



Universidad de Valladolid

Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales

Trabajo de Fin de Grado

Grado en Administración y Dirección de Empresas

La fiscalidad de los youtubers

Presentado por:

Laura Valdivieso Alonso

Tutelado por:

Eva Vicente Hernández

Valladolid, 20 de junio de 2022

RESUMEN

La llegada de la denominada Cuarta Revolución Industrial, también conocida como Industria 4.0, ha traído consigo la aparición de nuevas profesiones que, basadas en los medios digitales, han supuesto un grave desequilibrio en los tradicionales planteamientos jurídico tributarios instaurados hasta el momento. Entre estas nuevas profesiones, destaca la de *youtuber*, que se ha convertido en un auténtico fenómeno de masas que, durante los últimos años, ha experimentado un crecimiento insólito, moviendo ingentes cantidades de dinero. Sin embargo, desde el punto de vista de los convencionales sistemas tributarios, como es el caso del sistema español, este nuevo modelo de negocio plantea numerosos interrogantes, como la calificación de los rendimientos del IRPF, en el supuesto de que tributen como una persona física; el uso de “sociedades pantalla” que tratan de evitar las peores condiciones del IRPF, así como la calificación de estos profesionales como empresarios, en el caso de que tributen como persona jurídica; la sujeción de estos profesionales al IAE y otras cuestiones conflictivas más generales: gastos deducibles, residencia fiscal, éxodo a Andorra y la lucha contra el fraude fiscal por la AEAT.

Palabras clave: *Youtubers*, Régimen Especial de Trabajadores Autónomos, Sociedad, Residencia Fiscal.

Códigos JEL: H2, H26, O3.

ABSTRACT

The arrival of the Fourth Industrial Revolution, also known as Industry 4.0, has provided the emergence of new professions based on digital media, which has meant a serious imbalance in the tax legal issues established so far. Among these new professions, deserve special recognition the *youtuber* profession, which has become in a true mass phenomenon that, in recent years, has experience unusual growth, moving huge amounts of money. However, from the point of view of the traditional tax systems, this new business model raises many questions, such as the qualification of income tax yields, in the event that

they are taxed as a natural person; the use of "dummy corporations" that try to avoid the worst income tax conditions, as well as the qualification of these professionals as entrepreneurs, in the event that they are taxed as a legal entity; the taxation of trade income tax and some general conflictive issues: deductible expenses, tax residence, exodus to Andorra and the fight against tax fraud by the Inland Revenue.

Keywords: Youtubers, Special Scheme for Freelance Workers, Entity, Tax Residence

Codes JEL: H2, H26, O3.

ÍNDICE

1. INTRODUCCIÓN.....	6
2. FENÓMENO <i>YOUTUBER</i>	8
2.1. Orígenes y evolución de YouTube	8
2.2. Concepto de <i>youtuber</i>	11
2.3. Principales fuentes de ingresos de los <i>youtubers</i>	12
3. TRIBUTACIÓN.....	14
3.1. IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS.....	15
3.1.1. Problemática en cuanto a la calificación de los rendimientos	15
3.1.2. Rendimientos del trabajo.....	16
3.1.3. Rendimientos del capital mobiliario	18
3.1.4. Rendimientos de actividades económicas	18
3.2. IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES.....	23
3.3. IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO	24
3.3.1. Consideración de los <i>youtubers</i> como empresarios	25
3.3.2. Problemática del régimen de devengo al cierre del ejercicio fiscal	26
3.3.3. Gestión de ingresos de un intermediario	27
3.4. IMPUESTO SOBRE ACTIVIDADES ECONÓMICAS Y OBLIGACIONES CENSALES.....	27
4. CUESTIONES CONFLICTIVAS CON CARÁCTER GENERAL	29
4.1. Calificación de gastos deducibles.....	29
4.2. Dificultad probatoria de la residencia fiscal	29
4.3. Huida a Andorra y posibles ineficacias en la competitividad de los <i>youtubers</i>	30
4.4. La lucha contra el fraude fiscal de los <i>youtubers</i> por la Agencia Estatal Tributaria	32
5. CONCLUSIONES.....	34
6. REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	35
A. Bibliografía.....	35
B. Legislación.....	36
C. Recursos web	38

ÍNDICE GRÁFICOS

Gráfico 1.1: Pronóstico del número de usuarios de YouTube en el mundo de 2017 a 2025 (en millones)	9
Gráfico 1.2: Usuarios de YouTube por porcentaje de edad y género.....	10
Gráfico 1.3: Distribución porcentual de los usuarios de YouTube en España en 2021, por frecuencia de uso	10

ÍNDICE TABLAS

Tabla 1.1: Lista de estrellas de YouTube mejor pagadas 2020	12
Tabla 1.2: Listado de los 10 youtubers más importantes en España atendiendo al número de suscriptores	13

1. INTRODUCCIÓN

En pleno proceso de digitalización, los *youtubers*, además de ser un auténtico referente en muchos ámbitos de la sociedad española, especialmente entre los más jóvenes; son profesiones que han irrumpido con una fuerza estrepitosa en la economía española, moviendo grandes cantidades de dinero, cuyo adecuado gravamen merece, desde luego, especial atención. Estos nuevos modelos de negocio digital distan mucho de los convencionales, planteando numerosos desafíos desde el punto de vista tributario.

Ello deriva, en primer lugar, de la ausencia de una regulación apropiada para esta nueva realidad económica. Nuestro sistema fiscal se caracteriza por su profunda falta de adaptación a la era digital, dificultando el adecuado gravamen de estas actividades, las cuales se encuentran sujetas a una serie de reglas tributarias creadas para un contexto completamente distinto al actual. Un contexto en el que numerosas multinacionales, como es el caso de YouTube, permiten a sus usuarios obtener de modo gratuito ingresos a través de sus creaciones artísticas o intelectuales. La propia plataforma, que actúa como un mero intermediario, es la que contribuye a crear valor y difundir estas creaciones, los *youtubers*, pese a la utilización y ordenación que hacen de su canal, no ostentan su titularidad y por ende no incurrir en ningún coste económico al respecto. Particularidades del mundo digital que desde luego distan mucho de los límites y contornos que dibuja nuestro actual sistema tributario.

Otro de los grandes desafíos es la capacidad que ostentan estos profesionales para operar en cualquier parte del mundo sin necesidad de estar físicamente presentes en el lugar en el que sus creaciones audiovisuales son consumidas.

Sin lugar a dudas, Internet se ha configurado como una herramienta clave para la difusión y acreditación de estas nuevas profesiones. Su escalada hacia el éxito ha protagonizado, sin embargo, sonadas polémicas en los últimos tiempos, entre las que se encuentran el éxodo de muchas de estas celebridades a Andorra. Estos cambios de residencia tienen por objeto la sujeción a una política fiscal mucho más favorecedora que la española, posibilidad totalmente lícita al encontrarse dentro del ámbito de la economía de

opción, siempre y cuando el cambio de residencia no sea ficticio y oculte otras finalidades fraudulentas. Precisamente este es otro de los grandes desafíos a los que se enfrenta nuestra Agencia Tributaria que deberá controlar una cuestión tan compleja como la veracidad de los cambios de residencia de estas nuevas profesiones.

En línea con lo anterior, nuestro sistema fiscal se enfrenta a otro gran desafío, su falta de posicionamiento y competitividad, en comparación con otros sistemas fiscales mucho más beneficiosos, en lo relativo a la captación y retención de talento, pues algunos de estos *youtubers* son auténticos divulgadores de conocimiento.

El presente trabajo trata de abordar los principales problemas que, desde el punto de vista tributario, plantea este nuevo modelo de negocio, comenzando por un breve análisis de este fenómeno para después continuar con lo relativo al gravamen de su actividad. En caso de que tributen como personas físicas y, por consiguiente, tributen vía Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, se analizarán las circunstancias que rodean la correcta calificación de los rendimientos obtenidos en las tres siguientes categorías: rendimientos del trabajo, capital mobiliario o de actividades económicas. Por el contrario, si deciden tributar como una persona jurídica, tributando de este modo tanto por el Impuesto sobre Sociedades como por el Impuesto sobre el Valor Añadido, se atenderá a los requisitos establecidos en la Ley del Impuesto sobre Sociedades, con el fin de evitar la aparición de las denominadas “sociedades pantalla”, además del examen de lo señalado por la Dirección General de Tributos en cuanto a la calificación de estos profesionales como empresarios, así como cuestiones relativas al devengo y gestión de ingresos por intermediarios. Una vez analizados los tributos estatales susceptibles de gravar los rendimientos obtenidos por los *youtubers* se procederá al estudio de lo señalado por el DGT en lo relativo a la sujeción de éstos al Impuesto sobre Actividades Económicas. Para finalizar se analizarán otras cuestiones conflictivas de carácter más general, tales como: la calificación de los gastos deducibles, la dificultad probatoria de la residencia fiscal, la huida a Andorra de muchos de estos *youtubers* y la lucha contra el fraude fiscal por la Agencia Tributaria.

2. FENÓMENO YOUTUBER

El orden empresarial que caracteriza el contexto actual se define por el predominio de mercados globales interconectados, en los que la especialización, de la mano de la innovación y creatividad, adquiere un valor trascendental.

