

TRIBUTACIÓN DE LOS *INFLUENCERS*: NORMAS TRADICIONALES PARA NUEVOS Y RENTABLES MODELOS DE NEGOCIO DE LAS NUEVAS GENERACIONES

ÍÑIGO EGEA PÉREZ-CARASA

Asociado Principal del Área de Fiscal del Despacho Cuatrecasas

RESUMEN

Una de las vertientes del proceso de transformación digital que vivimos es la creciente importancia que han adquirido las redes sociales. Dentro de dichas redes sociales, ha aparecido la figura de los *influencers*, usuarios que crean contenido y lo cuelgan en estas, con un elevado número de seguidores y con la capacidad de marcar tendencia e influir en las decisiones de compra de sus seguidores.

Esta capacidad de incidir en el consumo de sus seguidores ha llevado a las empresas a negociar contratos con los *influencers* para que les apoyen a promocionar su marca, sus productos y sus servicios a través de los contenidos que crean, en lo que se conoce como el marketing de *influencers*. Como consecuencia de su actividad, los *influencers* obtienen rentas que, en ocasiones, pueden alcanzar importes muy relevantes.

Esta realidad social y económica también tiene sus implicaciones en el ámbito tributario, cuyas normas no están del todo adaptadas a estos nuevos modelos de negocio. En el presente artículo se analizará, en primer lugar, el concepto y las características de los *influencers*, el fenómeno del marketing de *influencers* y las diferentes fuentes de renta que pueden obtener. Posteriormente, se realizará un análisis sobre la tributación de dichas rentas en el ámbito de la imposición local, directa e indirecta, para finalizar profundizando en las implicaciones fiscales de la interposición de sociedades y los cambios de residencia fiscal, dos aspectos conflictivos que habitualmente nos podemos encontrar en el ámbito de la tributación de los *influencers*.

Palabras clave: *influencers*, redes sociales, marketing de *influencers*, tributación, impuestos, fiscalidad, renta, economía digital.

TAXATION OF INFLUENCERS: TRADITIONAL RULES FOR NEW AND PROFITABLE BUSINESS MODELS OF NEW GENERATIONS

ÍÑIGO EGEA PÉREZ-CARASA

Principal Associate in the Tax Department of Cuatrecasas Law Firm

ABSTRACT

One of the aspects of the digital transformation process that we are experiencing is the growing importance that social networks have acquired. Within these social networks, the figure of *influencers* has appeared, users who create content and post it on them, with a high number of followers and with the ability to set trends and influence the purchasing decisions of their followers.

This ability to influence the consumption habits of their followers has led companies to negotiate contracts with *influencers*, in order to promote their brand, their products and their services through the content they create, in what is known as *influencer* marketing. As a consequence of their activity, *influencers* obtain income that, in some cases, can reach very significant amounts.

This social and economic reality also has its implications in the tax field, whose rules are not fully adapted to these new business models. This article will first analyze the concept and characteristics of *influencers*, the phenomenon of *influencer* marketing and the different sources of income they can obtain. Subsequently, an analysis will be carried out on the taxation of the said income in the field of local, direct and indirect taxation. Finally, this article will analyze in depth the tax implications of the filing of intermediate companies and changes of tax residence, two conflictive aspects that we can usually find in the field of taxation of *influencers*.

Keywords: *influencers*, social networks, *influencer* marketing, taxation, tax, income, digital economy.

SUMARIO: I. INTRODUCCIÓN.—II. EL FENÓMENO DE LOS *INFLUENCERS*. 1. Concepto y características de los *influencers*. 2. El marketing de *influencers*.—III. MODELO DE NEGOCIO Y FUENTES DE INGRESOS DE LOS *INFLUENCERS*. 1. Modelo de negocio genérico. 2. Monetización de una cuenta de Instagram. 3. Monetización de una cuenta de YouTube. 4. Importancia cuantitativa.—IV. TRIBUTACIÓN LOCAL DE LOS *INFLUENCERS*: IMPUESTO SOBRE ACTIVIDADES ECONÓMICAS (IAE) Y OBLIGACIONES CENSALES.—V. TRIBUTACIÓN DIRECTA EN EL IRPF DE LOS *INFLUENCERS* RESIDENTES EN ESPAÑA. 1. Calificación de la renta a efectos de IRPF. 2. Cuantificación de la renta. 3. Práctica de retenciones a cuenta del IRPF.—VI. TRIBUTACIÓN DE LOS *INFLUENCERS* EN EL ÁMBITO INTERNACIONAL. 1. Diferentes situaciones en el ámbito internacional. 2. Tributación en el IRNR de *influencers* residentes en un país que no tiene firmado un CDI con España. 3. Tributación en el IRNR de *influencers* residentes en un país que tiene firmado un CDI con España.—VII. TRIBUTACIÓN INDIRECTA DE LOS *INFLUENCERS*. 1. Sujeción de la actividad de los *influencers* a IVA y obligaciones formales asociadas. 2. Obligaciones en caso de realizar operaciones intracomunitarias: el caso particular de los *youtubers*. 3. Reglas de localización del IVA aplicables.—VIII. Aspectos conflictivos. 1. La constitución de sociedades y facturación a través de ellas por parte de los *influencers*. 2. El traslado de residencia fiscal a otras jurisdicciones por parte del *influencer*.—IX. ANEXO: Comunicación cambio términos y condiciones de YouTube.—X. BIBLIOGRAFÍA.

I. INTRODUCCIÓN

Una de las vertientes del proceso de transformación digital que vivimos es la creciente importancia que han adquirido las redes sociales, las cuales se han convertido en una herramienta fundamental para la interacción social actual. En nuestro día a día, constituye una práctica habitual comunicarnos por WhatsApp, Telegram o iMessage, y pocas son las personas que no tienen, al menos, una red social como Facebook, LinkedIn o Instagram.

Las redes sociales eliminan a los intermediarios en la comunicación e información¹, aproximando a los creadores de contenido y sus destinatarios y otorgando un papel central al usuario, al dotarle de la capacidad de crear y compartir contenido y difundirlo a un gran número de personas².

Por lo tanto, a través de las citadas redes sociales, los usuarios publican y comparten el contenido que crean, ya sea en forma de texto, fotografía, vídeo o cualquier otro formato. Es en este contexto en el que nace la figura de los *influencers*, usuarios que, a partir de su actividad en las citadas redes sociales, consiguen un elevado número de seguidores y adquieren por ello una relevancia y visibilidad que les permite obtener ingresos por el contenido que crean, los servicios de publicidad que prestan a marcas terceras y, en algunos casos, incluso por la explotación de su imagen.

¹ En lo que se conoce como un proceso de «*democratización de los medios de comunicación y la información*».

