de marketing publicitario en la que una marca, un producto, una identidad visual o cualquier otro material se inserta y utiliza en su contexto con fines comerciales, en el cine, la televisión u otros medios de comunicación <sup>8</sup>. En el ámbito de YouTube, la celebración de este tipo de acuerdos no siempre se ve con buenos ojos. Así, estos contratos se denominan peyorativamente "colocación de productos" o *product placement* y los YouTubers que los practican suelen ser impopulares por los internautas. Aunque esta actitud tiende a desaparecer con el tiempo, la división ya está consumada dentro de la comunidad de YouTube entre quienes aceptan y entienden que los YouTubers hagan vídeos promocionales y quienes los rechazan implacablemente.

Esta connotación negativa se debe principalmente a que los suscriptores están apegados a la imagen de proximidad, amateurismo y sencillez que caracterizó a los YouTubers en sus inicios. El uso de contratos de colaboración restringe la libertad de expresión de los YouTubers, lo que explica la mal acogida de la publicidad promocional. Sin embargo, este rechazo no es tan visceral entre las generaciones más jóvenes de internautas que no se han unido a YouTube en busca de contenidos auténticos, sino de contenidos de entretenimiento.

Sin embargo, las marcas han sabido adaptarse a la especificidad del entorno de YouTube y ofrecer varias modalidades de asociación para integrar mejor la publicidad con el contenido y la audiencia del YouTuber.

Por ejemplo, algunas marcas ofrecen "*Let's Play*" patrocinados a los YouTubers. Este formato está dedicado a los YouTubers que proponen contenidos relacionados con los videojuegos. Con este tipo de colaboración, el YouTuber debe grabarse probando y comentando el videojuego o una aplicación móvil, y recibirá una comisión a cambio. El objetivo de este enfoque es destacar el producto y animar a la audiencia del YouTuber a comprarlo o descargarlo.

*Los Vlogs patrocinados* son generalmente acuerdos entre las oficinas de turismo o las autoridades locales (CC.AA y Ciudades) y los YouTubers como parte de su marketing territorial y para promocionar e introducir a la audiencia del influencer a visitar esa parte del país. La mayoría de las veces, el concepto del vídeo consiste en invitar a un YouTuber -que graba su

---

<sup>8</sup> Williams, Petrosky, y Hernandez, "Product Placement: A Smart Marketing Tool Shifting a Company to the Next Competitive Level" (disponible en <https://www.cjournal.cz/files/153.pdf>)

vida cotidiana - a visitar un determinado número de lugares y espacios según una ruta marcada elegida por la entidad para poner en valor los atractivos turísticos de un territorio.

*Los vídeos temáticos patrocinados*, en cambio, tienen como objetivo principal producir un vídeo relacionado con una marca o un producto de esa marca según un guión y con recursos proporcionados por la marca a cambio de una remuneración. Este proceso está cambiando cada vez más el enfoque de la colocación de productos hacia una forma híbrida que mezcla la publicidad y el entretenimiento, con el fin de ser lo más inclusivo posible.

A menudo, para atraer a la audiencia del YouTuber, la marca le permite ofrecer un código promocional para que sus suscriptores puedan beneficiarse de descuentos en el catálogo de productos y servicios que ofrece la marca.

Hoy en día, los contratos de colaboración comerciales se han convertido en una parte intregante de la comunidad de YouTube. Tanto es así que estos contratos, que antes eran puntuales y se limitaban a un vídeo concreto, hoy llegan a ser anuales ya que algunas marcas se convierten en patrocinadores de canales de YouTube de gran éxito para periodos largos de tiempo.

En consecuencia, los contratos de colaboración son un medio de financiación muy popular y frecuente, pero tiene un doble filo. Si está mal hecho, o mal preparado, la comunidad de YouTuber no dudará en hacer saber su descontento.

### *1.2.2. Productos derivados: comercialización de la imagen*

Los YouTubers más seguidos de la actualidad se están haciendo tan conocidos que se están convirtiendo en marcas en sí mismos. Más concretamente, su imagen se vuelve comercializable. Muchos YouTubers han aprovechado esta situación para vender productos con la identidad gráfica del canal de YouTube.

Principalmente, las ventas se concentraron en torno a la ropa y los objetos que podían estamparse fácilmente con la identidad visual del YouTuber, especialmente el logotipo del canal. Esta venta permite aumentar la exposición y la personalidad del YouTuber ante todos, además de aportar ingresos adicionales.

Sobre todo, porque es mucho más fácil de lo que parece vender productos en una tienda online. De hecho, un gran número de sitios independientes ofrecen encargarse del diseño, la producción, el envío e incluso el servicio posventa. De este modo, los YouTubers pueden prescindir de una serie de tareas de las que se encargarán los proveedores de servicios

intermediarios para continuar con su actividad en la plataforma. Por ello, proliferan las tiendas online de productos derivados: ropa, joyas, tazas, fundas para el teléfono, etc.

Además, muchos YouTubers han aprovechado su fama para diversificarse y realizar una actividad diferente a la de creador de contenido web. Así es como muchos de ellos se dedicaron a escribir libros. La publicación de un libro de un YouTuber, seguido por varios millones de personas, representa una oportunidad para que las editoriales vendan gran cantidad de libros, ya que hay muchas posibilidades de que al menos una parte importante de que los suscriptores del canal compren el libro.

Uno de los ejemplos más claros es el del YouTuber español ElRubius. Es el influencer más seguido en su país y el segundo más seguido en lengua española, con más de 40 millones de suscriptores. Hace unos años, creó el cómic Virtual Hero, que posteriormente se adaptó en una serie de animación, con varios episodios. Esta historia presenta al YouTuber en una búsqueda a través del tiempo para salvar a la mujer de sus sueños y pasar de la dimensión virtual al mundo real.

La serie de animación dio lugar a una enorme coproducción de animación en la que participaron varios países. Algunos de los personajes y decorados fueron realizados por el estudio Motion Pictures de Barcelona, la animación corrió a cargo del estudio coreano Jaruyi y el conjunto fue gestionado por la empresa española Zeppelin TV. Todos los derechos de la serie estaban reservados en exclusiva para Movistar +.

### *1.2.3. Crowdfunding: financiación participativa de la comunidad YouTube*

Detrás de los grandes pseudónimos de YouTubers que tienen comunidades de varios millones de suscriptores, hay una lista interminable de creadores que reúnen mucha menos audiencia. Los YouTubers más pequeños no tienen la notoriedad de sus colegas y, por tanto, no están en condiciones de rentabilizar los ingresos publicitarios de la plataforma, y no se beneficiarían de la venta de productos relacionados con sus contenidos en YouTube. Sin embargo, se esfuerzan por realizar y publicar vídeos de calidad a sus suscriptores. Para salir adelante, estos YouTubers están recurriendo a formas alternativas de generar ingresos: especialmente el *crowdfunding* o financiación participativa.

En 2013, el músico estadounidense Jack Conte, al darse cuenta de que no podía vivir de su pasión con los escasos ingresos publicitarios que recibía de YouTube, decidió crear una plataforma cuyo objetivo era animar a los internautas a apoyar a sus creadores favoritos o a

aquellos que considerarán que lo merecían. Así, tanto si son ya famosos como si no, cualquier YouTuber puede esperar recibir apoyo financiero de los internautas. De esta manera nació Patreon.

Patreon permite a los seguidores de un influencer proporcionar apoyo financiero para ayudarle en la realización de sus proyectos audiovisuales. A cambio, los donantes pueden recibir ciertas ventajas, como contenido exclusivo, acceso anticipado a nuevas publicaciones, contenidos sin publicidad, la posibilidad de hacer sugerencias, etc.

Otro ejemplo de plataforma de financiación participativa es Tipeee, que permite a cada influencer proponer una ficha en la que se presenta, explica cuál es su trabajo, y así poder convencer a los internautas y animarlos a que les ayuden financieramente a llevar a cabo sus proyectos. Los internautas son libres de donar tanto como deseen, con un mínimo de 1 euro, y generalmente reciben recompensas (según la cantidad que donen). Estos dones, o Tips, se envían mensualmente (o por cada vídeo, según el método elegido por el YouTuber), lo que ofrece al YouTuber cierta garantía y estabilidad. Por supuesto, un Tipeer puede modificar o cancelar sus Tips en cualquier momento.