En los últimos años, nuestra sociedad se ha visto inmersa en una transformación digital sin precedentes, lo cual ha supuesto una infinidad de nuevos modelos de negocio. Entendiendo por modelo de negocio “*la forma de cómo nuestra Startup es capaz de generar valor a nuestros clientes con el fin de obtener ingresos y beneficios*” (Osterwalder, & Pigneur, 2010, p. 101).

De conformidad con los últimos datos publicados en el Informe Anual del Sector de los Contenidos Digitales en España (ONTSI, 2020), el sector de los contenidos digitales, en el que se encontraría el fenómeno objeto de estudio, alcanzó en 2019 una cifra de negocios de 14.550 millones de euros, logrando un incremento del 9.1% respecto a 2018. Según el citado informe, el crecimiento más significativo procede de la publicidad digital, que en 2019 alcanza una facturación de 3.150 millones de euros, prácticamente un 60% más con respecto a 2018. En el caso de las actividades cinematográficas, de video y de programas de televisión, a pesar de que su crecimiento fue más moderado (un 1% respecto a 2018), su facturación es la más alta del sector, alcanzando los 4.654 millones de euros.

Ello explica la importancia del fenómeno *youtuber*, precisamente caracterizado por las dos ramas de actividad anteriormente señaladas, siendo innegable su relevancia y peso en la actualidad. Tal es su importancia que, según los datos de Social Blade (2021), el ranking de canales españoles de YouTube con mayor número de suscriptores está prácticamente compuesto de *youtubers* profesionales.

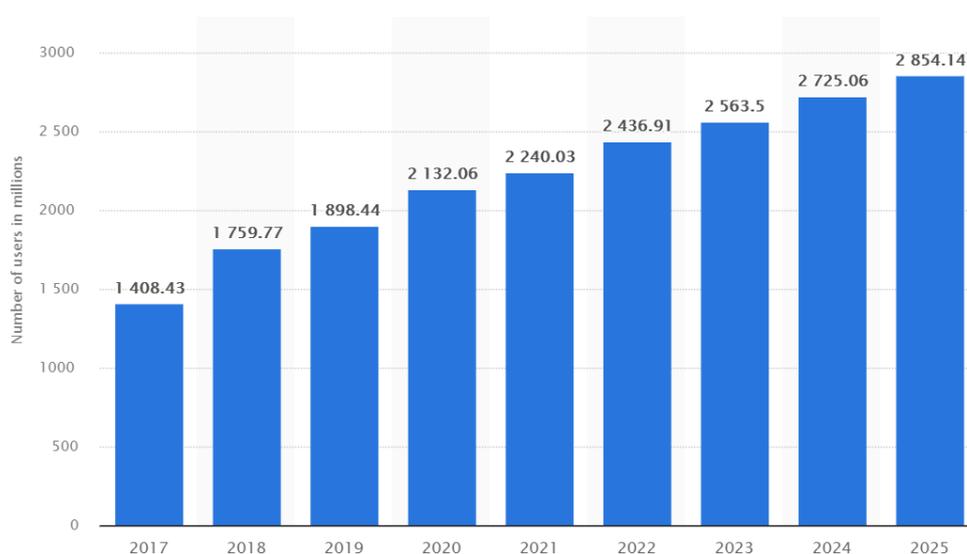
2.1. Orígenes y evolución de YouTube

La red social YouTube fue creada en febrero de 2005 por Chad Hurley, Steve Chen y Jawed Karim, tres jóvenes que forjaron su amistad mientras trabajaban en PayPal. En sus inicios, pretendía ser una plataforma para compartir

contenidos audiovisuales, aunque sin un modelo de negocio claro y sin restricciones en lo que respecta a los derechos de autor. Tan sólo un año después de su creación, YouTube es comprada por Google Inc.

En la actualidad, YouTube se ha consolidado como la mayor plataforma de vídeos en línea del mundo, además de ser la segunda página web más visitada. Se estima que, a partir del año 2021, el número de usuarios de esta plataforma se situará en torno a los 2,2 mil millones de usuarios a nivel mundial, cifra que se prevé que continúe creciendo, tal y como se observa en el gráfico que se detalla a continuación.

Gráfico 1.1: Pronóstico del número de usuarios de YouTube en el mundo de 2017 a 2025 (en millones)



Fuente: STATISTA (2021)

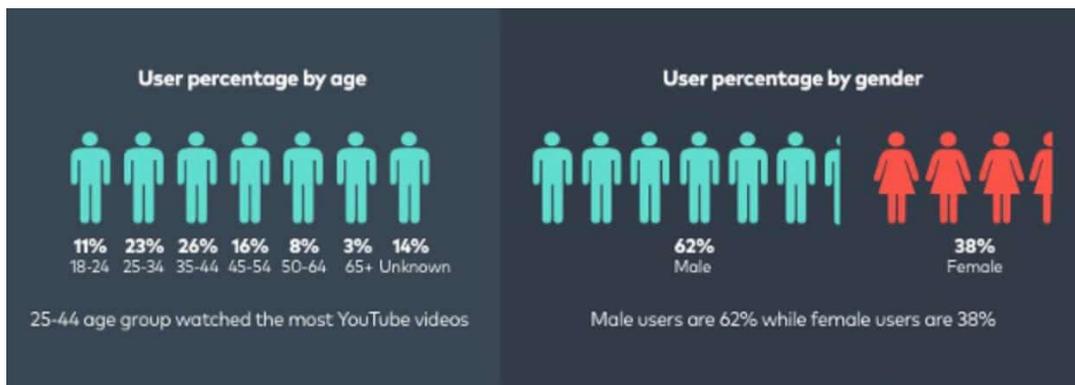
Estas cifras de audiencia hacen de YouTube una poderosa herramienta para las marcas. En este sentido, el 70% de los usuarios afirma que se trata de un canal clave para el descubrimiento de nuevas marcas e, incluso, la propia plataforma señala que las probabilidades de comprar un producto tras su visualización en YouTube se duplican.

También se ha convertido en una plataforma clave en lo que respecta al desarrollo de la marca personal. Pues, como refleja un estudio realizado por Cohn & Wolfe en colaboración con Brantube (2017), aproximadamente el 35% de aquellos que suben contenido a la plataforma centran sus esfuerzos en

trabajar su marca personal y así lograr aumentar su notoriedad. Siendo, por tanto, evidente el papel que juega YouTube en la generación de nuevos modelos de negocio mediante la marca personal (Cantone, 2018).

En cuanto a los usuarios de esta plataforma, el 62% son hombres, mientras que tan sólo un 38% mujeres, situándose principalmente en la franja de edad de los 25 a 44 años.

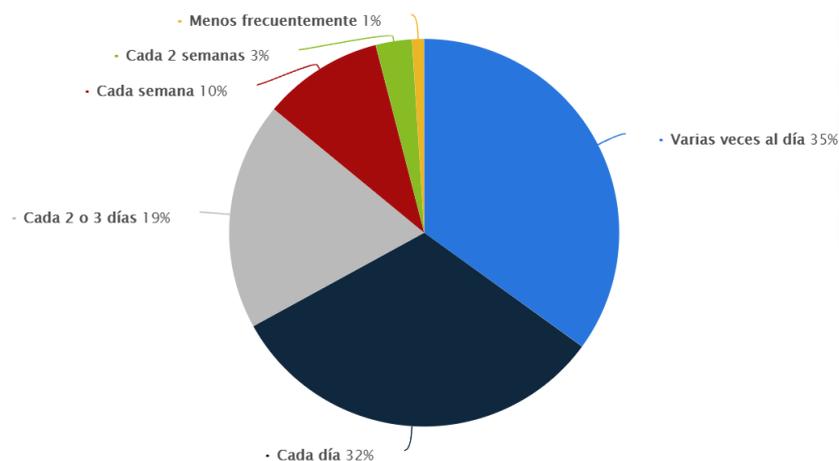
Gráfico 1.2: Usuarios de YouTube por porcentaje de edad y género



Fuente: MARKETINGPROFS (2021)

En el caso español, como refleja el gráfico, estos usuarios, en su mayoría, visitan la plataforma todos los días e, incluso, varias veces.

Gráfico 1.3: Distribución porcentual de los usuarios de YouTube en España en 2021, por frecuencia de uso



Fuente: STATISTA (2021)

2.2. Concepto de *youtuber*

Una vez analizado el origen de la plataforma estamos en posición de analizar su piedra angular: sus profesionales. De acuerdo con Hidalgo y Segarra (2017), un *youtuber* es cualquier persona que, con el propósito de obtener el mayor número de visitas posible, publica videos en YouTube.

Con todo, el mercado de éxito se circunscribe a aquéllos que han conseguido hacer de la plataforma de YouTube “*un medio para ganarse la vida, y en algunos casos, su verdadera profesión*” (Márquez y Ardévol, 2017, p. 35).

La tipología de este tipo de profesionales es muy diversa, en función de su área temática, destacan los canales de bricolaje, moda, tecnología y videojuegos (llamados *gameplayers*), aunque las posibilidades son inmensas. En cualquiera de los casos, cada uno de estos profesionales focaliza sus esfuerzos en explotar su marca personal.

Los *youtubers* poseen la titularidad de los contenidos creados, no obstante, su publicación en la plataforma de YouTube implica su cesión y consiguiente explotación económica por parte de la misma. Si bien, el simple acto de publicar sus videos en la plataforma no les faculta para la obtención de ingresos, sino que es imprescindible que ambas partes, tanto el *youtuber* como la plataforma, suscriban el denominado “Programa para *Partners* de YouTube”¹, en el que se regularán los términos y condiciones de la relación.