² GÓMEZ ISASSI, J. A., «La Sociedad 2.0: De la democratización de los medios de comunicación a la socialización de la producción», en *La Sociedad 2.0. Communication papers: media literacy and gender studies* [en línea], 2015, vol. 4, n.º 8, pp. 21-30, [fecha de consulta: 1 mayo 2021]. Disponible en: <https://core.ac.uk/download/pdf/83007919.pdf>

Este fenómeno de los *influencers* ha adquirido una innegable trascendencia en la actualidad. Sirva como ejemplo el caso de Rubén Doblas Gundersen, más conocido como «*El Rubius*», un *youtuber* español (con más de 39 millones de suscriptores en su canal y con unos ingresos anuales estimados de hasta 3,9 millones de euros anuales³) que en enero de 2021 anunció su traslado de residencia fiscal a Andorra, y cuya decisión fue publicada por la prensa y el resto de medios de comunicación, generando el correspondiente debate en la opinión pública.

Como no puede ser de otra manera, esta realidad social y económica también tiene sus implicaciones en el ámbito tributario. Por ello, en el presente artículo se analizarán las implicaciones fiscales de la actividad de los *influencers*, para lo cual, repasaremos en primer lugar, el concepto y las características y cualidades de los *influencers*, así como el fenómeno del marketing de *influencers* y los actores que operan en este entorno.

Posteriormente, nos centraremos en describir las diferentes fuentes de renta obtenidos por los *influencers*, deteniéndonos de forma más pormenorizada en el caso de los *youtubers* y los *instagramers*. Una vez identificadas las fuentes de renta, se pasará a analizar la tributación de estas en el ámbito de la imposición local, directa e indirecta.

Por último, se repasarán las implicaciones de dos aspectos conflictivos que habitualmente nos podemos encontrar en el ámbito de la tributación de los *influencers*, como son, la interposición de sociedades y los cambios de residencia fiscal.

II. EL FENÓMENO DE LOS *INFLUENCERS*

1. Concepto y características de los *influencers*

De conformidad con el observatorio de palabras de la Real Academia Española de la Lengua⁴, *influencer* es «un anglicismo usado en referencia a una persona con capacidad para influir sobre otras, principalmente a través de las redes sociales». DE VEIRMAN, CAUBERGUE y HUDDERS⁵ definen los *influencers* como «creadores

³ Según la información del portar SocialBlade, accesible a través del siguiente enlace: <https://socialblade.com/youtube/c/elrubius-omg>

⁴ Real Academia Española. Observatorio de Palabras: *influencer*. Recuperado de <https://www.rae.es/observatorio-de-palabras/influencer>

Sobre este particular, cabe destacar la siguiente matización establecida por la RAE: «El “Observatorio de palabras” ofrece información sobre palabras (o acepciones de palabras) y expresiones que no aparecen en el diccionario, pero que han generado dudas: neologismos recientes, extranjerismos, tecnicismos, regionalismos, etc.

Esta información es provisional, pues no está contemplada en las obras académicas, por lo que puede verse modificada en el futuro.

La presencia de un término en este observatorio no implica que la RAE acepte su uso».

⁵ DE VEIRMAN, M., CAUBERGHE, V., HUDDERS, L., «Marketing through Instagram influencers: the impact of number of followers and product divergence on brand attitude», *International Journal*

de contenido que acumulan una sólida base de seguidores con los que comparten a través de las redes sociales su vida personal, su día a día, sus experiencias y opiniones».

Por su parte, si acudimos al concepto establecido por el Interacting Advertising Bureau (IAB) en España (en lo sucesivo «IAB Spain»), en su libro blanco sobre el marketing de *influencers*⁶, los *influencers* son «*aquellas personas que se considera que tienen el potencial de crear engagement, impulsar la conversación y/o influir en la decisión de compra de productos/servicios a un público objetivo*».

Por último, desde una perspectiva tributaria, cabe destacar la definición otorgada por la Dirección General de Tributos (en adelante «DGT»), que en su consulta V1417-20, ha definido a los *influencers* de la siguiente forma: «*los “creadores de contenido digital” se corresponden con los coloquialmente denominados «influencers», personas físicas que operan en internet a través de redes sociales marcando tendencias que inciden en el consumo, por lo que las marcas comerciales están interesadas en publicitarse a través de ellos*».

Como se puede observar en las definiciones anteriores dentro del concepto de *influencer* podemos encontrar los siguientes rasgos característicos⁷:

- a) Se trata de usuarios de redes sociales personas físicas.
- b) Tienen una notable presencia en dichas redes sociales.
- c) Producen, editan e intercambian contenido que suben a las redes sociales.
- d) En dicho contenido se puede encontrar la promoción de productos y la realización de servicios de publicidad.
- e) Cuentan con un número elevado de seguidores, lo que se materializa en un elevado número de visualizaciones del contenido que comparten en la red social que se trate.
- f) Obtienen ingresos mediante su actividad en las redes, por los servicios de publicidad que prestan a las marcas, patrocinios, cuotas satisfechas por las suscripciones y otras fuentes como la utilización gratuita de bienes y servicios que describiremos con mayor detalle más adelante.

of Advertising [en línea], n.º 36(5), 2017, pp. 798-828, [fecha de consulta: 1 mayo 2021]. Disponible en: <https://doi.org/10.1080/02650487.2017.1348035>

⁶ IAB Spain: «*Libro Blanco sobre el Marketing de influencers*», noviembre de 2019, p. 6. Disponible en: <https://iabspain.es/estudio/libro-blanco-de-marketing-de-influencers/>

⁷ TRECET, J., «Hacienda te vigila, *influencer*: esto es lo que debes saber para cumplir con el fisco», en *Business Insider* [en línea], 8 de diciembre de 2019 [fecha de consulta: 1 mayo 2021]. Recuperado de: <https://www.businessinsider.es/fiscalidad-influencers-impuestos-hay-pagar-como-declararlos-538701>

Dicho lo anterior, los *influencers* reúnen una serie de cualidades que permiten que sus seguidores los consideren como personas cercanas, confíen en su criterio a la hora de evaluar productos y servicios, se identifiquen con ellos o, incluso, en algunos casos, aspiren a parecerse a ellos. Entre estas cualidades, cabe destacar la siguientes⁸:

a) *Familiaridad*. Una de las claves de éxito de estos *influencers* es la comunicación poco formal, la cercanía y la frecuencia con la que se dirigen a sus seguidores, mostrándoles su día a día y empatizando con ellos. A su vez, cabe destacar la interacción constante con sus seguidores, respondiendo a sus preguntas, solicitando propuestas o sugerencias para futuras publicaciones, etc. Esta familiaridad y cercanía es valorada muy positivamente por los seguidores, al contrario de lo que ocurre, en algunas ocasiones, con los famosos o *celebrities*, que son, o dan la sensación de ser, más inaccesibles.