Este método es cada vez más popular y exitoso. La composición de la comunidad de YouTuber juega un papel determinante en el éxito de la financiación participativa. En efecto, sólo un público maduro y consciente de los problemas que sufren los creadores de contenidos se movilizará para acudir en ayuda del YouTuber y permitirle obtener los fondos necesarios para llevar a cabo sus vídeos.

Dado el éxito de estos modelos de negocio, YouTube ha decidido permitir a los usuarios apoyar económicamente un canal de YouTube directamente en la plataforma. De hecho, ha aparecido un nuevo botón denominado "soporte" en los YouTubers que han activado la funcionalidad. De este modo, los internautas que lo deseen podrán pagar una cuota de suscripción de 4,99 euros al mes.

Cuando un usuario apoya económicamente un canal a través de YouTube, obtiene una insignia especial delante de su nombre que se ve cuando deja un comentario debajo un vídeo o durante una emisión en directo del canal en cuestión. También pueden participar en sesiones exclusivas de chat en directo con el creador de contenido web. Estas ventajas son todavía muy limitadas, y están destinadas principalmente a los YouTubers que emiten contenidos en directo desde la plataforma.

## 2. TRIBUTACION DE LOS INGRESOS DE LOS YOUTUBERS

Una vez estudiadas la diversidad y complejidad de fuentes de ingreso de los YouTubers, estudiaremos la tributación de las mismas en el caso de tener un domicilio fiscal en España, así como la calificación de las rentas respecto a las diferentes normativas fiscales del país. La primera cuestión que trataremos es la elección de la forma jurídica para saber si al YouTuber le resulta más interesante declararse como autónomo o bien constituir una sociedad. Y, la segunda cuestión trata de la tributación de los ingresos obtenidos por el influencer según la normativa aplicable.

### 2.1. Elección de la forma jurídica: ¿Autónomo o Sociedad?

Los YouTubers, al igual que el resto de personas que realizan una actividad remunerada, están obligados a cumplir con las mismas normas y obligaciones que el resto de trabajadores, tanto con Hacienda como con la Seguridad Social. Hay dos alternativas: o bien darse de alta en el Régimen Especial de Trabajadores Autónomos para ser autónomo, o bien crear una empresa y declarar los ingresos por esta vía.

La elección de una u otra opción depende de la cantidad de ingresos que genere el YouTuber. Cuando esta cantidad es elevada, conviene crear una sociedad. Para la mayoría de los YouTubers, que no tienen ingresos desorbitados, la opción de darse de alta como autónomo es más adecuada.

Si el creador de contenidos decide darse de alta como autónomo, tendrá que inscribirse en el epígrafe 751 que corresponde a "Profesionales de la publicidad, relaciones públicas y similares". Como cualquier otro autónomo, los YouTubers deben pagar el IVA y el IRPF. El IVA debe declararse trimestralmente, mientras que el IRPF se declara anualmente.

Si el influencer decide crear una empresa, el primer paso es decidir la forma jurídica que va a adoptar. Esta elección depende de muchos factores, como la naturaleza de la empresa, el número de socios, la extensión de la responsabilidad legal de los socios, etc. Y conllevará diferentes obligaciones fiscales y contables en función de la forma jurídica elegida para la creación de la empresa.

En cuanto a los YouTubers, muchos recurren a la Sociedad Limitada Unipersonal (SLU), que es una sociedad de responsabilidad limitada en la que todas las acciones son propiedad de una sola persona, que puede ser una persona física o jurídica.

Los YouTubers que decidan canalizar su actividad a través de una empresa tendrán que pagar el IVA, la Seguridad Social como administradores de la misma, mientras que los beneficios obtenidos por la empresa estarán sujetos al IS.

## **2.2. Las diferentes obligaciones fiscales de los YouTubers**

Los ingresos que obtienen los YouTubers vinculados a su actividad en la plataforma y a su presencia en Internet están sujetos a varios tipos de impuestos: en primer lugar, el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF), luego el Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE), pero también el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA). En caso de constituir una sociedad, los YouTubers también estaría sometidos al Impuesto sobre Sociedades (IS), pero, como rara vez optan por constituir una sociedad en España, y prefieren el estatus de autónomo, no se discutirá esta modalidad de tributación de los beneficios derivados de la actividad del influencer.

### *2.2.1. Calificación de los ingresos obtenidos según LIRPF*

El IRPF es uno de los principales impuestos que se pagan en España, como en cualquier otro país. Es un impuesto directo porque grava directamente a las personas; personal porque depende de la persona y no de un bien; subjetivo porque tiene en cuenta las condiciones físicas de la persona; progresivo porque cuanto mayor es la base imponible, mayor es el tipo impositivo; periódico porque se deduce a intervalos regulares, es decir, cada año. Este impuesto se aplica independientemente de la situación del contribuyente, ya sea trabajador por cuenta ajena o por cuenta propia.

En concreto, en lo que se refiere a la situación de los YouTubers, ahora hay que cuestionar la calificación que se debe retener para definir fiscalmente las rentas de esta actividad. La cuestión principal es si los ingresos deben considerarse como un rendimiento del trabajo o como un rendimiento de la actividad económica.

En cuanto a los rendimientos del trabajo, el artículo 17 de LIRPF establece que:

“Se considerarán rendimientos íntegros del trabajo todas las contraprestaciones o utilidades, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, dinerarias o en especie, que deriven, directa o indirectamente, del trabajo personal o de la relación laboral o estatutaria y no tengan el carácter de rendimientos de actividades económicas [...]”.



Tradicionalmente, y de acuerdo con la definición dada por el artículo 1 del Estatuto de los Trabajadores, la relación laboral define la relación entre personas que “Esta ley será de aplicación a los trabajadores que voluntariamente presten sus servicios retribuidos por cuenta ajena y dentro del ámbito de organización y dirección de otra persona, física o jurídica, denominada empleador o empresario [...]”.

Además de su carácter personal y voluntario, una relación laboral se define tradicionalmente por la combinación de las siguientes condiciones: ajenidad, subordinación (o dependencia legal) y remuneración bajo el sistema salarial.

En primer lugar, respecto a la ajenidad, ésta difícilmente puede caracterizar la relación entre el YouTuber y la plataforma. La ajenidad implica que el trabajador no se ve directamente afectado por los resultados de su trabajo ni soporta los costes y riesgos de la producción.<sup>9</sup> Sin embargo, en el caso del YouTuber, éste es directamente responsable de los resultados de sus vídeos y asume todo el riesgo de la actividad. Por ejemplo, si un YouTuber publica un vídeo que infringe las normas y políticas de la plataforma, será "desmonetizado" y no se le pagará por él. Por lo tanto, no hay ajenidad en la relación entre el influencer y la plataforma que acoge su trabajo.

En segundo lugar, la existencia de una relación de subordinación implica que el empleador, en este caso la plataforma YouTube, ejerce su poder de dirección sobre su empleado, en este caso el YouTuber. Este poder de dirección se divide en el poder de dar órdenes, de controlar su ejecución y de sancionar la mala ejecución de las mismas. Sin embargo, YouTube no da órdenes a los creadores de contenidos: no hay ninguna orden de adoptar un formato de vídeo específico, ni obligación de publicar vídeos a un ritmo concreto, ni de tratar un tema específico, etc. La plataforma no sanciona a los YouTubers por la falta de calidad o visibilidad de un vídeo. En otras palabras, YouTube no puede considerarse un empleador porque no da órdenes, no organiza el trabajo y no sanciona al YouTuber.