En ocasiones, el movimiento social que crean estos profesionales va más allá de la propia plataforma de YouTube, incluso más allá del mundo digital, convirtiéndose en auténticos *influencers*.

Según Social Blade (2021), en el Top 100 de *youtubers* españoles ordenados por número de suscriptores, el *youtuber* que más fama y popularidad ha alcanzado es El Rubius con 40,1 millones de suscriptores, seguido de Vegetta777 con 32,7 millones, AuronPlay con 28,6 millones y Mikecrak con

¹ “El Programa para *Partners* de YouTube (YPP) ofrece a los creadores mayor acceso a recursos y funciones de YouTube, como la posibilidad de contactar directamente con nuestro equipo de Asistencia para Creadores. Además, nos permite habilitar el reparto de ingresos de los anuncios que se muestran en el contenido de los creadores” (YouTube, 2021).

28,2 millones, entre otros. La propia Revista Forbes (2020) les considera entre los 100 mejores influencers españoles.

La fama y popularidad de estos *youtubers* españoles también ha trascendido fuera de nuestras fronteras, prueba de ello es la lista publicada por Social Blade (2021) de canales con más suscriptores a nivel mundial, en la cual, por citar alguno de ellos, El Rubius se sitúa en el puesto número 54, Vegetta777 en el puesto número 84 y AuronPlay en el número 120.

Por último, como señalan Márquez y Ardévol (2017), estos profesionales han logrado desarrollar un estilo narrativo propio de la cultura digital, caracterizado por un lenguaje coloquial e incluso vulgar, mediante el cual transmiten su relato, buscando implicar y establecer una relación de cercanía con su audiencia.

2.3. Principales fuentes de ingresos de los *youtubers*

Con el objetivo de comprender la importancia de este fenómeno, resulta imprescindible entrar a analizar los ingresos generados por este nuevo modelo de negocio.

Como cada año, la Revista Forbes nos ofrece la lista de las estrellas de YouTube mejor pagadas de 2020, diez profesionales que han logrado obtener conjuntamente unos ingresos de 201 millones de dólares (165 millones de euros), un 30% más que el año anterior. Estos ingresos, como afirma la propia revista, proceden en su mayoría de la publicidad generada por sus vídeos.

Tabla 1.1: Lista de estrellas de YouTube mejor pagadas 2020

	<i>Youtuber</i>	Ingresos (millones \$)
1.	Ryan Kaji	29,5
2.	Mr.Beast	24
3.	Dude Perfect	23
4.	Rhett and Link	20
5.	Markiplier	19,5

Fuente: ELABORACIÓN PROPIA

A nivel nacional, con base en los datos ofrecidos por Social Blade, los ingresos y las visualizaciones de los 10 youtubers más importantes en España, según el número de suscriptores, se reflejan en la tabla que aparece a continuación:

Tabla 1.2: Listado de los 10 *youtubers* más importantes en España atendiendo al número de suscriptores

	Canal	Suscriptores (en millones)	Visualizaciones	Ingresos anuales (estimados en miles €)
1.	ElrubiusOMG	40.1	9.305.717.595	88,7 – 1.400
2.	VEGETTA777	32.7	14.407.173.823	156,9 – 2.500
3.	AuronPlay	28.6	3.755.527.011	19 - 303.900
4.	Mikecrack	28.3	11.264.187.513	699,4 - 11.200
5.	Las Ratitas	23.9	8.932.768.570	204,5 – 3.300
6.	TheWillyrex	18.7	6.880.219.865	67 - 1.100
7.	TheGrefg	17.1	5.656.661.869	121 – 1.900
8.	Willyrex	17	4.588.600.057	92,2 – 1.500
9.	Doggy Doggy Cartoons	16.8	6.400.598.440	18,8 – 301,6
10.	EITrollino	16.2	4.688.942.016	241,9 – 3.900

Fuente: ELABORACIÓN PROPIA

Los *youtubers*, que hayan suscrito el denominado “Programa para *Partners* de YouTube” obtienen la mayoría de sus ingresos a través de la monetización o el sistema de suscripción de pago, lo que se conoce como “YouTube *red*”. Por lo que respecta a la monetización, ésta consiste en que el usuario de la plataforma autoriza la inclusión de anuncios publicitarios, a partir de los cuales obtiene unos ingresos variables, en función del número de visualizaciones de sus vídeos. Mientras que mediante el sistema de suscripción de pago, el usuario, también en base al número de visualizaciones, obtiene un determinado porcentaje de los ingresos que logra la plataforma de YouTube, a través de las tarifas de suscripción.

Otra de las principales fuentes de ingresos de los *youtubers* son los contratos publicitarios alcanzados con marcas comerciales. Ello lleva a reafirmar lo dicho con anterioridad, pues efectivamente, hay *youtubers* que se convierten en auténticos *influencers*. En el sentido de Márquez y Ardévol (2017), *influencer* es aquella persona que goza de la notoriedad suficiente, para influir a un número considerable de seguidores, por medio de sus opiniones y comentarios exteriorizados a través de las redes sociales. De este modo, resulta evidente el interés que generan estos profesionales, en cuanto a la cesión del derecho a explotar su imagen, promoción de productos, asistencia a eventos, entre otros.

Las fuentes de ingresos de estos profesionales no se agotan en las expuestas, ya que el entorno digital ofrece una multitud de alternativas, entre las que destacarían: el *merchandising*, el micromecenazgo o la participación en eventos.

Igualmente, destacar la presencia de redes multicanal “*entidades especializadas en la producción audiovisual que prestan asistencia técnica a sus afiliados en diversos ámbitos como el desarrollo de la audiencia, la creación y edición de contenidos, la gestión de derechos digitales y la monetización y ventas*” (Toribio Bernárdez, 2018, p. 200). Entidades que, a cambio de un porcentaje de los ingresos logrados por el *youtuber*, actúan como agencias de representación.

3. TRIBUTACIÓN

Las ingentes cantidades de dinero que mueve este fenómeno de masas explican la importancia de un adecuado conocimiento respecto al modo en el que deben de tributar estos profesionales, Pues “*estamos asistiendo a un auténtico terremoto en los planteamientos jurídico tributarios internacionales*” (Bahía, 2020, p.83). En esta línea, no son pocos quienes afirman que estamos asistiendo a la Cuarta Revolución Industrial. Con lo cual, es evidente que el fenómeno objeto de estudio no está exento de problemas, tanto desde el punto de vista de los impuestos que gravan la plataforma de YouTube, como los que gravan la actividad de sus usuarios, los denominados *youtubers*.

En relación con los impuestos que gravan la actividad de la plataforma es preciso hacer referencia al reciente impuesto español sobre servicios digitales regulado en la *Ley 4/2020, de 15 de octubre, del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales (en adelante LIDSD)*.

En el caso de los tributos que gravan la renta obtenida por estos profesionales existe una doble opción:

- Por un lado, tributar mediante el régimen de autónomos, pagando el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (*en adelante IRPF*) y el correspondiente Impuesto sobre el Valor Añadido (*en adelante IVA*). Para ello, deberán darse de alta en el Régimen Especial de Trabajadores Autónomos (RETA).
- Y, por otro, mediante la constitución de una sociedad, lo cual le permitirá tributar como persona jurídica, vía Impuesto sobre Sociedades (*en adelante IS*).

La elección de una u otra opción dependerá fundamentalmente de las cantidades a tributar: a mayores ingresos será preferible tributar como una sociedad, debido al carácter progresivo del IRPF en contraposición con el carácter proporcional del IS.

3.1. IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS

El principal problema que plantea esta figura impositiva es la calificación de las rentas generadas por estos profesionales, cuestión nada despreciable, ya que de la misma dependerá su correcta cuantificación.

3.1.1. Problemática en cuanto a la calificación de los rendimientos

En virtud de lo establecido en el art. 6.1 de la *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 (en adelante LIRPF)*, constituye el hecho imponible “*la obtención de renta por el contribuyente*”. La renta objeto de gravamen puede ser calificada en las siguientes categorías: rendimiento del

trabajo, rendimiento del capital, rendimiento de actividades económicas, ganancias patrimoniales o imputaciones de renta.

La calificación de las rentas obtenidas por estos profesionales, si partimos de su consideración de personas físicas, depende de diversos elementos que es posible clasificar en: objetivos, como la relación entre el pagador y el contribuyente, la actividad en cuestión, la tipología del bien o derecho objeto de cesión entre otros; o subjetivos, entre los que destacarían la condición jurídica del contribuyente, la titularidad de los derechos cedidos o incluso la repercusión en terceros de la actividad realizada.

3.1.2. Rendimientos del trabajo

Todas aquellas retribuciones obtenidas mediante una relación laboral o estatutaria realizada por cuenta ajena son merecedoras de la calificación de rendimientos del trabajo.

La calificación de los ingresos de los *youtubers* como rendimientos del trabajo no es lo más habitual, como consecuencia de las redes multicanal que operan básicamente a través de contratos de afiliación o representación, mediante los cuales los profesionales de YouTube no adquieren la consideración de personal asalariado. Sin embargo, a pesar de la proliferación de esta figura dirigida a la rápida profesionalización de los *youtubers*, nada impide que la actividad de estos profesionales sea ordenada por una persona jurídica que ostente la titularidad de los medios de producción empleados. De este modo, los ingresos obtenidos serán clasificados como rendimientos del trabajo.