b) *Capacidad de comunicación*. Otra cualidad que reúnen los *influencers* es que los mismos saben cómo comunicarse y transmitir sus mensajes a los seguidores. Esta comunicación a menudo se lleva a cabo con un lenguaje directo, sencillo y natural, debiendo destacar, adicionalmente, su carácter bidireccional (debido a la citada interacción con los seguidores).

c) *Credibilidad/Experiencia*. En la mayoría de los casos, los *influencers* suelen basar esta credibilidad por tener una cierta experiencia en una determinada materia o por la calidad de la información en sus publicaciones, habiendo demostrado su conocimiento en contenidos previos. Esta credibilidad tarda tiempo en conseguirse y constituye una herramienta fundamental en el marketing de *influencers*.

d) *Imparcialidad*. Muy ligada con lo anterior, otra cualidad que suelen valorar los seguidores de sus *influencers* es su imparcialidad a la hora de calificar y juzgar los productos y servicios, característica que potencia a su vez su credibilidad. En principio, los *influencers* ponen mucho énfasis en reflejar su sinceridad y honestidad a la hora de calificar los productos y servicios que prueban, dejando claro que cuando recomiendan un determinado producto o marca es porque están convencidos de su calidad y no por haber sido patrocinados por la marca, siendo esta la base sobre la que se construye su relación de confianza con los seguidores.

Los *influencers* pueden clasificarse de acuerdo con diversos criterios. En primer lugar, si atendemos a la red social principal que se esté utilizando, los *influencers* pueden dividirse en las siguientes categorías:

⁸ Sobre este particular interesa destacar la relación de cualidades efectuada por DÍAZ, L., *Soy marca, quiero trabajar con influencers. Influencer Marketing*, Editorial Profit, Barcelona, 2017, pp. 29-30.

a) *YouTubers*. En palabras de MUROLO y LACORTE⁹ son usuarios que generando vídeos caseros (producidos, grabados y editados por ellos mismos) obtienen miles de suscriptores a su canal. Por lo tanto, estos *influencers* producen contenido en formato vídeo y lo cuelgan en esta red social.

b) *Instagramers*. Intercambian publicaciones, imágenes, fotos, *stories* a través de dicha red social.

c) *Tiktokers*. Producen contenido en formato de vídeo corto, con una duración de 15 a 60 segundos, colgándolo después en Tiktok.

d) *Twitch*. Aplicación propiedad de Amazon en la cual una persona puede transmitir en directo e interactuar con sus seguidores en tiempo real. Se utiliza principalmente para la retransmisión de partidas de videojuegos en directo.

e) *Bloggers y otros*. Realizan su actividad de creación y publicación de contenido a través de otros canales como Facebook, Twitter, su propia página web, etc.

Por otra parte, si nos basamos en el origen y en la interacción con sus audiencias, tal y como establece la IAB SPAIN¹⁰, podemos distinguir los *influencers* en las dos siguientes categorías:

a) *Influencers nativos*. Son aquellos *influencers* cuyo origen y popularidad trae causa, exclusivamente, por su actividad en las redes sociales. Es decir, nos encontramos ante *influencers* que tienen un elevado volumen de seguidores como consecuencia de sus actos y publicaciones en dichas redes, entorno en el que se dieron a conocer por primera vez.

A título de ejemplo, podemos hacer referencia a los *youtubers* o a los *bloggers*.

b) *Influencers no nativos*. Son *influencers* con un número elevado de seguidores, pero cuya popularidad se generó originalmente fuera de las redes sociales, por una carrera o profesión previa por la que ya eran reconocidos, como ocurre con el caso de los deportistas, actores, cantantes o modelos, entre otros.

Otro criterio que se puede utilizar para clasificar los *influencers* es el tamaño de sus audiencias o el número de seguidores. Dado que no todas las redes sociales manejan el mismo número de seguidores, esta clasificación puede variar de una red social a otra, pero si atendemos a dos de las redes más significativas (Instagram y YouTube) podemos diferenciar los siguientes tipos¹¹:

⁹ MUROLO, N. L., LACORTE, N., «De los bloopers a los *youtubers*, Diez años de youtube en la cultura digital», en *Question. Revista especializada en Periodismo y Comunicación* [en línea], 2015, Vol. 1, n.º 45, pp. 15-29 [fecha de consulta: 1 mayo 2021]. Disponible en: <https://perio.unlp.edu.ar/ojs/index.php/question/article/view/2407/2128>

¹⁰ IAB Spain: «Libro Blanco sobre el Marketing de *influencers*», noviembre de 2019, p. 7.

¹¹ IAB Spain: «Libro Blanco sobre el Marketing de *influencers*», noviembre de 2019, p. 8.

Tipo <i>influencer</i>	Instagram 	YouTube 
Nano <i>influencer</i>	Hasta 10 000 Seguidores (que puedan hacer «swipe up» ^[*])	Hasta 10 000 suscriptores
Micro <i>influencer</i>	De 10 000 a 50 000 seguidores	De 10 000 a 100 000 suscriptores
Medio <i>influencer</i>	De 50 000 a 250 000 seguidores	De 100 000 a 1 000 000 de suscriptores
Macro <i>influencer</i>	De 250 000 a 1 000 000 seguidores	De 1 000 000 a 10 000 000 suscriptores
Top	Más de 1 000 000 de seguidores	Más de 10 000 000 de suscriptores

[*] El propio Instagram otorga una herramienta de medición al establecer en 10 000 seguidores el número necesario para poder activar la función de *Swype up* (desplazar el dedo sobre el *story* para ser dirigido a una página externa) en los *stories*.

Por último, otra clasificación que podemos efectuar de los *influencers* es atendiendo a los temas sobre los que escriben o crean contenido. Según DÍAZ¹², se pueden distinguir, entre otros, los siguientes grupos:

- a) Moda y tendencias.
- b) Belleza.
- c) Mundo saludable, consejos de salud, alimentación.
- d) Ejercicio, musculación, fitness.
- e) Entretenimiento y humor.
- f) Videojuegos (*gamers*).
- g) Restaurantes, comida (*foodies*).

2. El marketing de *influencers*

Visto el concepto y las distintas clasificaciones, cabe plantearse cuál es el valor que generan estos *influencers* en el mercado y el motivo por el que perciben

¹² DÍAZ, L., «Soy marca, quiero trabajar con *influencers*. *Influencer Marketing*», Editorial Profit, Barcelona, 2017, p. 34.

cuantiosas remuneraciones. Pues bien, como su propio nombre indica, como herramientas de marketing, los *influencers* son capaces de marcar tendencia e influir en las decisiones de consumo de sus seguidores, sirviendo como apoyo en la promoción de una determinada marca, producto o servicio¹³.