Por último, en cuanto a la remuneración, la ley la define de forma amplia como la contraprestación monetaria que recibe el trabajador a cambio del trabajo realizado por cuenta de su empleador. Además, el Estatuto de los Trabajadores también especifica que: nadie puede renunciar a su salario ni ser privado de él salvo por razones legítimas. Sin embargo, los

---

9

<https://accesoalajusticia.org/glossary/ajenidad/#:~:text=Elemento%20fundamental%20en%20los%20contratos,en%20contraprestaci%C3%B3n%20de%20su%20esfuerzo.>

YouTubers, pueden decidir voluntariamente no monetizar sus vídeos y, lo que implica renunciar a su salario. Mientras que otros creadores de contenidos generan pocas visualizaciones a cambio de mucho trabajo, por lo que no recibirán una compensación económica equivalente al trabajo realizado. Por no hablar de la posibilidad de que un vídeo sea desmonetizado y su creador se vea privado de ingresos por ello.

Por tanto, en principio, la actividad de los YouTubers no puede calificarse a efectos fiscales como rendimiento del trabajo.

Sin embargo, no es imposible que algunos YouTubers sean empleados, no de YouTube, por las razones explicadas anteriormente, sino de las MCN. En caso de un contrato entre una MCN y un YouTuber, podrían llegar a cumplirse las tres notas configuradoras del contrato laboral mencionadas anteriormente. Serían supuestos en los que los MCN controlan el trabajo de los YouTubers en todos los niveles, dejándoles poca libertad de maniobra. Estos contratos podrían encajar en el artículo 17.2.d) que establece que “Los rendimientos derivados de la elaboración de obras literarias, artísticas o científicas, siempre que se ceda el derecho a su explotación” serán considerados como rendimientos íntegros del trabajo. Sin embargo, estos casos son muy marginales y minoritarios.

Descartada la calificación de los ingresos como rendimientos de trabajo, la Dirección General de Tributos (DGT), en la Resolución Vinculante V1417-20, emitida el 14 de mayo de 2020, considera que “procede calificar como rendimientos de actividad económica —profesional— los obtenidos por los “influencers” en el desarrollo de su actividad independiente como creativos o marcadores de tendencias en redes sociales a través de internet [...]”<sup>10</sup>.

Por lo tanto, para la Administración Tributaria española, los ingresos percibidos por los YouTubers deben ser considerados a efectos fiscales como rendimientos de actividades económicas, cuya definición se encuentra en el artículo 27.1 LIRPF:

“Se considerarán rendimientos íntegros de actividades económicas aquellos que, procediendo del trabajo personal y del capital conjuntamente, o de uno solo de estos factores, supongan por parte del contribuyente la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos

---

<sup>10</sup> DGT, Resolución Vinculante, V1417-20, 14 de mayo de 2020 (disponible en <https://www.iberley.es/resoluciones/resolucion-vinculante-dgt-v1417-20-14-05-2020-1529363>)

humanos o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.

En particular, tienen esta consideración los rendimientos de las actividades extractivas, de fabricación, comercio o prestación de servicios, incluidas las de artesanía, agrícolas, forestales, ganaderas, pesqueras, de construcción, mineras, y el ejercicio de profesiones liberales, artísticas y deportivas [...]”.

El concepto de rendimiento de actividades económicas se define, pues, por la concomitancia de dos criterios: un criterio objetivo y un criterio subjetivo.

El primer criterio requiere la existencia de una organización autónoma de medios de producción o recursos humanos.

El segundo criterio exige la intencionalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.

El criterio objetivo permite un análisis contextual y concreto de la actividad de los YouTubers. Esta autonomía de la que gozan los YouTubers está estrechamente ligada a la naturaleza de la actividad desarrollada, que no necesita de recursos humanos y materiales exorbitantes. De hecho, en muchos casos, los recursos humanos se limitan al propio YouTuber, mientras que los recursos materiales son objetos tecnológicos y programas informáticos, como teléfonos, ordenadores, cámaras, micrófonos y programas de edición, que muchas personas pueden obtener sin mucha dificultad, al no ser muy onerosos.

El criterio subjetivo se fija en la intención del YouTuber con respecto al contenido que difunde en la plataforma. En otras palabras, este criterio busca determinar las razones por las que el YouTuber dedica su tiempo en hacer vídeos y compartirlos y si lo hace con el objetivo de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios. En el caso de los YouTubers que sólo publican vídeos de forma esporádica y muy limitada, no se retendrá una finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes y servicios. Pero, por otra parte, para las personas que hayan decidido lanzarse profesionalmente como YouTubers y poder vivir de ello, la publicación de vídeos es una actividad que se realiza de forma regular con un volumen importante de vídeos destinados a encontrar o aumentar una audiencia y a satisfacerla, lo que permite afirmar que el objetivo es efectivamente intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.

Por tanto, las rentas obtenidas por los YouTubers que cumplan con los criterios de residencia establecidos en el artículo 9 LIRPF tributarán en España, y tendrán la consideración de rendimientos de actividades económicas según la definición del artículo 27.1 del mismo texto. Esta calificación implica que los ingresos obtenidos por el YouTuber deben incorporarse a la base imponible general del IRPF, y lo mismo ocurre con los ingresos obtenidos por un creador de contenidos por contratos de colaboración, productos derivados y crowdfunding. Independientemente de las respectivas obligaciones fiscales con otros impuestos.

### *2.2.2. Calificación de los ingresos obtenidos según IAE*

Los YouTubers también están sujetos al IAE. Este impuesto “somete a gravamen el desarrollo de actividades económicas, esto es la ordenación por cuenta propia de medios de producción y/o recursos humanos con la finalidad de intervenir en la producción y distribución de bienes y servicios<sup>11</sup>”.

El IAE afecta tanto a los autónomos como a las empresas, es decir tanto a las personas físicas como a las personas jurídicas.

La normativa relativa a este impuesto está contenida en el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales. El artículo 78.1 de este texto establece como hecho imponible “[...] el mero ejercicio, en territorio nacional, de actividades empresariales, profesionales o artísticas, se ejerzan o no en local determinado y se hallen o no especificadas en las tarifas del impuesto [...]”.

A continuación, el artículo 79 especifica el ámbito de aplicación de este impuesto y considera que una actividad económica es imponible cuando “suponga la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios”.

Esta definición retoma los criterios objetivos y subjetivos que permiten calificar una actividad económica a efectos del IRPF, es decir, la organización autónoma de los medios de producción y de los recursos humanos y la intención de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.

---

<sup>11</sup> <https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/declaraciones-informativas-otros-impuestos-tasas/impuesto-sobre-actividades-economicas.html>

Por lo tanto, la actividad de los influencers está incluida en el hecho imponible de las actividades económicas.

Sin embargo, es importante señalar que el artículo 82.c) del texto contempla varias excepciones al pago de este impuesto, especialmente:

“[...] Los siguientes sujetos pasivos:

Las personas físicas, sean o no residentes en territorio español.

Los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades, las sociedades civiles y las entidades del artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que tengan un importe neto de la cifra de negocios inferior a 1.000.000 de euros [...]”.

Por tanto, de este artículo se desprende que aunque los YouTubers están sujetos al impuesto de actividades económicas, en la mayoría de los casos estarán exentos del mismo, bien por su condición de personas físicas, bien porque no se alcanza el umbral de 1.000.000 de euros de importe neto de la cifra de negocios, en el caso de realizar la actividad a través de una sociedad.

Sin embargo, aunque estén exentos, al estar la actividad de los YouTubers sujeta al IAE, estarán obligados a declarar todas las actividades económicas que realicen, mediante una declaración dándose alta conforme a los modelos 036 o 037. Es muy importante tener en cuenta que esta obligación es independiente de que el contribuyente esté o no obligado a pagar IAE.

Para formalizar su inscripción, el YouTuber tendrá que elegir de una lista el epígrafe que mejor corresponda a su actividad y seleccionarlo. El IAE se articula en torno a tres grandes apartados que corresponden respectivamente a las actividades comerciales, profesionales y artísticas.