La calificación de estos profesionales requiere del estudio de lo establecido en la letra d) del art. 17.2 LIRPF, según el cual tendrán, en todo caso, la consideración de rendimientos del trabajo “*los rendimientos derivados de la elaboración de obras literarias, artísticas o científicas, siempre que se ceda el derecho a su explotación*”. Pero, si atendemos a lo establecido en el apartado tercero de este mismo precepto deberán calificarse como rendimientos de actividades económicas, siempre que la ordenación de los medios de producción y/o recursos humanos se lleve a cabo por cuenta propia, con el fin de intervenir en la producción de bienes o servicios.

Por ello, para la calificación de los ingresos obtenidos como rendimientos del trabajo, como señala Toribio (2018), será necesario atender de forma simultánea a los siguientes requisitos:

- En primer lugar, los rendimientos generados han de ser percibidos por el propio autor de la obra. Este requisito exige que el *youtuber* no sólo sea el responsable de los contenidos creados, sino que necesariamente ostente la titularidad de los derechos de autor sobre los mismos².
- En segundo lugar, el contenido creado por los *youtubers* ha de ser una obra literaria, artística o científica, concepto que, ante ausencia de definición legal o desarrollo reglamentario, ha venido interpretándose en sentido amplio por remisión a lo establecido en el art. 10 del Texto refundido de la Ley de Propiedad Intelectual³. Precepto que incluye de manera expresa, entre las obras literarias, artísticas y científicas, las obras audiovisuales manifestadas mediante cualquier tipo de soporte, entre los cuales se encontraría la plataforma YouTube.
- En tercer lugar, estos profesionales han de transferir el derecho a la explotación de la obra.
- En último término, este tipo de creaciones audiovisuales no han de pretender la ordenación de medios de producción y/o recursos humanos por cuenta propia, con el fin de participar en la producción o distribución de bienes o servicios, ya que de ser así tales ganancias serían calificadas como rendimientos de actividades económicas y no como rendimientos del trabajo. Este último requisito es el más problemático de todos.

² Atendiendo a lo establecido en el primer apartado del art. 5 del Texto refundido de la Ley de Propiedad Intelectual, “*se considera autor a la persona natural que crea alguna obra literaria, artística o científica*”. A continuación, el art. 6 recoge una presunción *iuris tantum*, según la cual “*se presumirá autor, salvo prueba en contrario, a quien aparezca como tal en la obra, mediante su nombre, firma o signo que lo identifique*”.

³ El art. 10 del Texto Refundido de la Ley de Propiedad Intelectual señala que “*son objeto de propiedad intelectual todas las creaciones originales literarias, artísticas o científicas expresadas por cualquier medio o soporte, [...] comprendiéndose entre ellas [...] d) Las obras cinematográficas y cualesquiera otras obras audiovisuales.*”

3.1.3. Rendimientos del capital mobiliario

Partiendo de la definición que establece la letra d) del art. 25.4 LIRPF ostentan la calificación de otros rendimientos del capital mobiliario *“los procedentes de la cesión del derecho a la explotación de la imagen o del consentimiento o autorización para su utilización, salvo que dicha cesión tenga lugar en el ámbito de una actividad económica”*. Por tanto, en las condiciones contractuales ha de figurar la cesión plena o limitada del derecho a la explotación de su imagen o, al menos, la autorización para su uso.

Siguiendo a Toribio (2018), en las condiciones particulares de los contratos comerciales suscritos por dichos profesionales tenemos que:

- En el denominado “Programa para *Partners* de YouTube”, contrato estándar entre estos profesionales y la plataforma, la cesión plena o limitada del derecho a la explotación de su imagen no figura entre las condiciones contractuales del mismo. Sin embargo, es bastante frecuente en los contratos suscritos por los *youtubers* más famosos.
- En el supuesto de las condiciones contractuales suscritas con las ya mencionadas redes multicanal, con carácter general, suelen contemplar tanto la cesión de la explotación de los derechos de propiedad intelectual sobre las creaciones audiovisuales como la autorización o incluso la cesión del derecho a la explotación de la imagen del propio *youtuber*.
- Por último, tiene interés mencionar los contratos establecidos con las marcas comerciales, en los cuales suele ser habitual la cesión del derecho a explotar económicamente la imagen de estos personajes, pues sólo así será posible la obtención de los rendimientos esperados por las marcas mediante dichos pactos.

No obstante, aquellos rendimientos susceptibles de ser encajados en el ámbito de una actividad económica no serán calificados, bajo ningún concepto, como rendimientos de capital mobiliario.

3.1.4. Rendimientos de actividades económicas

En atención a lo señalado en el art. 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 humanos o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios”.

En la producción de las obras audiovisuales de estos profesionales, la presencia de al menos una persona física, con carácter general el propio *youtuber*, está garantizada, así como la presencia de un equipo técnico, con independencia de su mayor o menor sofisticación, como por ejemplo, micrófonos, ordenadores, móviles, videocámaras, programas de edición etc.

Aun así, puede suceder que la ordenación y dirección de los mismos no recaiga sobre el propio *youtuber*, requisito esencial para calificar los rendimientos obtenidos como rendimientos procedentes de una actividad económica, sino sobre un tercero. Los supuestos en los que puede darse esta circunstancia son múltiples, siendo los más frecuentes los siguientes:

- La presencia de una red multicanal que facilita los recursos, dirige, planifica y edita las obras audiovisuales de los *youtubers*, quienes tan sólo llevan a cabo una cesión de su imagen, recibiendo por ello, como he señalado anteriormente, rendimientos de capital mobiliario. En estos casos es necesario prestar especial atención, ya que puede tratarse de una relación laboral encubierta, la cual generaría en todo caso rendimientos de trabajo.
- Que sea una entidad jurídica, creada por el propio *youtuber*, la que dirija y ordene los medios necesarios para la creación de estas obras audiovisuales. Este supuesto es más problemático que el anterior, puesto que es posible la calificación de los rendimientos obtenidos como rendimientos de actividades económicas, siempre que se cumpla lo dispuesto en el párrafo tercero del art. 27.1 LIRPF. Este precepto dispone que los rendimientos provenientes de una entidad en la que participe el contribuyente, en este caso el *youtuber*, serán calificados como rendimientos de actividades económicas, siempre que éste se encuentre dado de alta *“en el régimen especial de la Seguridad Social de los trabajadores por cuenta propia o autónomos, o en una mutualidad de previsión social que actúe como alternativa al citado régimen especial”*. De

lo contrario, los rendimientos obtenidos serán calificados como rendimientos del trabajo o bien como rendimientos de capital mobiliario.

Continuando con lo dispuesto en el primer párrafo del art. 27.1 LIRPF, la dirección u ordenación de los ya citados medios ha de realizarse con la finalidad de participar en la producción y/o distribución de bienes o servicios. Elemento volitivo cuya presencia nos remite a la propia definición de *youtuber*, como sujeto que publica videos en YouTube con la finalidad de obtener el mayor número de visitas, en definitiva, con la finalidad de intervenir en el mercado de consumo de este tipo de obras audiovisuales, con independencia de la presencia de otro tipo de motivaciones.

En cualquier caso habrá que atender a las circunstancias de cada uno de los supuestos, pues no siempre es fácil apreciar esa finalidad, debido a su dificultad probatoria. La viralidad⁴ que caracteriza la economía digital, así como la ausencia de regulación al respecto, complica el reconocimiento del momento exacto en el que un simple usuario se convierte en empresario o profesional desde el punto de vista fiscal, Toribio (2018).

Por tanto, lo realmente complicado es el análisis del elemento volitivo en aquellos casos en los que un sujeto, con cierta regularidad y mediante medios más rudimentarios, participa en el mercado audiovisual con el fin de obtener ingresos. Dado que, sin lugar a dudas, será mucho menor la incertidumbre cuanto más sofisticados sean los medios y mayor la cuantía de ingresos obtenidos, supuestos en los que la finalidad de intervenir en el mercado de consumo audiovisual será más que evidente, en contraposición con aquellos casos en los que los ingresos obtenidos difícilmente logran cubrir los gastos de creación de estas obras, al existir un componente de recreo o de afición más que de obtención de ingresos.

Esta tarea se vuelve aún más compleja cuando tratamos de determinar el subtipo de rendimiento correspondiente, siendo posible distinguir entre:

⁴ La Real Academia Española define este término como “Cualidad de viral (ll que se difunde con gran rapidez)”

rendimientos de actividades empresariales, rendimientos de actividades profesionales y rendimientos de actividades artísticas o deportivas.

Primeramente, resulta fundamental partir de la distinción entre profesional o empresario, es decir, aquellos supuestos en los que la capacidad así como el trabajo individual realizado son fundamentales, en comparación, con aquellos otros en los que prima el peso otorgado tanto a los factores organizativos como al capital.