Es así como surge el llamado marketing de *influencers*. En esta nueva rama del marketing el foco se establece en los *influencers* como vía intermedia para llegar al consumidor final. Y es que, ante una situación de saturación de los mensajes del modelo de publicidad digital tradicional, los anunciantes y las agencias de medios han detectado que los consumidores se escuchan entre ellos y confían más en las recomendaciones de otros consumidores que han probado los productos o servicios que en la propia publicidad de las marcas.

Partiendo de esta base, las acciones del llamado marketing de *influencers* pasan a dirigirse sobre quienes tienen el poder de influir sobre las opiniones de los consumidores, y, en consecuencia, en sus hábitos de consumo. DÍAZ¹⁴ lo explica en los siguientes términos:

«(...) en lugar de establecer una comunicación entre marca y consumidor añadimos un elemento entre ambos: el influencer.

Es una comunicación en dos pasos: marca con influyente e influyente con consumidor. Por tanto, el influencer marketing es una disciplina del marketing, en la que, en lugar de dirigir las acciones al consumidor final, las dirigimos a personas que pueden influir en nuestro target».

Esta estrategia de marketing ha demostrado con el tiempo su eficacia. En términos cuantitativos, debe destacarse que, de acuerdo con el «II Estudio de Anunciantes con *influencers*» de octubre de 2020 de la plataforma SocialPubli¹⁵, resulta evidente que cada vez más anunciantes y agencias de publicidad y marketing emplean esta técnica. En concreto, cabe destacar las cuatro siguientes conclusiones alcanzadas por este estudio:

¹³ GILLIN, A., *The new influencers: A marketer's guide to the new social media*, P&Moore, Linden Publishing, 2009.

¹⁴ DÍAZ, L., *Soy marca, quiero trabajar con influencers. Influencer Marketing*, Editorial Profit, Barcelona, 2017, pp. 28 y 29.

¹⁵ *II Estudio de Anunciantes con influencers* de octubre de 2020 de la plataforma SocialPubli. Disponible en: <https://socialpubli.com/es/blog/estudio-anunciantes-influencers-2020/>

Cabe destacar que este estudio parte de una encuesta efectuada a 200 anunciantes profesionales en los sectores de redes sociales, publicidad y medios, marketing y relaciones públicas de más de 15 países en Norteamérica, Latinoamérica y Europa.

También pueden resultar de interés las conclusiones alcanzadas por el «*influencer Marketing Benchmark Report*» efectuado por la plataforma *influencer Marketing Hub*, al que se puede acceder por medio del siguiente enlace: <https://influencermarketinghub.com/influencer-marketing-benchmark-report-2021/>

a) El 74% de los anunciantes consultados ha utilizado el marketing de *influencers* alguna vez.

b) El 89,2% de las marcas y agencias encuestadas afirma que el marketing de *influencers* es efectivo o muy efectivo (38,4%).

c) Como propósitos del marketing de *influencers* destacan: aumentar el conocimiento de marca, generar *engagement* y alcanzar nuevos públicos objetivos.

d) El 80,9% planea mantener o aumentar su inversión en marketing de *influencers* de 2020.

Cabe destacar a este respecto, que el público objetivo que es especialmente sensible a este tipo de campañas son los adolescentes y *millennials*, dada su frecuencia de uso de este tipo de redes sociales.

En consonancia con el crecimiento de esta práctica, poco a poco han ido apareciendo diversos actores que forman parte de este ecosistema del marketing de *influencers*. En concreto, de acuerdo con el libro blanco de IAB Spain¹⁶, cabe destacar a los siguientes actores o agentes:

a) *Por el lado de la oferta:*

- *Influencers.*
- *Agencias de representación.* Agencias que representan en exclusiva un número determinado de *influencers*, prestándoles servicios como (i) soporte en la gestión comercial de sus perfiles o (ii) asesoramiento en la creación de sus contenidos

b) *Por el lado de la demanda:*

- *Anunciantes.* Empresa que contrata los servicios del *influencer* para promocionar su marca o sus productos y servicios.

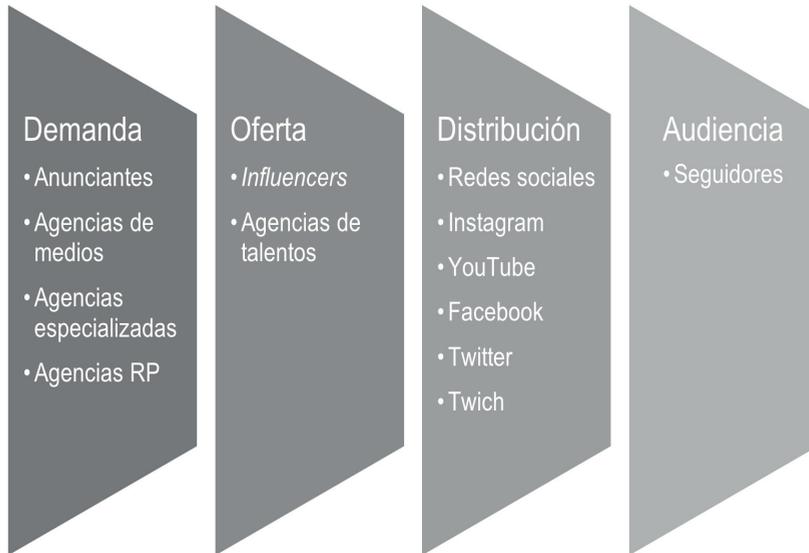
Puede que no actúen directamente con el *influencer*, sino que es común que contacten con una agencia de medios que actúa como intermediaria y que, a su vez, puede operar directamente el *influencer*, o indirectamente a través del representante de este último.

- *Agencias de medios.* Aquellas que diseñan y desarrollan campañas publicitarias y campañas de marketing de *influencers* como un medio más dentro de sus servicios para un anunciante.

¹⁶ IAB Spain, «Libro Blanco sobre el Marketing de *influencers*», noviembre de 2019, pp. 16-18.

- *Agencias especializadas*. Aquellas agencias dedicadas al marketing de contenidos y que ofrecen soluciones integrales de comunicación a los anunciantes en este ámbito.