Solicitada sobre el epígrafe adecuado para declarar la actividad de los creadores de contenidos, la DGT, en una Resolución Vinculante, V0992-16, emitida el 14 de Marzo de 2016, consideró que “el sujeto pasivo consultante por las actividades realizadas, consistentes en la realización de videos para su posterior descarga en un canal de YouTube así como la colocación de publicidad en dicho canal, deberá darse de alta en las siguientes rúbricas de la sección primera de las Tarifas:

En el epígrafe 961.1, "Producción de películas cinematográficas (incluso vídeos)", que faculta para la venta, reproducción y alquiler de las películas producidas (incluso vídeos), comprendiendo cualquier actividad relacionada con la producción; clasificación ésta que se

efectuará en aplicación de la citada regla 8ª de la Instrucción.

En el grupo 844, "Servicios de publicidad, relaciones públicas y similares", por la difusión de publicidad [...]”.

Ambas clasificaciones pertenecen a la sección de actividades comerciales<sup>12</sup>. Sin embargo, esta clasificación no refleja la realidad de la actividad realizada por los creadores de contenidos. Lo mismo ocurre con el apartado de actividades profesionales, que no contiene ningún epígrafe asimilable a la actividad de los YouTubers. Aun así, aunque ningún epígrafe y grupo este perfectamente adecuado a la descripción de la actividad desarrollada por los creadores de contenido digital, estas dos categorías son funcionales.

La clasificación de la actividad de los YouTubers como comercial y no profesional implica que no es necesario hacer una retención en la factura emitida. Puede haber excepciones, en el caso de ciertas actividades, pero no es la norma para este grupo.

### *2.2.3. Calificación de los ingresos obtenidos según LIVA*

Una vez examinadas las obligaciones fiscales de los YouTubers en relación con el IRPF y el IAE, procede ahora cuestionar el régimen del IVA en relación con los influencers.

Muchas empresas utilizan a los YouTubers con fines publicitarios, notablemente a través de los mencionados contratos de colaboración con marcas. Esta situación constituye una prestación de servicio y el influencer que la realiza debe facturar a la empresa por ella. En efecto, el artículo 4 LIVA establece como hecho imponible del IVA, es decir, como hecho generador de una obligación tributaria para el contribuyente ante la Administración tributaria de un Estado, lo siguiente: “Estarán sujetas al impuesto las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el ámbito espacial del impuesto por empresarios o profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, incluso si se efectúan en favor de los propios socios, asociados, miembros o partícipes de las entidades que las realicen [...]”.

Sin embargo, es importante tener en cuenta que un particular no puede crear una factura, por lo que un YouTuber sólo puede facturar como empresario o profesional. En este sentido, el artículo 5.c) del mismo texto especifica que se consideran empresarios o profesionales: “[...]”

---

<sup>12</sup> <http://www.epigrafesiae.com/>

Quienes realicen una o varias entregas de bienes o prestaciones de servicios que supongan la explotación de un bien corporal o incorporeal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo [...]”.

Por su parte, las actividades empresariales o profesionales se definen de la misma manera que en el IRPF y el IAE, me remito a lo ya enunciado anteriormente.

La Resolución Vinculante de Dirección General de Tributos, V2594-21 de 25 de octubre de 2021 confirmó este razonamiento al sostener que "En base a lo anterior, la consultante tiene, a los efectos del impuesto, la condición de empresario o profesional y las operaciones efectuadas deben ser calificadas como prestaciones de servicios que estarán sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido cuando se entiendan realizadas en el territorio de aplicación del impuesto<sup>13</sup>".

Por lo tanto, los YouTubers que se asocien comercialmente con marcas o vendan mercancía serán considerados empresarios o profesionales a efectos de la LIVA y la entrega de bienes o servicios estará sujeta al impuesto.

En cuanto a la facturación, hay que distinguir dos situaciones: facturar a un particular o facturar a un profesional. En el caso de un YouTuber, habrá que seguir esencialmente las normas relacionadas con la facturación entre dos profesionales ya que un influencer es considerado como tal, y generalmente factura a empresas, en el caso de colaboraciones comerciales. La facturación de un YouTuber a un particular es menos común y esencialmente cuando se trata de comercialización de productos derivados siempre y cuando la actividad no quede relegada a otra empresa.

Una factura de un influencer a una empresa es, por tanto, una factura B2B o *Business to Business*. Es necesaria una factura para cualquier tipo de venta de bienes/servicios, no hay excepciones ni se requiere un importe mínimo.

Dicha factura se crea en dos copias, una dedicada al comprador, el profesional que recurre a los servicios del YouTuber, y otra que se queda el vendedor, el influencer que vende sus servicios.

En España se aplican diferentes tipos de IVA en función de los productos y servicios ofrecidos. El IVA general se aplica por defecto y su tipo es del 21%. El IVA reducido, con un tipo del

---

<sup>13</sup> DGT, Resolución Vinculante, V2594-21 de 25 de octubre de 2021 (disponible en <https://www.iberley.es/resoluciones/resolucion-vinculante-dgt-v2594-21-25-10-2021-1537245>)

10%, se aplica a una serie de productos considerados de primera necesidad. Lo mismo ocurre con el IVA superreducido, con un tipo del 4%, que se aplica a los bienes y servicios que se consideran, a ojos de la ley, de primera necesidad. Por último, las operaciones exentas, con un tipo del 0%, incluyen todos los servicios o bienes que, estando dentro del ámbito del IVA, no están sujetos a ningún impuesto en su adquisición o compra.

Por tanto, los YouTubers tendrán que reflejar el 21% de IVA en las facturas que emitan.

El YouTuber que monetiza sus vídeos recibe ingresos de AdSense, que es una filial de Google Irlanda. Dado que el cliente, en este caso Google Ireland, está situado en un país de la UE, la transacción se considerará intracomunitaria a efectos del IVA. De modo que los YouTubers deben velar a cumplir con las normas relacionadas a las operaciones intracomunitarias.

En este caso, y de acuerdo con la norma establecida en el artículo 69 de la LIVA, los servicios se consideran localizados en el lugar de destino del servicio, es decir, en Irlanda, por lo que estarán sujetos al IVA en dicho Estado, aplicando el mecanismo de inversión del sujeto pasivo. En este proceso, el beneficiario del servicio, Google Irlanda, tendrá que autorrepercutirse el IVA soportado<sup>14</sup>.

Es decir, el servicio que consiste en permitir a los anunciantes utilizar un espacio y un tiempo para publicitar contenidos no está sujeto al IVA español por estar fuera del territorio de aplicación espacial, limitado al "territorio español", según el artículo 3 de LIVA. Por lo tanto, en las facturas emitidas por el YouTuber y dirigidas a Google Irlanda, no es necesario aplicar el IVA.

Sin embargo, para poder emitir una factura sin IVA, el influencer debe asegurarse de que se cumplen dos condiciones.

En primer lugar, será obligatoria la inscripción en el Registro de Operadores Intracomunitarios (ROI). El ROI es un registro de profesionales y empresarios que realizan operaciones de prestación de servicios o suministro de bienes con empresas o profesionales de otro Estado miembro de la Unión Europea. Registrarse en el ROI es sencillo y da lugar a un número de IVA intracomunitario. Este número también se conoce como número NIF-IVA y tendrá que aparecer en todas las facturas emitidas por el YouTuber.

---

<sup>14</sup> Egea Perez-Carasa, *Tributación de los influencers: normas tradicionales para nuevos y rentables modelos de negocio de las nuevas generaciones*, P.76



En segundo lugar, hay que comprobar que el proveedor, es decir, Google Irlanda, está registrado en el ROI, de no serlo se tendrá que aplicar el IVA conforme a la normativa en España.

### **III. TRIBUTACION DE LOS INGRESOS DE LOS YOUTUBERS EN ANDORRA**

La nueva realidad de la digitalización de la economía pone de manifiesto las dificultades de los actuales marcos fiscales para gravar las nuevas actividades que se desarrollan y a las personas implicadas.

Estas dificultades se derivan del hecho de que la economía digital, en la que participan los YouTubers, presenta cuatro características específicas: la no localización de las actividades, el papel central de las plataformas, la importancia de los efectos de red y la explotación de los datos. En conjunto, estas especificidades ponen en dificultad los métodos tradicionales de recaudación de impuestos en la medida en que disminuyen los criterios de imposición según las normas fiscales.