Si bien es posible resolver esta cuestión por remisión a lo establecido en el primer párrafo de la letra b) del art. 95.2 *Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante RIRPF)*, según el cual *“tendrán la consideración de rendimientos profesionales los obtenidos por: 1.º Los autores o traductores de obras, provenientes de la propiedad intelectual o industrial”*. Con lo cual, siempre que podamos calificar la actividad de los *youtubers* como actividad económica, deberemos calificar sus rendimientos dentro del subtipo de rendimientos de actividades profesionales, dado que son creadores de contenido en el marco de la propiedad intelectual⁵.

Pese a lo dicho con anterioridad, si continuamos leyendo el ya citado párrafo primero de la letra b) del art. 95.2 RIRPF tenemos que *“cuando los autores o traductores editen directamente sus obras, sus rendimientos se comprenderán entre los correspondientes a las actividades empresariales”*.

Así pues, cuando el *youtuber* tan sólo intervenga en la grabación de este tipo de contenido audiovisual y, siempre y cuando, podamos enmarcar la actividad realizada en el marco de los rendimientos de actividades económicas nos encontraremos ante un rendimiento de actividades profesionales. Pero, en aquellos casos en los que la presencia del *youtuber* vaya un paso más allá y sea éste quien además se encargue de la edición del contenido creado por el mismo estaremos ante un rendimiento de actividades empresariales.

En definitiva, una vez encuadrados los rendimientos obtenidos en el ámbito de los rendimientos de actividades económicas, la circunstancia que nos permitirá

⁵ Véase, el ya citado art. 10 del Texto Refundido de Propiedad Intelectual.

distinguir entre rendimientos de actividades profesionales y empresariales será la edición directa del contenido creado por parte de los propios autores: los *youtubers*.

Con todo, la cuestión se complica ante la presencia de las redes multicanal, ya que en estos casos, la calificación de rendimientos de actividades empresariales exige comprobar la presencia de actividades propias de un entramado empresarial (publicidad, *merchandising*, promociones etc.). Mientras que para la calificación de los rendimientos de actividades profesionales bastará con verificar lo dispuesto en el art. 95.2 b) RIRPF.

Por último, los ingresos de las actividades artísticas o deportivas, como dispone el art. 95.2 letra a) del RIRPF⁶, serán considerados rendimientos de actividades profesionales.

Por tanto, por lo que a este trabajo respecta, resulta esencial concretar bajo que circunstancias puede un *youtuber* ser considerado un artista o deportista:

- Por un lado, no cabe duda de que aquellos artistas o deportistas que se valen de YouTube para impulsar su carrera artística o deportiva, tributarán por los ingresos obtenidos mediante esta plataforma como rendimientos de actividades artísticas o deportivas.
- En cambio, lo más problemático es la calificación de los rendimientos obtenidos por aquellos *youtubers* conocidos a partir de su presencia en la plataforma y no con anterioridad.

En línea con lo anterior, para la definición del término artista, por remisión a la legislación laboral, ante la ausencia de definición alguna en la legislación tributaria, en concreto, al art. 1.3 del *Real Decreto 1435/1985, de 1 de agosto, por el que se regula la relación laboral especial de los artistas en espectáculos públicos*⁷, serán la difusión pública y el espectáculo los factores claves a tener

⁶ Este precepto dispone que “[...] se considerarán comprendidos entre los rendimientos de actividades profesionales: a) En general, los derivados del ejercicio de las actividades incluidas en las Secciones Segunda y Tercera de las Tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas, aprobadas por el Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre”.

⁷ El art. 1.3 del Real Decreto 1435/1985 dispone que “quedan incluidas en el ámbito de aplicación del presente Real Decreto todas las relaciones establecidas para la ejecución de

en cuenta a la hora de su calificación. El primero de los factores, la difusión pública, es consustancial a la plataforma de YouTube, sin embargo, el segundo, el espectáculo, requiere de una calificación subjetiva, con lo cual será más complejo, además de estar estrechamente relacionado con la temática de los contenidos divulgados en la plataforma. Precisamente por ello, por la falta de seguridad jurídica que proporciona el segundo de los factores, se pone el foco en el primero, en la difusión pública, es decir, en el canal utilizado.

Además, destacar que esta categoría de rendimientos tiene especial relevancia en lo que respecta a su localización en el territorio español. A grandes rasgos, destacar que, tal como expresa el art. 13.1 b) del *Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes*, las rentas obtenidas como consecuencia de la actuación de artistas y deportistas en el territorio español se entenderán generadas en el mismo. En esta misma línea se pronuncian la mayoría de los Convenios ratificados por el Estado español para evitar la Doble Imposición⁸ que, frente a la regla general⁹, permiten, en el caso de actuaciones artísticas o deportivas, su tributación en el país donde se han generado los rendimientos sin necesidad de la presencia de establecimiento permanente.

3.2. IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

Cuando estos profesionales decidan fundar una sociedad para la creación y publicación de sus contenidos audiovisuales, será necesaria la presencia, tanto

actividades artísticas, en los términos descritos en el apartado anterior, desarrolladas directamente ante el público o destinadas a la grabación de cualquier tipo para su difusión entre el mismo, en medios como el teatro, cine, radiodifusión, televisión, plazas de toros, instalaciones deportivas, circo, salas de fiestas, discotecas, y, en general, cualquier local destinado habitual o accidentalmente a espectáculos públicos, o a actuaciones de tipo artístico o de exhibición”.

⁸ El art. 17.1 “artistas y deportistas” del Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio de la OCDE establece que “*no obstante lo dispuesto en los artículos 7 y 15, las rentas que un residente de un Estado contratante obtenga del ejercicio de sus actividades personales en el otro Estado contratante en calidad de artista del espectáculo, tal como actor de teatro, cine, radio o televisión o músico o como deportista, pueden someterse a imposición en ese otro Estado.*”

⁹ Los rendimientos generados en un determinado Estado tributarán en él, siempre que estemos ante la presencia de un establecimiento permanente en dicho Estado.

de medios materiales como humanos, más allá del socio fundador, en este caso, del propio *youtuber*. De lo contrario, podríamos estar ante las denominadas “sociedades pantalla” que tan sólo tratan de evitar las peores condiciones fiscales del IRPF, en comparación con el IS, a medida que los ingresos obtenidos son mayores¹⁰.

De todos modos, se deberán valorar las circunstancias concretas del caso, pues los costes de constitución de una sociedad pueden ser mayores como consecuencia de la complejidad de su gestión, las mayores obligaciones contables, el pago de la cuota de autónomos societarios¹¹, etc.

Asimismo, conviene precisar que los beneficios obtenidos por los contenidos creados por los *youtubers* corresponderán a la sociedad y no a sus socios directamente. Los socios y, por consiguiente, el *youtuber* obtendrán los ingresos a través de una nómina, retribuciones a las que será de aplicación el régimen de valoración de las operaciones entre personas o entidades vinculadas establecido en el art. 41 LIRPF¹².

3.3. IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO

El hecho imponible del presente tributo se encuentra contemplado en el art. 4 *Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante LIVA)*, según el cual “*estarán sujetas al impuesto las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el ámbito espacial del impuesto por empresarios o profesionales*

¹⁰ El tipo general del impuesto de sociedades es del 25%, mientras que el tipo de IRPF aplicable a los ingresos superiores a 20.200 euros es del 30%, tipo que aumenta progresivamente en función de los tramos de renta, con lo cual a medida que aumentan los ingresos será necesario valorar la conveniencia del régimen de autónomos o la constitución de una sociedad.

¹¹ Conforme a la *Ley 22/2021, de 28 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2022*, la cuota de autónomos para el presente año es de 294 euros mensuales si se cotiza la base mínima (960,60 euros), alcanzando los 1.266,66 euros mensuales si se cotiza la base máxima (4.139,40 euros). Mientras que la cuota de autónomos societarios será de 377,87 euros si cotiza por la base mínima (1.234,8 euros).

¹² Según el art. 41 LIRPF, “*la valoración de las operaciones entre personas o entidades vinculadas se realizará por su valor normal de mercado, en los términos previstos en el artículo 16 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.*”

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”. Precepto que, en lo que respecta a la consideración de empresarios o profesionales, ha de ser analizado junto con los apartados primero y segundo del art. 5 de la citada ley.

3.3.1. Consideración de los *youtubers* como empresarios

Conforme a lo establecido en la Consulta Vinculante de la DGT (V1417-20), los creadores de contenido digital tendrán, a efectos del IVA, la consideración de empresarios o profesionales, cuando su objetivo se centre en la producción de bienes y servicios, lo cual supone la ordenación de medios humanos y materiales, siendo el principal medio de producción el propio *youtuber*, es decir, el factor humano.

Bajo estas circunstancias, los *youtubers* deberán repercutir este tributo al tipo impositivo general, que se sitúa en el 21%, además de llevar a cabo las obligaciones contempladas en el art. 164 LIVA, entre ellas, la emisión de factura por los servicios prestados. En este sentido interesa señalar que son tres las operaciones que nos podemos encontrar: las realizadas en la Península y Baleares¹³, con otro Estado miembro de la Unión Europea¹⁴ y, por último, con terceros Estados¹⁵.

Cuando se trate de una operación dentro de la Península o Baleares, el *youtuber* deberá emitir una factura en la que habrá de aplicar el 21% de IVA. La factura deberá remitirse al cliente “antes del día 16 del mes siguiente a aquél en que se haya producido el devengo del impuesto correspondiente a la citada operación” AEAT (2021).

¹³ Por ejemplo, la contratación de un *youtuber* para una campaña publicitaria en España.