Gráficamente, podemos clasificar a todos estos agentes conforme muestra el siguiente esquema:

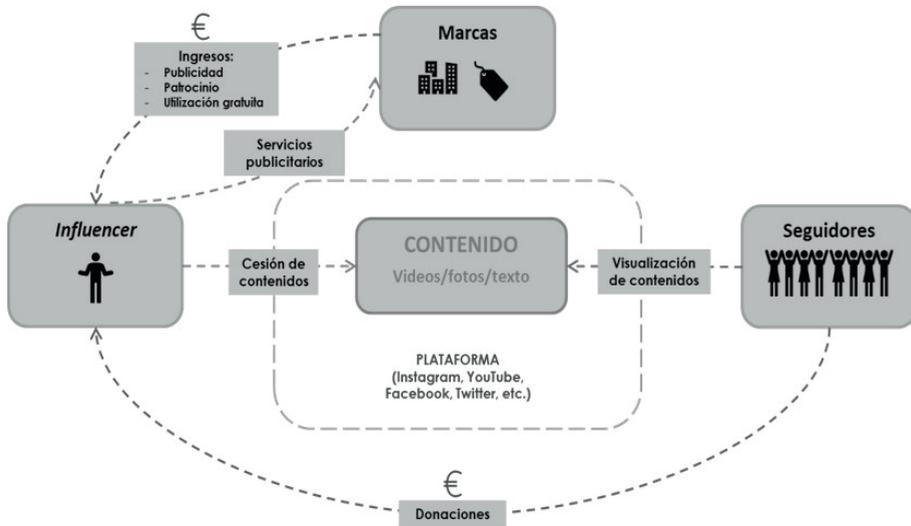


III. MODELO DE NEGOCIO Y FUENTES DE INGRESOS DE LOS *INFLUENCERS*

1. Modelo de negocio genérico

Como se ha anticipado, el interés de los usuarios por los contenidos publicados por *influencers*, la capacidad de estos para condicionar las decisiones de compra de sus seguidores y la saturación de los canales de publicidad digital tradicionales, han llevado a las marcas a negociar contratos con *influencers* para que estos los incorporen a sus contenidos y recomienden, directa o indirectamente, sus productos o servicios.

Como consecuencia de estos contratos, las marcas satisfacen una contraprestación a los *influencers* por su actividad publicitaria, tal y como puede verse representado en el siguiente esquema:



Sin embargo, y aun cuando pueda ser la más relevante, no es esta la única fuente de renta. En términos genéricos cabe identificar las siguientes fuentes de ingresos percibidos los *influencers*:

- a) Ingresos obtenidos a través de la propia plataforma por los anuncios superpuestos a la hora de acceder al contenido del *influencer*.
- b) Publicidad y patrocinios de marcas terceras: contraprestación satisfecha por las marcas por la publicidad colocada en los contenidos creados y compartidos o en la promoción efectuada por el propio *influencer*.
- c) Marketing de afiliados: comisiones por las ventas de productos promocionados.
- d) Suscripciones a sus canales.
- e) Donativos abonados por sus seguidores.
- f) Regalos, remuneraciones en especie y utilización gratuita de bienes y servicios.
- g) Otros: como puede ser la comercialización de productos digitales (ebooks, cursos, software, Apps, informes/análisis, etc.) o productos físicos, eventos temáticos, workshops, eventos online, webinars, etc.¹⁷.

¹⁷ LÓPEZ ALBÁN, G. P., «La tributación de los *influencers*», en *Derecho y Nuevas Tecnologías, el Impacto de una nueva Era*, editorial Themis, Lima (Perú), agosto 2019.

Una vez identificadas las principales fuentes de ingresos que, de forma genérica, obtienen los *influencers*, pasamos a continuación a describir de forma más pormenorizada el caso particular de los *instagramers* y los *youtubers*. En concreto, analizaremos los distintos medios que se utilizan para monetizar las cuentas de las dos redes sociales más significativas: Instagram y YouTube.

2. Monetización de una cuenta de Instagram

Instagram es una red social propiedad de Facebook, cuya forma de utilización predominante es mediante una aplicación para teléfonos móviles y tablets.

Un usuario de Instagram se da de alta en la red social, creando una nueva cuenta con su nombre de usuario particular, y en la misma puede, principalmente:

a) Crear contenido, a través de publicaciones en el «*feed*» o tablero principal de cada usuario de Instagram, «*stories*» (vídeos cortos, de menos de 15 segundos), vídeos «*reels*» (vídeos también cortos, pero más opciones de formato) o vídeos largos, publicados en *feed* el usuario de Instagram.

b) Visualizar contenido, en formato fotografía, vídeo o texto, de otros usuarios de Instagram que tengan la cuenta pública¹⁸.

c) Interactuar con otros usuarios de Instagram y su contenido, a través de mensajes privados y mediante comentarios y «*likes*» en las publicaciones de sus *feeds*.

Los usuarios de Instagram, en lugar de pagar por su uso, aceptan que Instagram les pueda mostrar publicidad de las empresas y organizaciones que pagan a Facebook por promocionarse. Así pues, Facebook utiliza los datos personales de los usuarios, tales como la información sobre su actividad e intereses, para mostrar a los usuarios de Instagram los anuncios que pueden resultarles más relevantes¹⁹. Habitualmente, en el Instagram de los usuarios se muestran publicaciones que figuran como «patrocinadas» (tanto en el *feed* o tablero como en los *stories*). Dichas publicaciones patrocinadas provienen de las entidades que han pagado a Facebook para realizar la promoción.

La figura del *influencer* en Instagram se ha desarrollado enormemente a lo largo de los últimos años. En Instagram, un *influencer* se mide, principalmente, por su número de seguidores, pero también resulta muy relevante la interacción que tengan los usuarios con su contenido, esto es, los comentarios y número de *likes* que sus publicaciones reciben.

¹⁸ Existen cuentas de Instagram públicas, en las cuales todo el mundo puede ver el contenido y comunicarse con el usuario; y privadas, en las cuales el usuario debe aceptar una solicitud previa para que otros usuarios puedan visualizar el contenido y comunicarse con el usuario.