La no localización de las actividades implica que las personas o empresas ofrecen servicios a distancia a través de Internet. La determinación de la localización de este servicio es, por tanto, compleja, y las normas actuales no impiden que un particular o una empresa declaren sus actividades en países donde la normativa es más ventajosa, sobre todo en materia fiscal. Veremos en particular el ejemplo del Principado de Andorra que es muy atractivo para muchos YouTubers y Streamers españoles.

Las plataformas, como YouTube, desempeñan un papel fundamental en la economía digital. Actúan como intermediarios entre los usuarios de Internet, como los suscriptores del YouTuber, y las empresas que venden productos y servicios, y que el YouTuber puede anunciar en su vídeo o en las redes sociales. Otras plataformas, como Google o Facebook, recopilan datos de sus usuarios y luego ofrecen a los anunciantes espacios publicitarios específicos basados en los gustos y hábitos de la persona.

El efecto red significa que cuanto mayor sea el número de usuarios, mayor será el interés de los usuarios por la red. Lo mismo ocurre con los canales de YouTube, el éxito de un vídeo permitirá a los suscriptores del YouTuber compartirlo con sus contactos, quienes, si les ha gustado el vídeo, se suscribirán al canal, y compartirán el vídeo a su vez, y así sucesivamente. Estas comunidades de usuarios, en constante expansión, son una oportunidad para que los anunciantes que aprovechan de estos efectos multiplicadores para visibilizar sus productos y servicios y adaptarlos en función del perfil de la comunidad de internautas en cuestión.

Por último, la explotación de los datos permite obtener un valor de mercado de los mismos. Por ello, las empresas tratan de recoger datos de los internautas para conocer sus preferencias y adaptar mejor los productos y servicios que se les ofrecen en forma de publicidad personalizada. Es el desarrollo de las tecnologías, y en particular de las capacidades de tratamiento de la información, lo que ha permitido.

Gracias a la capacidad de procesamiento de la información, las tecnologías digitales permiten explotar cada vez más datos y, por tanto, obtener más valor. Las empresas digitales tratan de recopilar datos personales de sus usuarios para conocer sus preferencias. Utilizan estos datos para establecer servicios personalizados, a menudo gratuitos. Estos datos se monetizan, por ejemplo, a través de publicidad personalizada. Los YouTubers, al consentir la monetización de sus vídeos, participan a este proceso.

## **1. LOS CONCEPTOS DE ESTABLECIMIENTO PERMANENTE Y RESIDENCIA: CRITERIOS OBSOLETOS EN LA ECONOMÍA DIGITAL**

Por tanto, en el marco de esta economía digitalizada a partir de las cuatro características evocadas en el apartado anterior, han puesto en evidencia la obsolescencia de los conceptos de establecimiento permanente y de residencia que permiten atribuir la potestad de gravar la renta de respectivamente una persona jurídica o una persona física.

### **1.1. Establecimiento permanente de las personas jurídicas: concepto y normativa**

En cuanto a las personas jurídicas, es bien sabido que los grandes grupos digitales, así como muchas empresas multinacionales, aprovechan las lagunas de los sistemas fiscales nacionales para practicar una optimización fiscal y reducir drásticamente su tasa de impuestos. El carácter intangible de gran parte de las actividades de estas grandes empresas constituye un gran obstáculo para las administraciones fiscales, que tienen dificultades para definir el territorio afectado por las operaciones de producción y, por tanto, la fiscalidad aplicable.

Para los YouTubers, la creación de una empresa es una opción posible, aunque representa un caso minoritario. Sin embargo, para aquellos que elijan esta forma de tributación de sus ingresos, estarán sometidos al IS. En España, el tipo impositivo a pagar será el general, que representa un 25%. Sin embargo, puesto que la actividad se desarrolla en Internet, nada impide que el YouTuber constituya su sociedad en un país distinto a España para beneficiarse de un régimen fiscal más atractivo y con tipos impositivos más bajos. Esta práctica se conoce como

optimización fiscal, es decir, aprovechar las asimetrías de las legislaciones fiscales de los distintos países o regímenes para reducir la cuantía de los impuestos respetando las obligaciones fiscales de cada país.

La principal razón por la que es posible la optimización fiscal se debe a la inadecuación del concepto de establecimiento permanente a la desmaterialización de la economía. A lo que también suma la falta de cooperación y coordinación de los diferentes regímenes fiscales de los diferentes Estados. La definición de establecimiento permanente y sus características depende de legislación fiscal interna de cada jurisdicción. Sin embargo, la mayoría de los países europeos tienden a basarse en gran medida en los conceptos desarrollados por la OCDE, o incluso los adoptan por completo. De hecho, la OCDE, en su Modelo de Convenio Fiscal sobre la Renta y el Patrimonio, ofrece una definición de establecimiento permanente y sus consecuencias.

En este sentido, el artículo 5, apartado 1, de este texto establece que: “A efectos del presente Convenio, la expresión “establecimiento permanente” significa un lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa realiza toda o parte de su actividad [...]”.

Los comentarios de la OCDE respecto este artículo apuntan que la existencia de un "lugar fijo de negocios" está condicionada a que las instalaciones estén "a disposición" de la empresa. El local debe ser utilizable y practicable en todo momento, lo que impediría, por ejemplo, que el YouTuber instalara su local o estudio de grabación de vídeo en casa de un amigo o familiar, al que habría que pedirle permiso o esperar a que estuviera presente para entrar en el local.

Además de esta dimensión física del "centro de actividad", este último debe ser "fijo". Esto añade una dimensión temporal a la noción, ya que debe haber un grado de permanencia con esta ubicación. En otras palabras, el "centro de actividad" debe mantenerse durante un determinado periodo de tiempo en el mismo lugar para que se considere “fijo”. Por lo tanto, el YouTuber tendrá que residir cerca de ese lugar o hacer lo necesario para poder acudir a ese sitio de forma regular.

Y, por último, toda la actividad de la empresa, o al menos una parte de ella, debe desarrollarse en ese lugar fijo.

El apartado 2 del artículo 5 del Modelo de Convenio Fiscal sobre la Renta y el Patrimonio de la OCDE enumera, a modo de ejemplo, los lugares que pueden considerarse establecimientos

permanentes, siempre que cumplan los criterios del apartado anterior. Así, entre estos ejemplos se encuentran:

“a) las sedes de dirección;

b) las sucursales;

c) las oficinas;

d) las fábricas;

e) los talleres; y

f) las minas, los pozos de petróleo o de gas, las canteras o cualquier otro lugar de extracción de recursos naturales [...]”.

De esta definición se desprende que el concepto de establecimiento permanente sigue basándose en un sentido material, ya que implica la existencia de un lugar concreto y físico. Por tanto, es necesario modificar los criterios definidores del establecimiento permanente para adaptarlo a la nueva realidad aportada por el desplazamiento de la economía hacia esferas inmateriales lo que impide la localización de la actividad y atribución de la potestad de gravar la misma a un Estado concreto.

## **1.2. Residencia de las personas físicas: concepto y normativa**

En cuanto a las personas físicas, hay muchos ejemplos de influencers que vuelan a Dubái, Malta o Andorra. Si estas personas se van a vivir a otro país, es principalmente para ser consideradas como residentes fiscales de ese otro país, donde el tipo impositivo sobre sus ingresos es notablemente inferior.

La residencia fiscal es el lugar de imposición de un contribuyente. Cada Estado es competente para determinar las condiciones de residencia fiscal en su territorio. En Europa, la mayoría de los países adoptan criterios similares.

En España, es el artículo 9 LIRPF el que establece los criterios de residencia fiscal.

“[...] a) Que permanezca más de 183 días, durante el año natural, en territorio español. Para determinar este período de permanencia en territorio español se computarán las ausencias esporádicas, salvo que el contribuyente acredite su residencia fiscal en otro país. En el supuesto

de países o territorios considerados como paraíso fiscal, la Administración tributaria podrá exigir que se pruebe la permanencia en éste durante 183 días en el año natural.