¹⁴ Esto es lo que ocurre con YouTube, cuya sede radica en Irlanda, y la habitual cesión de derechos del *youtuber*, como veíamos al principio del trabajo en el “Programa de *Partners*”.

¹⁵ Por ejemplo, una campaña publicitaria que se graba para ser emitida en Colombia.

Por el contrario, en el supuesto de las operaciones intracomunitarias será necesaria la emisión de una factura intracomunitaria¹⁶, en la cual no es necesario repercutir el IVA, ya que el cliente no se encuentra en España. Asimismo, en la mayoría de los casos, Google¹⁷ emite una autofactura¹⁸ sin IVA¹⁹, declarando lo que paga a estos profesionales por sus servicios. Estas operaciones se deberán declarar mediante una serie de modelos²⁰, cuyos efectos son meramente informativos. De igual modo, señalar que en este tipo de casos se produce una inversión del sujeto pasivo, de modo que el receptor de la factura no paga el IVA al emisor, es decir, al *youtuber*, sino directamente al organismo encargado de su recaudación en el país de origen del receptor.

Para finalizar, por aplicación de la regla de cierre del art. 70.2 LIVA²¹, en las operaciones realizadas con terceros Estados, la factura emitida por el *youtuber* deberá consignar el IVA, como veremos en profundidad más adelante.

3.3.2. Problemática del régimen de devengo al cierre del ejercicio fiscal

Los profesionales acogidos al régimen de devengo y no al régimen del criterio de caja²² pueden verse afectados por irregularidades fiscales al cierre del ejercicio fiscal.

¹⁶ Una factura intracomunitaria es aquella que refleja una operación entre dos operadores situados en distintos Estados de la Unión Europea, cabe recordar que la sede habitual de Google se encuentra en Irlanda.

¹⁷ Propietario de YouTube desde el año 2006.

¹⁸ Una autofactura es la factura emitida por el comprador de un determinado bien o servicio para dar fe de una compra legalmente realizada. Este instrumento requiere la expresa autorización de la AEAT, así como el cumplimiento de una serie de requisitos. Su regulación legal se encuentra en el *Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación*.

¹⁹ La autofactura se encuentra exenta de IVA, ello hace que se convierta en una pura formalidad contable.

²⁰ Modelos 036, 303, 349 y 309.

²¹ El art. 70.2 LIVA establece que aquellos servicios “*prestados por vía electrónica, los de telecomunicaciones, de radiodifusión y de televisión.*” se entenderán suministrados en origen.

²² Como señala la AEAT, con el criterio de caja el devengo del impuesto tiene lugar en el momento en el que se produce el cobro, mientras que con el criterio de devengo se atiende al momento en el que se entrega el bien o se produce la prestación del servicio.

Este es el caso de cobros a mes vencido, como sucede con Google, momento en el que los *youtubers* deberán emitir una factura, lo correcto sería declarar tales ingresos en el momento en el que se hubieren generado, lo cual en la mayoría de los casos no es posible, ya que difícilmente pueden conocerse con exactitud, razón por la cual se declaran al mes siguiente.

3.3.3. Gestión de ingresos de un intermediario

Los ingresos obtenidos por los *youtubers* de un intermediario²³ deberán facturar, pero sin IVA, como por ejemplo, aquellos supuestos en los que la gestión se realice desde EEUU, Australia, Canadá o cualquier otro país fuera de la UE.

Como señala la AEAT (2022), *“si un empresario establecido en el territorio de aplicación del IVA español recibe un servicio de un empresario establecido en otro país, la operación está sujeta al IVA español. El IVA se liquida por el cliente, a través del mecanismo denominado inversión del sujeto pasivo”*. En definitiva, se ha de autoliquidar el IVA al igual que en las operaciones intracomunitarias, que veíamos anteriormente.

3.4. IMPUESTO SOBRE ACTIVIDADES ECONÓMICAS Y OBLIGACIONES CENSALES

El hecho imponible del Impuesto sobre Actividades Económicas (*en adelante* IAE) se basa en *“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”*, art. 78 del *Texto Refundido de la Ley de Haciendas Locales (en adelante* TRLHL). De esta definición tiene importancia destacar que ni la habitualidad ni la presencia de ánimo de lucro en el ejercicio de las citadas actividades se configura como un requisito fundamental²⁴.

²³ Por ejemplo, el supuesto en el que una empresa contrata los servicios del *youtuber* para publicitar su marca a través de una agencia de medios, en lugar de contactar directamente con el mismo.

²⁴ Así se manifiesta la Dirección General de Tributos en la Consulta Vinculante (V0992-16), de 14 de marzo de 2016, al igual que en la reciente Consulta Vinculante (V0863-21), de 13 de abril de 2021.

La realización de actividades con carácter empresarial, profesional o artístico exige, conforme a lo establecido en el art. 79 TRLHL²⁵, la ordenación de medios de producción y/o recursos humanos por cuenta propia, con el objetivo de participar en la producción o distribución de bienes o servicios.

La Dirección General de Tributos (*en adelante* DGT) en la Consulta Vinculante (V0992-16), dispone que *“la actividad consistente en subir vídeos a un canal de YouTube, previamente grabados por el consultante, ya sea con el teléfono móvil o a través de cualquier otro medio, siempre que su difusión sea de carácter público, con independencia de que genere o no un rendimiento económico, constituye una actividad económica en los términos del artículo 79.1 del TRLRHL, ya que el consultante ordena por su cuenta medios y recursos con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes y servicios, produciéndose, consiguientemente, el hecho imponible del Impuesto sobre Actividades Económicas”*. Con lo cual, sin lugar a dudas, los *youtubers* son sujetos pasivos del IAE²⁶.

Estos profesionales deberán darse de alta en este impuesto por cada una de las actividades ejercidas, por lo que es fundamental atender a las circunstancias del caso²⁷. Aunque lo más frecuente es que se den de alta en la sección primera de las Tarifas, en particular en: el epígrafe 961.1, "producción de películas cinematográficas (incluso vídeos)" y en el grupo 844, "servicios de publicidad, relaciones públicas y similares", en lo relativo a la difusión de publicidad en los vídeos producidos por estos profesionales.

²⁵ En los mismos términos se pronuncian las reglas 2ª y 3ª.1 de la Instrucción para la aplicación de las Tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas, Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre.

²⁶ En virtud de lo establecido en el art. 83 TRLHL *“Son sujetos pasivos de este impuesto las personas físicas o jurídicas y las entidades a que se refiere el artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria siempre que realicen en territorio nacional cualquiera de las actividades que originan el hecho imponible”*.

²⁷ Por ejemplo, si en sus videos se dedica a crear música, tal y como señala la Consulta Vinculante de la Dirección General de Tributos (V0863-21), también deberá darse de alta en el grupo 03 de la sección tercera de las Tarifas *“Actividades relacionadas con la música”*.

No obstante, en atención a lo establecido en el art. 82.1 c) TRLHL, están exentas del IAE:

- *“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”.*

4. CUESTIONES CONFLICTIVAS CON CARÁCTER GENERAL

4.1. Calificación de gastos deducibles

Conforme a lo establecido en la Consulta Vinculante de la DGT (V0117-19), tanto en la declaración del IRPF como en la del IVA, *“la deducibilidad de los gastos está condicionada por el principio de su correlación con los ingresos, de tal suerte que aquellos respecto a los que se acredite que se han ocasionado en el ejercicio de la actividad, que estén relacionados con la obtención de los ingresos, serán deducibles”.*

Por ello, son múltiples los gastos que pueden ser deducibles, siempre y cuando se encuentren debidamente justificados, como por ejemplo: la amortización del inmovilizado necesario para la creación del contenido (ordenador, cámaras, focos, etc.); gastos por desplazamientos de viajes, cursos y eventos; si se trabaja desde casa los gastos de la vivienda proporcionales al espacio destinado al trabajo (IBI, hipoteca, comunidad de propietarios etc.) entre otros muchos más, siendo éstos los más frecuentes. Bien es cierto que no siempre es fácil su calificación, siendo necesario atender a las circunstancias concretas que se presentan en cada uno de los casos.

4.2. Dificultad probatoria de la residencia fiscal

En atención a lo establecido en el art. 9 LIRPF, se entenderá que los *youtubers* tienen su residencia en el territorio español cuando permanezcan más de 183 días durante el año natural en él, así como cuando el núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos, bien de forma directa o indirecta, se encuentre en España. De igual forma, cuando el cónyuge o los hijos

menores de edad residan en España, los *youtubers* deberán acreditar su residencia fiscal en otro territorio de forma rigurosa, pues de lo contrario se considerará su residencia en España, salvo prueba en contrario.

Por tanto, siempre que el cambio de residencia atienda a una finalidad fraudulenta, es decir, se trate de un cambio ficticio, estos profesionales van a tener que hacer frente a la dificultad de probar que efectivamente no residen en el territorio español. Si el cambio es real, simplemente estaríamos ante lo que se denomina como economía de opción.