¹⁹ Instagram. Condiciones de Uso. Recuperado de: <https://www.facebook.com/help/instagram/581066165581870>

Las formas a través de las cuales un *influencer* puede obtener ingresos a través de la explotación de su cuenta de Instagram y del contenido que sube a dicha plataforma son, primordialmente, las siguientes:²⁰

a) *Publicación de contenido promocional*. Una empresa acuerda con un *influencer* la publicación de contenido en su *feed* o *stories*, publicitando directamente una marca, producto o servicio concreto. La empresa y el *influencer* acuerdan, habitualmente, un importe fijo por publicación o un número determinado de publicaciones. Es muy habitual que la empresa también «regale» al *influencer* el producto o servicio que está patrocinando en la publicación. La publicación también puede incluir un análisis o tutorial de uso de un producto (*product placement*) o *merchandising* de productos, mostrando, por ejemplo, la ropa de una marca determinada.

b) *Marketing de afiliados*. El *influencer* se convierte en «embajador» de una marca de productos determinada, y publicita los mismos a través del contenido que sube a su *feed*, recomendado su compra utilizando un código concreto (pudiendo incluir descuentos), incluso indicando enlaces directos al producto promocionado. Las empresas que contratan estos servicios a *influencers* les remuneran por el número de veces que un usuario utiliza en enlace o código referenciado por el *influencer*.

c) *Asistencia a eventos patrocinados por la marca*. El *influencer* percibe una retribución por asistir a un evento físico promocional de una empresa, con el objetivo de aumentar la afluencia al mismo.

d) *Realización de sorteos*. Una empresa acuerda con un *influencer* el sorteo de un producto o servicio determinado.

e) *Vender productos o servicios*. Existen *influencers* que, directamente, proceden a publicitar sus propios productos, marcas o servicios, por ejemplo, el *influencer* que crea una línea de cosméticos y realiza publicaciones y vídeos utilizando sus productos. La remuneración que obtienen los *influencers* no es directa, sino que están elaborando publicidad para su propia empresa.

f) *Vender sus fotos a un banco de imágenes*. El *influencer* recibirá una retribución directa por cada fotografía vendida.

Así pues, los *influencers* pueden obtener ingresos ya sea de forma dineraria o en especie, como pueden ser regalos de las marcas, productos para prueba y utilización en sus publicaciones, viajes de colaboración pagados, prendas de ropa, etc.

²⁰ CARDONA, L., «Cómo hacer crecer tu cuenta, monetizar y ganar dinero con Instagram 2021», *Blog Cyberclick* [en línea], 9 marzo 2021 [fecha de consulta: 1 mayo 2021]. Disponible en: <https://www.cyberclick.es/numerical-blog/como-hacer-crecer-y-monetizar-tu-cuenta-de-instagram-en-7-pasos>

3. Monetización de una cuenta de YouTube

YouTube es una plataforma, utilizada en ordenadores y mediante una aplicación para dispositivos móviles, en la cual el contenido predominante son los vídeos de larga duración. No es necesario inscribirse como usuario para poder visualizar los vídeos de los usuarios que suben contenido a la plataforma.

Sin embargo, un usuario se da de alta en YouTube creando su «canal» para, principalmente, acceder a otras muchas funciones de la plataforma, como dar a «me gusta» a los vídeos, suscribirse a canales, crear una lista de reproducciones o ver el historial de vídeos reproducidos²¹.

El usuario también puede subir vídeos a su canal de YouTube. Un *youtuber* o *influencer* de YouTube es aquel usuario que tiene cierta entidad, un número elevado de visualizaciones de sus vídeos y suscriptores de su canal.

El modo de percibir ingresos por parte de los *youtubers* se solicita mediante la participación en el «Programa para *partners de YouTube*» esto permite «monetizar» el contenido. Para formar parte de dicho programa, existen una serie de requisitos mínimos a cumplir²²:

- a) Deben tener más de 4000 horas de visualización en los últimos 12 meses en sus vídeos.
- b) Contar con más de 1000 suscriptores en su canal.
- c) Tener una cuenta de AdSense vinculada.

(i) Ingresos obtenidos de la plataforma (Programa para partners)

Dentro del «programa para *partners de YouTube*» hay distintas vías a través de las cuales un *youtuber* puede obtener ingresos²³:

- a) *Ingresos por publicidad a través de Google Ads y AdSense procedentes de anuncios superpuestos a la hora de reproducir contenido del canal del youtuber*²⁴. Si el *youtuber* habilita la monetización en el canal, puede activar los anuncios en

²¹ Crear una cuenta en YouTube. Recuperado de: https://support.google.com/youtube/answer/161805?hl=es&ref_topic=9267674

²² Google. Descripción general y requisitos del Programa para Partners de YouTube. Recuperado de <https://support.google.com/youtube/answer/72851?hl=es>

²³ Google. ¿Cómo ganar dinero en YouTube? Recuperado de <https://support.google.com/youtube/answer/72857?hl=es->

²⁴ Google. Términos del Servicio online de AdSense. Recuperado de <https://www.google.com/adsense/new/localized-terms?gsessionid=HpuvTMq49MXr3mZVXC2gMW4ObscUI-vE-bT68ox5Z9xU>

sus vídeos y conseguir ingresos con ellos. Los anuncios se publican a través de la subasta de AdSense, Google Ad Manager y otras fuentes de ventas de YouTube.

El *youtuber* recibirá un pago relacionado con la cantidad de clics válidos en los anuncios mostrados en su canal, la cantidad de impresiones válidas de los anuncios mostrados en su canal, página web u otros eventos válidos realizados en relación con la visualización de dichos anuncios. El acuerdo para *partners* no recoge ninguna garantía sobre cuántos ingresos se obtendrán, sino que los ingresos se generan en función del reparto de los ingresos por publicidad cuando un usuario ve el vídeo. Cuantas más veces se reproduzca, mayores pueden ser los ingresos para el *youtuber*.

Los anunciantes de Google Ads (empresas terceras que desean publicitar sus productos o servicios) realizan una puja en subasta para que sus anuncios se muestren en distintos canales de *youtubers*. La subasta se utiliza para determinar el precio que un anunciante está dispuesto a pagar por cada clic en sus anuncios o por impresiones publicadas en las páginas de AdSense.

b) *Miembros del canal*. Los miembros que se suscriban al canal del *youtuber* realizan pagos mensuales a cambio de ventajas especiales.

c) *Escaparate de merchandising*. Los fans pueden buscar y comprar artículos oficiales de la marca del *youtuber*.

d) *Super Chat y Super Stickers*. Son pagos que realizan los fans para que sus mensajes destaquen en el chat directo de las emisiones del *youtuber*. YouTube Premium: el *youtuber* obtiene parte de la cuota de suscripción de los miembros de YouTube Premium cuando vean su contenido.

En cuanto a la forma de percepción de los pagos, a menos que el *youtuber* forme parte de una red multicanal («MCN»), todos los pagos se emiten a través de su cuenta de AdSense cuando se determinan los ingresos finales.

Por último, resulta destacable que, en el contrato que el *youtuber* firma para activar la monetización del canal, se plasma específicamente que dicho *youtuber* es responsable de todos los impuestos (si los hubiese) asociados con cualquier remuneración que perciba, distintos de los impuestos basados en las ganancias netas de Google (esto es, el Impuesto sobre Sociedades que pagará Google en la jurisdicción que se trate).