Para determinar el período de permanencia al que se refiere el párrafo anterior, no se computarán las estancias temporales en España que sean consecuencia de las obligaciones contraídas en acuerdos de colaboración cultural o humanitaria, a título gratuito, con las Administraciones públicas españolas.

b) Que radique en España el núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos, de forma directa o indirecta.

Se presumirá, salvo prueba en contrario, que el contribuyente tiene su residencia habitual en territorio español cuando, de acuerdo con los criterios anteriores, resida habitualmente en España el cónyuge no separado legalmente y los hijos menores de edad que dependan de aquél [...]”.

Según este artículo, existen tres criterios alternativos para determinar si una persona tiene domicilio fiscal en España.

La primera sería tener la residencia principal o habitual en España. En este sentido, se considera que España es la residencia principal o habitual de una persona cuando ha pasado más de 183 días del año en el territorio español. Para el cómputo de este periodo, la Administración Tributaria española contabilizará los días pasados fuera de España, y tendrá reglas específicas para los países clasificados como paraísos fiscales por las autoridades competentes. Aquí, cabe mencionar que, a pesar de las bajas cargas fiscales, la OCDE y la UE dejaron de considerar a Andorra como un paraíso fiscal a finales de 2018.

El segundo criterio sería el centro de actividades o intereses económicos. Este concepto se refiere al lugar donde los contribuyentes han realizado sus principales inversiones, donde tienen la sede de sus negocios, desde donde administran sus bienes. Sin embargo, dada la especificidad del trabajo del YouTuber, cuyas actividades e intereses económicos no están ligados a un lugar físico, este criterio parece difícil de aplicar a efectos de determinar la residencia fiscal del influencer.

Por último, un tercer criterio sería el lugar de residencia del cónyuge, que no esté separado legalmente, y de los hijos menores de edad que estén a cargo del contribuyente.

Por lo tanto, un YouTuber que cumpla uno de estos criterios será considerado como residente a efectos fiscales en España, y, por lo tanto, sus ingresos serán gravados en ese país.

La residencia fiscal presenta diferentes problemas e impactos en la fiscalidad aplicable a un contribuyente. Esto explica, en particular, por qué algunos YouTubers deciden trasladarse a otros países donde la fiscalidad es más ventajosa. Uno de los ejemplos más destacados es el del Principado de Andorra, que atrae a muchos influencers españoles por su atractivo tipo máximo de IRPF, del IS, y del Impuesto General Indirecto (IGI), que es el equivalente al IVA.

## **2. EL EJEMPLO DE ANDORRA: UNA FISCALIDAD VENTAJOSA PARA LOS YOUTUBERS**

Aunque está rodeada de países de la Unión Europea, Andorra no pertenece a ellos. Este pequeño Estado ha optado por permanecer relativamente aislado de la construcción europea. Andorra tiene varias especificidades importantes que atraen a los YouTubers.

### **2.1. Condiciones tecnológicas y geográficas: ideales para el desarrollo de la actividad de YouTuber**

El país ya está a la vanguardia de la tecnología. Dispone de una potente red de Internet que cubre todo el país. Un YouTuber con sede en Andorra no sufrirá el estrés de una mala conexión a Internet. Aparte de eso, ampliar el círculo de contactos profesionales es importante para un creador de contenidos. Ayudado por su proximidad a España y Francia, Andorra cuenta con muchos YouTubers y Streamers conocidos como ElRubius, Vegetta777, TheWillyrex, etc. Todo ello demuestra que la normativa del Principado se ajusta perfectamente a la profesión del youtuber.

En segundo lugar, como ocurre con todos los negocios digitales, la posibilidad de realizar la actividad de YouTuber independientemente de la ubicación física, permite que muchos profesionales del sector vivan en Andorra, dada la facilidad de traslado. De este modo, realizan su trabajo como creadores de contenidos en su casa, en el Principado, viajando sólo a España para eventos importantes como convenciones y reuniones con su comunidad.

### **2.2. Comparación de los tipos impositivos en España y en Andorra**

#### *2.2.1. IRPF español y IRPF andorrano*

Pero, sobre todo, el atractivo fiscal del Principado es el principal factor que influye en la decisión de las estrellas de la web de trasladarse a Andorra. En España, los ingresos de los YouTubers residentes fiscales se consideran rendimientos de actividades económicas, que tributan al 47%, cuando los ingresos superan los 300.000€. En Andorra, el impuesto para las personas físicas residentes en el país se aplica a un tipo general del 10%. Por debajo de 24.000 euros de ingresos anuales, las personas físicas no pagan impuestos sobre su renta, y para la franja entre 24.000 y 40.000 euros de ingresos anuales, la tasa impositiva es del 5%.

Para poner un ejemplo y medir el impacto que puede suponer un cambio de residencia fiscal, consideremos que el YouTuber ElRubius gana 4 millones de euros al año. En España tendría que pagar 1.880.000 euros de impuesto sobre la renta, mientras que en Andorra tendría que pagar 400.000 euros. Una diferencia de aproximadamente un millón y medio de euros al año.

### *2.2.2. IVA español y IGI andorrano*

Al mismo tiempo, Andorra tiene otra diferencia fiscal con respecto a España. El IGI, es el acrónimo utilizado para el IVA andorrano. El IGI grava las entregas de bienes y las prestaciones de servicios realizadas en el territorio andorrano por empresarios o profesionales a título oneroso, de forma habitual u ocasional, en el marco de una actividad económica, así como las importaciones. Al igual que el IVA, el IGI grava el consumo. Una vez más, la diferencia entre ambos impuestos radica en el tipo impositivo: mientras el IGI andorrano es generalmente del 4,5%, en España el IVA general es del 21%.

### *2.2.3. IS español y IS andorrano*

Otra diferencia está en el impuesto de sociedades: mientras que el tipo máximo en Andorra es del 10%, en España es del 25%.

## **2.3. Requisitos para la obtención de la residencia en Andorra**

En cuanto a los requisitos para obtener la residencia en Andorra, es importante saber que el país distingue entre dos tipos de residencia: la activa y la pasiva.

### *2.3.1. La residencia activa en Andorra: concepto y requisitos*

La residencia activa permite desarrollar una actividad profesional o laboral y es posible si el interesado tiene un permiso de trabajo.

En cuanto a los trabajadores autónomos que pretenden acogerse a este régimen de residencia, deberán cumplir las siguientes condiciones para recibir un certificado que confirme la residencia activa en Andorra:

- Ser director de una empresa
- Poseer al menos el 20% de las acciones de una empresa o establecimiento
- Residir permanentemente en Andorra durante más de 183 días, que pueden ser interrumpidos por viajes de negocios o vacaciones
- Estar inscrito en el sistema de Seguridad social andorrano y cotizar 460 euros al mes, y tener derecho al sistema sanitario andorrano (también francés y español)
- Depositar 3.000 euros del capital social de la empresa en un banco andorrano
- Tener un certificado de antecedentes penales limpio de cualquier delito financiero o de blanqueo de capitales
- Depositar 15.000 euros como fianza en la AFA, el regulador financiero
- Tener su residencia habitual en Andorra (alquilada o comprada)

### *2.3.2. La residencia pasiva en Andorra: concepto y requisitos*

La residencia pasiva en Andorra está destinada a los desempleados que viven en el Principado de Andorra. El permiso de residencia pasivo es la mejor manera de obtener la residencia legal sin tener que trabajar en Andorra. El programa de visados pasivos está dirigido a profesionales con ingresos suficientes, ya sea por alquiler de inmuebles, fondos, intereses bancarios, pensiones o cualquier otro medio de ingresos.

El permiso de residencia pasiva es muy ventajoso para las personas que no van a permanecer gran parte del año en Andorra, ya que sólo se requieren 90 días en lugar de los 183 exigidos para la residencia fiscal activa. De este modo, una persona tiene la posibilidad de viajar durante la mayor parte del año. Sin embargo, el YouTuber debe tener cuidado de no pasar más de 183 días en España, ya que esto lo convertiría en residente fiscal según la Administración fiscal española.