4.3. Huida a Andorra y posibles ineficacias en la competitividad de los *youtubers*

Andorra deja de ser considerado un paraíso fiscal a partir del año 2010, mediante la firma del Acuerdo con España para el Intercambio de Información en Materia Fiscal²⁸. Momento en el que pasa a la lista gris de la OCDE, la cual comprende todos aquellos países que, a pesar de encontrarse en un proceso de cambio, aún mantienen sistemas perjudiciales para la UE. Finalmente, el Consejo de Asuntos Económicos y Financieros (ECOFIN)²⁹ decidió sacar a Andorra en el año 2018 de la lista gris de paraísos fiscales de la OCDE al considerar corregido su régimen fiscal inicialmente considerado como “pernicioso”, como consecuencia de la bonificación hasta del 2% en el Impuesto de Sociedades.

Sin embargo, Andorra sigue manteniendo un gran atractivo al contar con una política fiscal favorecedora tanto de la inversión como del emprendimiento. En esta línea señalar que mientras que el IRPF español en su escala progresiva de gravamen puede alcanzar hasta el 47%³⁰, en Andorra el tipo general del

²⁸ Acuerdo entre el Reino de España y el Principado de Andorra para el intercambio de información en materia fiscal, hecho en Madrid el 14 de enero de 2010.

²⁹ El ECOFIN tiene por objeto la política de la Unión Europea, principalmente, en los siguientes tres ámbitos: reglamentación de los servicios financieros, política económica y cuestiones fiscales.

³⁰ Por lo que respecta a la parte estatal del IRPF, cuando la base imponible alcance más de 300.000 euros el tipo a aplicar será el 47%. Todo ello, sin entrar a analizar los diferentes tramos autonómicos del IRPF, dado que, pese a ser un impuesto estatal, la mitad de su

citado impuesto es del 10%. Del mismo modo, el Impuesto de Sociedades en España tiene un tipo general del 25%, en cambio en Andorra el tipo general se establece en un 10% como máximo. Asimismo, el denominado Impuesto General Indirecto (IGI) andorrano se sitúa en el 4,5%, siendo uno de los más bajos de Europa. También destacar que la sucesión al igual que el patrimonio se encuentran libres de gravámenes.

Como consecuencia de esta baja fiscalidad, durante los últimos años, se ha producido una huida de los *youtubers* más famosos de nuestro país a Andorra. Ello ha traído consigo, no sólo una menor tributación, sino también una mejora de la competitividad de éstos con respecto a los *youtubers* españoles. En este sentido se manifiesta Enguita (2021), al afirmar la posible aparición de interferencias en la plena competencia o fijación de los precios del sector.

Los *youtubers* españoles se encontrarán sujetos a lo establecido en el art. 70.2 LIVA, según el cual se entenderán prestados en el territorio español los servicios vía electrónica cuando su utilización o explotación efectiva se realice en el mismo. De este modo, el lugar de prestación de los servicios de los *youtubers* españoles a terceros que se encuentren fuera de la Unión Europea se localizará en el territorio español, siempre que la utilización o uso efectivo del mismo tenga lugar en él, lo cual será lo más habitual. Además, en el caso de los servicios de publicidad, los cuales generan la mayor parte de los ingresos de estos profesionales, la Sentencia del TJUE de 19 de febrero de 2009 dispone que se entienden prestados en el territorio en el que tiene lugar la difusión del material publicitario que, en el caso de los *youtubers* españoles, sería en España al ser éste el lugar en el que se encuentra establecido el *youtuber*, sin necesidad de atender al lugar en el que se encuentre el destinatario de éste.

La aplicación de la regla de cierre del art. 70.2 LIVA implica entender que el servicio se consume en origen, en definitiva, en España, por lo que se aplicará el IVA en la factura emitida. Con lo cual, si el lugar de destino del servicio es un país fuera de la Unión Europea, el IVA repercutido no podrá deducirse,

recaudación se encuentra cedida a las CCAA, lo cual las faculta tanto para la introducción como eliminación de tramos.

generando una inevitable subida de precios, en contraposición con lo que sucedería a los servicios prestados por *youtubers* situados en Andorra que no se enfrentarían a la citada regla de cierre. Con el fin de eliminar esta pérdida de competitividad, la solución pasaría por un cambio en el canal de facturación³¹, facturando siempre que sea posible en una filial localizada en España, para quien el IVA repercutido tendría el conocido efecto neutro al ser deducible.

Estas ineficacias en la competitividad de los *youtubers* españoles sólo se ponen de relieve cuando los servicios prestados por éstos tienen como destinatario un empresario situado fuera de la Unión Europea. Dado que los servicios prestados dentro del marco de la Unión Europea, con independencia del lugar de residencia fiscal del *youtuber*, se someten a la Directiva de IVA, no existiendo pérdida de competitividad comparativa alguna.

4.4. La lucha contra el fraude fiscal de los *youtubers* por la Agencia Estatal Tributaria

Siguiendo a Aquino (2008), las causas más comunes detrás de la evasión fiscal son: la carencia de una conciencia tributaria, la presencia de un sistema tributario poco transparente, una Administración poco flexible y, por último, el bajo riesgo de ser detectado.

Entre las principales causas señaladas, la que más nos interesa es la primera: la carencia de una conciencia tributaria, ya que esta es precisamente una de las más sonadas críticas ante el éxodo de estos profesionales a Andorra. El propio presidente del Sindicato de Técnicos del Ministerio de Hacienda (GESTHA) lamenta la mala imagen que genera este tipo de actuaciones, subrayando que “*en España tenemos un problema con el fraude fiscal*” (Pérez Boga, 2021). Entre los factores que se encuentran detrás del fraude fiscal podemos citar: la falta de educación, de solidaridad, de claridad en el destino de los gastos públicos, etc.

³¹ Por ejemplo, en lugar de facturar para YouTube Estados Unidos, para quien el IVA no sería deducible, lo más adecuado sería que el *youtuber* español pudiera facturar para la filial de YouTube localizada en España, logrando así un efecto neutro del IVA repercutido.

En los últimos años, la AEAT ha llevado a cabo cuantiosas inversiones económicas para la mejora informática de los procedimientos tributarios de gestión, inspección y sanción. En particular, como puso de manifiesto en el Plan Anual de Control Tributario de 2021 (AEAT, 2021), se han intensificado los esfuerzos para la detección de contribuyentes deslocalizados.

En esta misma línea, el Plan Anual de Control Tributario de 2022, (AEAT, 2022), considera que los cambios ficticios de residencia fiscal son “*conductas extremadamente lesivas para los intereses de la Hacienda Pública*”. Por ello, cobra especial importancia el uso de herramientas masivas de tratamiento de datos que, como el citado Plan manifiesta, han permitido individualizar las decisiones y actuaciones de la AEAT, mediante un conocimiento ágil y eficiente de indicios suficientes para la determinación de la residencia real de los obligados tributarios. La AEAT persigue a los contribuyentes deslocalizados a través de herramientas tecnológicas como el Big Data. Los datos utilizados proceden de diversos cauces, como por ejemplo las redes sociales, así como distintos proveedores (tiendas de moda, joyerías, concesionarios, clubes deportivos etc.) que colaboran con la AEAT.

No hay que olvidar que los datos con trascendencia tributaria obtenidos por la AEAT pueden colisionar con el derecho a la intimidad (art. 8 CEDH y 18 CE). Sin embargo, el Tribunal Supremo (FJ 5, STS 15 de diciembre de 2014) ha reiterado que este derecho no es ilimitado, sino que sus contornos se definen por la interacción con el resto de derechos y deberes constitucionales, entre los que se encontraría el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos (art. 31 CE). De modo que será posible la intromisión en la esfera de la intimidad de los contribuyentes, siempre que “*a) que exista un fin constitucionalmente legítimo; b) que la intromisión en el derecho esté prevista en la ley; c) que, como regla general (aunque no siempre) la injerencia en la esfera de privacidad constitucionalmente protegida se acuerde mediante una resolución judicial motivada; d) que se observe el principio de proporcionalidad, esto es, que la medida adoptada sea idónea para alcanzar el fin constitucionalmente legítimo perseguido con ella, que sea necesaria o imprescindible al efecto*”, conforme a lo establecido por el Alto Tribunal en el FJ4 de la STC 233/2005, de 26 de septiembre.

5. CONCLUSIONES

A lo largo de este trabajo se ha puesto de manifiesto la presencia de una clara e inequívoca ruptura en los tradicionales planteamientos jurídico tributarios de nuestro ordenamiento fiscal. Fruto del desarrollo e implantación de las nuevas tecnologías de la información y comunicación han aparecido nuevos modelos de negocio que, en lo que a su fiscalidad respecta, distan mucho de los tradicionales.

En el caso de los profesionales de YouTube, los denominados *youtubers*, su complejidad estriba, en primer lugar, en el posible ejercicio de su profesión: bien como personas físicas, bien como personas jurídicas.

En el primero de los casos, una vez dados de alta en el RETA, tributarían mediante el régimen de autónomos, pagando el IRPF e IVA. Por el contrario, en el segundo de los casos, la constitución de una sociedad permitiría a estos profesionales tributar por el IS. Además, en ambos casos, tanto si se trata de una persona física como jurídica, el *youtuber* es sujeto pasivo del IAE, si bien las personas físicas y sujetos pasivos del IS, cuya cifra neta de negocios sea inferior a 1.000.000€ estarían exentos.

La elección de uno u otro régimen de tributación está directamente relacionada con la cantidad de ingresos percibidos por estos profesionales, puesto que, dado el carácter progresivo del IRPF, mayores ingresos incentivan a la creación de una sociedad, beneficiándose de este modo del carácter proporcional del IS.