(ii) Ingresos obtenidos de otras fuentes

Por otro lado, un *youtuber* puede obtener ingresos fuera del programa de *partners*, de forma muy similar a los ingresos que obtienen los *influencers* de Instagram. Entre otras formas de obtención de ingresos, encontramos las siguientes:

a) *Contenido promocional de empresas anunciantes*²⁵. Los vídeos de un *youtuber* pueden incluir colocaciones de productos o recomendaciones de productos pagadas directamente por empresas a las que los *youtubers* prestan servicios de publicidad sin intermediación de YouTube. En esta tipología de servicios, resulta obligatorio que el *youtuber* informe sobre ello tanto a los espectadores de los vídeos como a YouTube, incluyendo la etiqueta de (“Contenido Promocional”). Existen diferentes tipologías: un patrocinio directo de un producto o servicio, hablando del mismo durante el vídeo; análisis de un producto o tutorial de uso (*product placement*), *merchandising* de productos, colaboraciones en eventos para aumentar la audiencia, etc.²⁶.

b) *Marketing de afiliación*. El *youtuber* publicita productos o servicios de una marca determinada, aportando a los usuarios que visualicen su contenido un enlace o un código de referencia para utilizar en la compra de dichos productos o servicios. De esta forma, la empresa sabrá de qué *youtuber* vendrán los compradores o potenciales compradores de sus productos o servicios, y podrá remunerar al *youtuber* por ello²⁷.

c) *Crowdfunding vía Patreon*. Se trata de un espacio de financiación a través del cual los usuarios optan por remunerar directamente al *youtuber*, pudiendo obtener ventajas determinadas (por ejemplo, actualizaciones o contenido concreto solo para ellos). El *youtuber* debe haberse inscrito en el programa de Patreon, y esta empresa obtendría un porcentaje de los ingresos que el *youtuber* reciba de los usuarios que opten por esta vía²⁸.

Cabe destacar que, del mismo modo que los *influencers*, los *youtubers* obtienen remuneración de forma dineraria y en especie, como pueden ser regalos de las marcas, productos para prueba y utilización en sus publicaciones, viajes de colaboración pagados, prendas de ropa, etc.

(iii) *El papel de las redes multicanal (Multi-Channel Networks o MNC)*²⁹

Las MNC por lo general, entidades que asesoran técnica y comercialmente al *youtuber*, facilitando su salto cualitativo hacia la profesionalización. Actúan como proveedores de servicios terceros que están asociados a varios canales de YouTube para ofrecer servicios como desarrollo de la audiencia, programación de conteni-

²⁵ Google. Información general sobre la política de anuncios. Recuperado de https://support.google.com/youtube/answer/188570?hl=es&ref_topic=9257895

²⁶ LÓPEZ, B., «Cómo ganar dinero en YouTube —Las 7 mejores fórmulas», blog *ciudadano2cero* [en línea], 17 enero 2021 [fecha de consulta: 1 mayo 2021]. Disponible en: <https://www.ciudadano2cero.com/como-ganar-dinero-en-youtube/>

²⁷ LÓPEZ, B., «Cómo ganar dinero en YouTube —Las 7 mejores fórmulas» *op. cit.*

²⁸ Patreon. Recuperado de: <https://www.patreon.com/es-ES>.

²⁹ Google. Descripción general de las redes multicanal (MNC) para creadores de YouTube. Recuperado de: <https://support.google.com/youtube/answer/2737059?hl=es>

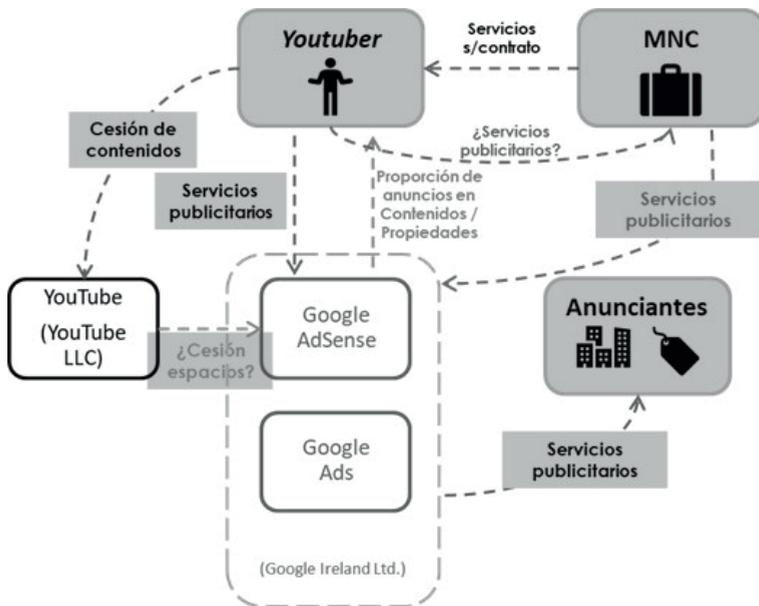
dos, colaboraciones con creadores, gestión de derechos digitales, monetización y ventas, etc.

Unirse a una MCN no afecta en absoluto a la cuantificación de los ingresos que generen los vídeos, que se mantiene exactamente igual.

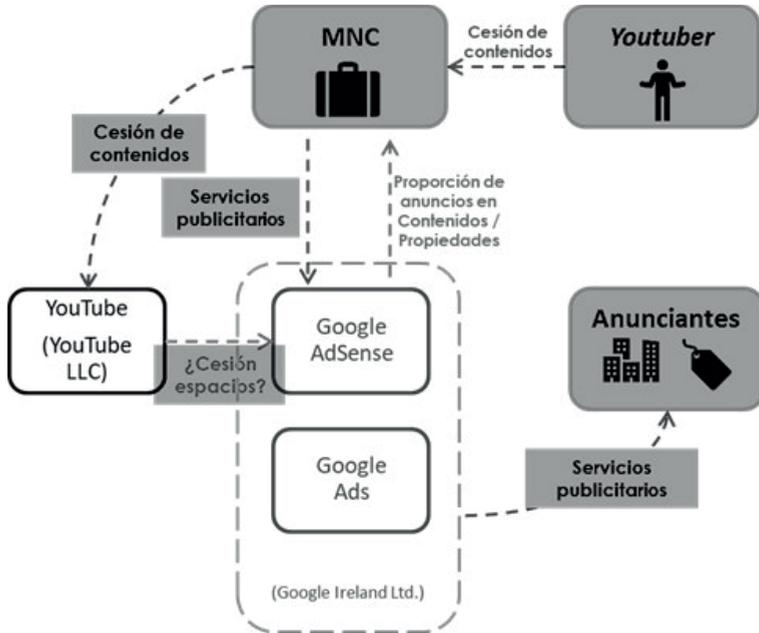
Los ingresos pasan por la cuenta que la MCN tiene en YouTube, y es ella la que paga al *youtuber* descontando un porcentaje acordado de participación en los ingresos por los servicios prestados. Fiscalmente, esto puede afectar a la calificación de las rentas, como veremos más adelante.