La residencia pasiva se concibe como un tipo de residencia sin ánimo de lucro, que da derecho a vivir en Andorra sin realizar ninguna actividad profesional en el Principado.

La residencia pasiva distingue tres tipos de permisos de residencia según la persona que los solicite sea:

- Inversores en Andorra
- Personalidades científicas, culturales o deportistas acreditadas internacionalmente.
- Profesionales y empresarios con proyectos empresariales internacionales

En el caso de los YouTubers, entran en la última categoría, permitiendo la "residencia pasiva para profesionales con proyección internacional". Los requisitos para residir de forma pasiva en Andorra con proyección internacional son los siguientes:

- Contrato de alquiler o compra de un inmueble en Andorra.
- Prueba de ingresos suficientes
- Residencia mínima de 90 días
- El 85% de los ingresos deben generarse en países distintos de Andorra.
- La sede de la empresa debe estar en Andorra.
- Acreditación del plan de negocio a desarrollar
- Depósito de 50.000 euros más 10.000 euros por miembro de la familia hasta que se conceda la residencia pasiva.

La situación de los YouTubers y otros influencers, que pueden trabajar desde cualquier lugar, responde perfectamente a este criterio. Sin embargo, y a pesar de las numerosas ventajas que supone para un YouTuber cambiar su residencia a Andorra, puede verse confrontado a diferentes problemas vinculados al riesgo de que se produzca una situación de doble imposición con respecto a sus ingresos.

### **3. CONFLICTOS DE RESIDENCIA Y RIESGOS DE DOBLE IMPOSICION: CONVENIO DE DOBLE IMPOSICIÓN ESPAÑA-ANDORRA**

#### **3.1. Doble imposición internacional: concepto y consecuencias**

Sin embargo, aunque una persona, física o jurídica, no sea residente fiscal en España, es posible que deba tributar en España por las rentas de origen español en el marco del Impuesto sobre la

Renta de No Residentes (IRNR). Incluso es posible que una persona sea considerada residente a efectos fiscales en dos Estados, si cumple los criterios de residencia de ambos países. Si se produce esta situación, hay dos escenarios posibles, dependiendo de si se han firmado o no acuerdos bilaterales de prevención de doble imposición entre los dos países en los que el contribuyente debe pagar impuestos.

Por tanto, si la actividad generadora de la situación de doble imposición esta ubicada en un Estado que ha firmado un convenio con España en esta materia, se aplicará la normativa contenida en el mismo. Este convenio bilateral determinará las modalidades de imposición de los ingresos para evitar la doble imposición.

Si, por el contrario, la actividad de la persona se localiza en un Estado que no ha firmado un convenio fiscal internacional con España, se aplicará la legislación interna de cada país y se correrá el riesgo de doble imposición, tanto en España como en el país en cuestión.

La doble imposición internacional se define como la situación en la que los ingresos pueden ser gravados en la jurisdicción en la que se obtienen, por el IRNR, y en el país en el que la persona es residente a efectos fiscales, o por la normativa para la tributación de personas residentes, si es considerada como tal en ambos países.

Dicho de otra forma, el conflicto procede de la superposición de dos criterios atributivos de la capacidad de recaudar impuestos: la fuente de los ingresos y la residencia del contribuyente.

Para paliar este problema, los distintos Estados acuerdan convenios de doble imposición a los que remitirse en situaciones de conflicto sobre la determinación del Estado competente para gravar los ingresos de un contribuyente. Estos convenios tienen el doble objetivo de beneficiar tanto a las jurisdicciones, en la medida que aportan una solución a un conflicto jurídico, y a los contribuyentes, en la medida que pretenden evitar que paguen dos veces por los mismos ingresos. En general, estos convenios siguen el modelo de la OCDE, de modo que, cuando es necesario interpretarlos, se hace sobre la base de este texto, lo que permite evaluar qué Estado tiene la facultad de gravar la renta y cómo debe hacerlo.

Para los YouTubers españoles, la firma del Convenio entre el Reinado de España y el Principado de Andorra para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y prevenir la evasión fiscal y su Protocolo, hecho “Ad Referéndum” en Andorra la Vella, el 8 de enero de 2015, y su entrada en vigor el 26 de febrero del año siguiente, es una seguridad para hacer efectiva la prevención de la doble imposición.

### **3.2. Condiciones alternativas para determinar la residencia**

Los apartados 2 y 3 del artículo 4 de este convenio, establecen una serie de criterios alternativos para resolver la situación:

"2. Cuando, en virtud de lo dispuesto en el apartado 1, una persona sea residente de ambos Estados contratantes, su condición se determinará de la siguiente manera residente de ambos Estados contratantes, su condición se determinará de la siguiente manera

(a) Se considerará residente únicamente del Estado en el que tenga su domicilio permanente; si tiene domicilio permanente en ambos Estados, se considerará residente únicamente del Estado con el que sus relaciones personales y económicas sean más estrechas (centro de intereses vitales).

(b) Si no puede determinarse el Estado en el que dicha persona tiene su centro de intereses vitales o si no dispone de un domicilio permanente en ninguno de los dos Estados, se le considerará residente exclusivo del Estado en el que tenga su domicilio habitual;

(c) Si reside habitualmente en ambos Estados o en ninguno, se considerará que reside exclusivamente en el Estado de su nacionalidad;

(d) Si es nacional de ambos Estados o de ninguno de ellos, las autoridades competentes de los Estados contratantes decidirán el caso de común acuerdo.

(3) Cuando, en virtud de lo dispuesto en el apartado (1), una persona que no sea un particular sea residente de ambos Estados contratantes, se considerará residente únicamente del Estado en el que esté situada su dirección efectiva".

Por tanto, los criterios elegidos son en gran medida subjetivos, a excepción del primero, que es objetivo, ya que se basa en la posesión de una vivienda permanente a disposición del contribuyente. Por lo tanto, es imprescindible que el YouTuber que quiera ser residente fiscal en Andorra cumpla primero con las obligaciones necesarias para confirmar su condición de residente, activo o pasivo, en el país, y que desvincule al máximo sus actividades relacionadas con España para evitar que el "centro de sus intereses vitales" se sitúe en España. Además, tener una vivienda permanente sólo en Andorra permite al YouTuber reducir las posibilidades de ser considerado como residente fiscal en España.

#### **IV. PROPUESTAS PARA LA EVOLUCIÓN DEL MARCO FISCAL: ÁMBITO INTERNACIONAL, EUROPEO Y NACIONAL**

Ante las dificultades que experimentan los Estados para gravar a las grandes empresas digitales y, de forma más residual pero creciente, a los particulares que viven de la economía digital, las reacciones políticas se han multiplicado para encontrar propuestas fiscales concretas que eviten estas prácticas.

Podemos distinguir estas propuestas según emanen del ámbito internacional, a través de la OCDE, del ámbito europeo, a través los diversos órganos de la UE, y del ámbito nacional, a través de las instituciones propias de cada país.

##### **1. PROPUESTA DE REFORMA DE LA OCDE: EL PLAN BEPS**

La OCDE, a petición del G20, y la Comisión Europea han comenzado a trabajar para solucionar los fallos del sistema fiscal europeo e internacional.

Esta voluntad de reforma fiscal se ha traducido en el proyecto BEPS acrónimo para *Base Erosion and Profit Shifting*, que consiste en un calendario de quince acciones clave para reformar la fiscalidad internacional. El objetivo es garantizar que los beneficios obtenidos por las empresas tributen en el territorio donde se desarrollan las actividades económicas. Aunque la mayoría de estas propuestas de reformas están dirigidas a las grandes sociedades, también podrían llegar a aplicarse para los YouTubers, ya que la finalidad de este proyecto es adaptar el marco fiscal a la economía digital, en la que los influencers ocupan un lugar importante.

Entre estas quince acciones, destaca el Plan de Acción 7 "Prevención de medidas para evitar artificialmente el estatus de establecimiento permanente". En este informe, los expertos del grupo BEPS abogan por la modificación del concepto de establecimiento permanente en los tratados bilaterales de doble imposición, existentes, y, futuros. El Plan de Acción 7 pretende precisamente adaptar la noción de establecimiento permanente incluyendo las situaciones en las que una empresa tiene una presencia digital significativa en el Estado de actividad.