Otra de las grandes complejidades de este nuevo modelo de negocio es la calificación de los ingresos obtenidos en el supuesto de que estos profesionales tributen como personas físicas. Esta cuestión obedece a varias causas: la heterogeneidad y casuística que obedece a esta profesión, la falta de una regulación específica de este nuevo modelo de negocio, la ausencia de definiciones unívocas en términos tan importantes, como por ejemplo el de artista, y, por último, la imprecisión en la regulación de las diferentes modalidades de IRPF.

No cabe lugar a dudas, el fin de los numerosos interrogantes y conflictos que plantean estos nuevos negocios digitales exige la adaptación de nuestro ordenamiento fiscal a esta nueva realidad. Precisamente por ello, desde hace algunos años, la AEAT en sus Planes Anuales de Control Tributario viene prestando especial atención al fraude en la economía digital, medidas que no son suficientes, ya que su efectividad exige la necesaria creación de nuevas categorías tributarias y adaptación de nuestro vigente ordenamiento fiscal.

6. REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

A. Bibliografía

- Egea, I. (2021): «Tributación de los influencers: normas tradicionales para nuevos y rentables modelos de negocio de las nuevas generaciones», *Cuadernos de Derecho y Comercio*, 75, pp.15-112.
- Hidalgo, T. y Segarra, J. (2017): «El fenómeno youtuber y su expansión transmedia. Análisis del empoderamiento juvenil en redes sociales», *Journal of communication*, 15, pp.43-54.
- Hinojosa J.J. y Cruz, I. (2021): *Tributos, servicios digitales y robótica*. Editorial Aranzadi, Pamplona.
- Larrañaga, J. y Ruiz A. (2009): «Modelo de negocio de YouTube», *Revista Icono*, 12, pp. 117-124.
- Márquez, I. y Ardévol, E. (2018) «Hegemonía y contrahegemonía en el fenómeno youtuber», *Desacatos*, 56, pp. 34-49.
- Moreno González, S. (Dir.) (2017): *Tendencias y desafíos fiscales de la economía digital*. Editorial Aranzadi Thomson Reuters, España.
- Ochoa, M. L. (2021): *Asesoramiento fiscal de los negocios digitales*. Editorial Tirant lo Blanch, Valencia.

- Osterwalder, A. y Pigneur, Y. (2010): *Generación de modelos de negocio*. Editorial Deusto, Barcelona.
- Sánchez-Gey, N. y Cárdenas, M^a. L. (2021): *La comunicación a la vanguardia*. Editorial Fragua, España.
- Toribio, L. (2018): «Tributación de las rentas obtenidas por los “Youtubers”. Cuestiones problemáticas en torno a su calificación en el IRPF», VI Encuentro de Derecho Financiero y Tributario: Tendencias y retos del Derecho Financiero y Tributario (2^a parte), *Documentos - Instituto de Estudios Fiscales*, 11, pp. 197-212.

B. Legislación

- *Acuerdo entre el Reino de España y el Principado de Andorra para el intercambio de información en materia fiscal, hecho en Madrid el 14 de enero de 2010*. «BOE» núm. 283, de 23 de noviembre de 2010, páginas 97421 a 97427. Disponible en https://www.boe.es/diario_boe/txt.php?id=BOE-A-2010-17975
- *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*. «BOE» núm. 292, de 7 de diciembre de 2015, páginas 115675 a 115692. Disponible en https://www.boe.es/diario_boe/txt.php?id=BOE-A-2015-13248
- *Real Decreto 1435/1985, de 1 de agosto, por el que se regula la relación laboral especial de los artistas en espectáculos públicos*. «BOE» núm. 194, de 14 de agosto de 1985. Disponible en <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-1985-17303>
- *Real Decreto Legislativo 1/1996, de 12 de abril, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Propiedad Intelectual, regularizando, aclarando y armonizando las disposiciones legales vigentes sobre la materia*. «BOE»

- núm. 97, de 22 de abril de 1996. Disponible en <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-1996-8930>
- *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.* «BOE» núm. 59, de 09 de marzo de 2004. Disponible en <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2004-4214>
 - *Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes.* «BOE» núm. 62, de 12 de marzo de 2004. Disponible en <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2004-4527>
 - *Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y se modifica el Reglamento de Planes y Fondos de Pensiones, aprobado por Real Decreto 304/2004, de 20 de febrero.* «BOE» núm. 78, de 31 de marzo de 2007. Disponible en <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2007-6820>
 - *Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido.* «BOE» núm. 312, de 29 de diciembre de 1992. Disponible en <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-1992-28740>
 - *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.* «BOE» núm. 285, de 29 de noviembre de 2006. Disponible en <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2006-20764>
 - *Ley 22/2021, de 28 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2022.* «BOE» núm. 312, de 29 de diciembre de 2021, páginas 165114 a 165875. Disponible en <https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-2021-21653>

C. Recursos web

- Agencia Tributaria (2022 a): “Plazos de expedición y envío de las facturas”. Disponible en <https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/ayuda/manuales-videos-folletos/manuales-practicos/manual-iva-2021/capitulo-10-obligaciones-formales-suj-registro/obligaciones-materia-facturacion/plazos-expedicion-envio-facturas.html> [consulta 07/02/2022].
- Agencia Tributaria (2022 b): “Preguntas frecuentes sobre el régimen especial del criterio de caja”. Disponible en <https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/iva/regimenes-tributacion-iva/preguntas-frecuentes-sobre-regimen-especial-caja.html?faqId=e97b9e1021742410VgnVCM1000006986a8c0RCRD> [consulta 07/02/2022].
- Agencia Tributaria (2022 c): “Prestaciones de servicios”. Disponible en <https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/iva/iva-operaciones-comercio-exterior/prestaciones-servicios.html> [consulta 09/02/2022].
- Consejo Europeo y Consejo de la Unión Europea (2022): “El Consejo en su formación de Asuntos Económicos y Financieros (ECOFIN)”. Disponible en <https://www.consilium.europa.eu/es/council-eu/configurations/ecofin/> [consulta 09/02/2022].
- El País (2018): “Andorra sale de la lista de paraísos fiscales de la Unión Europea”. Disponible en https://elpais.com/economia/2018/12/05/actualidad/1544035685_784039.html [consulta 09/02/2022].
- Europapress (2011): “Google explica cómo son los usuarios de YouTube”. Disponible en <https://www.europapress.es/portaltic/internet/noticia-google-explica-son-usuarios-youtube-20110617153125.html> [consulta 11/01/2022].
- Forbes (2020 a): “Estas son las estrellas de YouTube mejor pagadas de 2020”. Disponible en <https://forbes.es/listas/84430/estas-son-las-estrellas-de-youtube-mejor-pagadas-de-2020/> [consulta 04/02/2022].

- Forbes (2020 b): “Los 100 mejores influencers 2020”. Disponible en <https://forbes.es/listas/76585/los-100-mejores-influencers-2020/> [consulta 04/02/2022].
- Fundación Telefónica (2017): “Youtubers y otras especies”. Disponible en https://educared.fundaciontelefonica.com.pe/wp-content/uploads/2020/03/Youtubers_y_otras_especies.pdf [consulta 04/02/2022].
- Google (2022 a): “¿Cómo ganar dinero en YouTube?”. Disponible en <https://support.google.com/youtube/answer/72857?hl=es-419> [consulta 07/02/2022].
- Google (2022 b): “Descripción general y requisitos del Programa para Partners de YouTube”. Disponible en <https://support.google.com/youtube/answer/72851?hl=es> [consulta 18/01/2022].
- Google (2022 c): “Pagos. Umbrales de pago”. Disponible en <https://support.google.com/adsense/answer/1709871?hl=es> [consulta 09/02/2022].
- IONOS (2019): “Autofacturación: qué es y cuándo se aplica”. Disponible en <https://www.ionos.es/startupguide/gestion/autofacturacion-definicion-requisitos-y-plantilla/> [consulta 07/02/2022].
- Kinsta (2021): “Estadísticas y datos impresionantes del YouTube (el segundo sitio más visitado). Disponible en <https://kinsta.com/es/blog/estadisticas-youtube/> [consulta 11/01/2022].
- ONTSI (2020): “Informe Anual del Sector de Contenidos Digitales en España”. Disponible en <https://www.mineco.gob.es/stfls/mineco/ministerio/ficheros/libreria/ContenidosDig.pdf> [consulta: 02/12/2021].

- García, C. (2021): “La tributación de los “Youtubers”. Nuevas profesiones en viejos odres fiscales”. Disponible en <https://www.politicafiscal.es/equipo/cesar-garcia-novoa/la-tributacion-de-los-youtubers-nuevas-profesiones-en-viejos-odres-fiscales> [consulta 20/11/2021].
- Socialblade (2022 a): “elrubiusOMG”. Disponible en <https://socialblade.com/youtube/c/elrubiusomg> [consulta 20/01/2022].
- Socialblade (2022 b): “Top 100 youtubers in Spain sorted by subscribers”. Disponible en <https://socialblade.com/youtube/top/country/es/mostsubscribed> [consulta 20/01/2022].
- Statista (2022): “Los sitios web más visitados del mundo”. Disponible en <https://es.statista.com/grafico/25200/paginas-web-con-el-mayor-numero-de-visitas-a-nivel-mundial/> [consulta 25/01/2022].