##### **2. PROPUESTA DE REFORMA DE LA UNIÓN EUROPEA**

Dentro de la Unión Europea, la política fiscal no está unificada, sino que se deja a la soberanía de cada Estado. Los países pueden, por tanto, jugar con la competencia fiscal para animar a las

grandes empresas a instalarse en su país: así es como los gigantes digitales practican la optimización fiscal basando su sede en Irlanda o los Países Bajos. Lo mismo ocurre con otros países, como Malta o Andorra, que adoptan una legislación ventajosa para atraer a personalidades como los influencers con importantes ingresos. Sin embargo, puesto que Andorra no forma parte de la UE, las decisiones tomadas por ella y obligatorias en sus Estados miembros, no le son aplicables. Esto supone un freno a la voluntad de la UE de armonizar los tipos impositivos y la fiscalidad en el continente europeo.

En este sentido, la Comisión europea hizo dos propuestas en marzo de 2018: la primera, a corto plazo, pretende introducir un impuesto provisional sobre los ingresos de determinados servicios digitales, mientras que la segunda, a largo plazo, pretende tener en cuenta la existencia de un establecimiento permanente digital si hay una "presencia digital significativa".

También conocida como la "Tasa Google", este impuesto provisional del 3% pretende gravar los ingresos en el lugar donde se encuentra el usuario y no donde se encuentra el proveedor o incluso donde se realiza el pago. Se dirige en particular a actividades como la prestación de servicios consistentes en la colocación de contenidos publicitarios en una plataforma, entre otros, la monetización de los vídeos de YouTube. Sin embargo, este proyecto de impuesto se suspendió en julio de 2021. Se sustituyó por una propuesta más amplia de impuesto global a las multinacionales, y en mayo los eurodiputados aprobaron un tipo mínimo global del IS del 15%.

A más largo plazo, la Comisión quiere una solución común para la fiscalidad de la economía digital en la Unión Europea, que permita a los Estados miembros gravar los beneficios obtenidos en su territorio, aunque una empresa no tenga presencia física en él, creando así un vínculo entre estos beneficios y el territorio de los Estados miembros en los que esta empresa tenga un "establecimiento permanente virtual" o una "presencia digital significativa". Esta nueva definición del concepto de establecimiento permanente supondría para un YouTuber español la posibilidad de que su renta sea gravada en España, puesto que la mayoría de suscriptores de su canal se encuentran en este país. Los criterios establecidos por la Comisión para consolidar la existencia de un "establecimiento permanente virtual" son los siguientes:

- La empresa genera más de 7.000.000 de euros de ingresos anuales en un Estado miembro
- La empresa tiene más de 100.000 usuarios en un Estado miembro en un año fiscal

- Y, más de 3.000 contratos comerciales de servicios digitales se crean entre la empresa y los usuarios activos en un año fiscal

El cumplimiento de uno de los tres criterios anteriores sería suficiente para poder atribuir a un Estado la competencia para gravar la renta de esa persona.

### **3. PROPUESTAS DE REFORMAS EN EL ÁMBITO NACIONAL**

Por último, algunos Estados han querido avanzar a otro ritmo que el de la OCDE o de la UE, adoptando para ello distintos tipos de medidas. Estos Estados han tenido que actuar en el marco existente de los acuerdos internacionales que han celebrado, en particular los convenios de doble imposición, por lo que las medidas que se proponen o adoptan no modifican explícitamente las normas de atribución de competencias entre los Estados contratantes, no pudiendo, por ejemplo, redefinir unilateralmente el concepto de establecimiento permanente.

## **V. CONCLUSIONES**

Tal y como hemos podido comprobar a lo largo de este trabajo, la calificación de los ingresos obtenidos por los YouTubers es compleja respecto a las distintas normativas fiscales del país. Esta observación pone de manifiesto la necesidad de redefinir algunos conceptos tradicionales, como el de establecimiento permanente y el de residencia, que ya no se adaptan a la nueva realidad de la economía, que se ha desplazado a ámbitos no vinculados a ningún Estado y, por tanto, difícilmente gravables. A pesar de las propuestas de reforma fiscal, el marco jurídico actual no es capaz de hacer frente a los retos de la era digital. Junto a las grandes empresas digitales y las multinacionales, los particulares que viven de su actividad en Internet también están aprovechando estas lagunas en los sistemas legales para trasladarse a Estados con una menor carga fiscal. Sin embargo, aunque las propuestas de reforma se han multiplicado en los últimos años, parecen insuficientes ante la magnitud del fenómeno, por lo que es necesario redoblar los esfuerzos para acabar con los privilegios que permiten a algunos pagar menos impuestos de los que deberían. En este sentido, sólo es necesario un ambicioso proyecto de revisión del sistema fiscal y de armonización de los tipos impositivos de los principales impuestos.

## **VI. BIBLIOGRAFIA**

### **1. LEGISLACION**

Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio.

Real Decreto Legislativo 2/2015, de 23 de octubre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Estatuto de los Trabajadores.

Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales.

Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Convenio entre el Reino de España y el Principado de Andorra para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y prevenir la evasión fiscal y su Protocolo, hecho "Ad Referéndum" en Andorra la Vella el 8 de enero de 2015.

Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.

Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio, OCDE

### **2. JURISPRUDENCIA**

### **3. OBRAS DOCTRINALES**

Egea Pérez-Carasa, I. Tributación de los influencers: normas tradicionales para nuevos y rentables modelos de negocio de las nuevas generaciones. Cuadernos de Derecho y Comercio. Núm. 75.

Toribio Bernárdez, L. Tributación de las rentas obtenidas por los "YouTubers": cuestiones problemáticas en torno a su calificación en el IRPF. Encuentro de Derecho Financiero y Tributario. Núm. IV.

Martín Queralt, J., Manuel Tejerizo López, J., Cayón Galiardo, A. *Manual de derecho tributario: parte especial*. Manuales Aranzadi.

Morales Martín, A. La economía digital en el ámbito de las Acciones BEPS OCDE. *Cuadernos de Formación*. Colaboración 16/17. Volumen 21/2017. Tribunal EconómicoAdministrativo Central.

Garrigues (trabajo colectivo). Plan de acción BEPS: una reflexión obligada. *Fundación Impuestos y Competitividad*. 2017.

Chopat, M. Quelles sont les visions du marketing d'influence digitale par les internautes ? 2020.

#### 4. RECURSOS DE INTERNET

Se debe poner el autor. Año. Título del trabajo, la revista o editorial donde está publicado y la página si la hubiere. La forma por tanto es igual que la anterior, pero se debe añadir el enlace del sitio web consultado seguido entre paréntesis de la fecha de la última consulta:

Dacosta López, K. 2018. Fiscalidad de los creadores de contenido digital: influencers, youtubers, streamers. Iberley. Obtenida del 7/06/2022 en: <https://www.iberley.es/revista/fiscalidad-creadores-contenido-digital-influencers-youtubers-streamers-552>

Consejo Europeo. Consejo de la Unión Europea. Obtenido del 02/06/2022 en: <https://www.consilium.europa.eu/es/policies/digital-taxation/>

Carrete, A. 2018. Soy 'influencer', ¿tengo que tributar por ello? Garrigues digital. Obtenida del 07/06/2022 en: [https://www.garrigues.com/es\\_ES/garrigues-digital/soy-influencer-tengo-que-tributar-por-ello](https://www.garrigues.com/es_ES/garrigues-digital/soy-influencer-tengo-que-tributar-por-ello)

Romand, T. Némarq-attias, S. 2017. Instagram, YouTube, blog : quel statut juridique et fiscal pour les influenceurs ? CMS Francis Lefevre. Obtenida del 05/06/2022 en : <https://cms.law/fr/fra/news-information/instagram-youtube-blog-quel-statut-juridique-et-fiscal-pour-les-influenceurs>