Podemos encontrar 2 modalidades:

Canal afiliado a MNC. La MNC presta servicios al *youtuber* (asesoría técnica y comercial, entre otros), por lo cual cobra un porcentaje de los ingresos del *youtuber*. El *youtuber* cede por sí mismo el contenido a YouTube como plataforma, y presta servicios publicitarios en las mismas condiciones que un *youtuber* sin MNC.



Canal operado por MNC. MNC dispone de los derechos y asumen toda la responsabilidad sobre el contenido del canal de YouTube, además de gestionar los canales, actuando como una suerte de «intermediario» entre YouTube, Google AdSense y el *youtuber*. El *youtuber* cede todo el contenido a la MNC, y recibe los ingresos de esta, por lo que no interactúa directamente con la plataforma ni con Google AdSense.



4. Importancia cuantitativa

Una vez repasadas las fuentes genéricas de ingresos de los *influencers*, no queremos pasar a analizar su tributación sin antes hacer una breve referencia a la importancia cuantitativa de este sector. Esta importancia se pone de manifiesto en un doble ámbito (i) atendiendo al tamaño de mercado del marketing de *influencers* y a sus indicadores de crecimiento y (ii) haciendo una breve referencia al volumen de ingresos obtenidos por los *influencers* más exitosos.

a) *Tamaño del mercado*. De conformidad con el informe «*The State of influencer Marketing 2021: Benchmark Report*» efectuado por la plataforma *influencer Marketing Hub*³⁰, el tamaño de mercado estimado de la industria a nivel global en el ejercicio 2021 asciende a 13 800 millones de dólares. Pero es que, además, es importante tener en cuenta (i) el crecimiento de dicho mercado desde el 2016, pasando de 1700 millones de dólares en 2016 a 13 800 millones de dólares en 2021 y (ii) que dicho crecimiento ha continuado produciéndose a pesar de la crisis de la COVID-19, en la medida en que el tamaño del mercado ha pasado de 6500 millones en 2019 a 13 800 millones estimados para 2021.

³⁰ «*Influencer Marketing Benchmark Report*» efectuado por la plataforma *influencer Marketing Hub*, al que se puede acceder por medio del siguiente enlace: <https://influencermarketinghub.com/influencer-marketing-benchmark-report-2021/>

Otro indicador muy llamativo que nos otorga una idea del auge del sector es el número de nuevas plataformas y agencias enfocadas en el marketing de *influencers* que han ido apareciendo en el mercado. En este sentido, de 335 plataformas o intermediarios en 2016, se ha pasado a 1120 en 2019 y a 1360 en 2021, lo cual supone la incorporación al mercado de 380 nuevas plataformas y agencias enfocadas en marketing de *influencers* durante los últimos 12 meses.

b) La otra vertiente de este auge del sector es el *volumen de ingresos que puede llegar a percibir un influencer de éxito*. Según Forbes, los 5 *youtubers* con más ingresos de 2020 del mundo obtuvieron 116 millones de dólares de ingresos en conjunto. Entre los *youtubers* más exitosos podemos destacar³¹:

- Ryan Kaji, *youtuber* de tan solo nueve años que crea vídeos sobre diversas materias (experimentos científicos caseros, cuentacuentos en familia, y reseñas de juguetes, entre otros). Figura en el primer puesto de *youtubers* con 41,7 millones de suscriptores en YouTube e ingresó en 2020 aproximadamente 29,5 millones de dólares.
- Mr. Beast (Jimmy Donaldson), con vídeos de acrobacias y humor, ostenta el segundo puesto de *youtubers* con 47,8 millones de suscriptores en YouTube, obtuvo en 2020 unas ganancias estimadas en 24 millones de dólares.
- Dude Perfect, una cuenta creada por cinco hermanos en la que suben vídeos de acrobacias figura en tercer lugar, con 57,5 millones de suscriptores en YouTube y unos ingresos de 23 millones de dólares.
- Rhett and Link, creado por dos veteranos de YouTube, están en cuarto lugar con 41,8 millones de suscriptores y una facturación de 20 millones de dólares.
- Markiplier (Mark Fischbach), ocupa el quinto lugar, publicando análisis de videojuegos. Cuenta con 27,8 millones de suscriptores e ingresó en 2020 aproximadamente 19,5 millones de dólares.

Por otro lado, según Forbes, los 5 *instagramers* con más ingresos de 2020 a nivel mundial del mundo obtuvieron casi 106 millones de dólares de ingresos en conjunto. Entre los *instagramers* más exitosos a nivel mundial, encontramos a los siguientes, por orden de mayor a menor facturación media anual en dólares: Cristiano Ronaldo (47,8 millones); Lionel Messi (23,3 millones); Kendal Jenner (15,9 millones); David Beckham (10,7 millones) y Selena Gomez (8 millones).

³¹ Recuperado de FORBES, «The Highest-Paid YouTube Stars Of 2020». Disponible en: <https://www.forbes.com/sites/maddieberg/2020/12/18/the-highest-paid-youtube-stars-of-2020/?sh=73fe9d76e508>

No cabe duda de que nos encontramos ante un sector con una creciente importancia cuantitativa y que, por lo tanto, no puede pasar desapercibido desde el punto de vista fiscal. Sobre todo, si tenemos en cuenta el elevado importe de ingresos obtenidos por algunos de los *influencers* con más éxito en el mercado.

Por ello, pasamos a continuación a analizar cómo tributan dichos ingresos en el ámbito de la imposición local (apartado cuarto), la imposición directa (apartados 5 y 6) y la imposición indirecta (apartado 8), para finalizar haciendo referencia a cuestiones conflictivas relativas a la tributación de dichos ingresos.

IV. TRIBUTACIÓN LOCAL DE LOS *INFLUENCERS*: IMPUESTO SOBRE ACTIVIDADES ECONÓMICAS (IAE) Y OBLIGACIONES CENSALES

Aunque, como veremos, la imposición local puede no tener relevancia en términos cuantitativos³², consideramos conveniente comenzar abordando las obligaciones censales y la tributación en el IAE por las implicaciones que se pueden desplegar posteriormente en la imposición directa.

El artículo 78, apartado 1, del 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 (en adelante, «TRLRHL»), establece que el hecho imponible del Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE) está constituido por «*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*».

De la definición legal que se acaba de reproducir, cabe realizar las dos siguientes consideraciones:

a) En primer lugar, que el hecho imponible se realiza por el mero ejercicio de cualquier actividad económica. De esta forma, es suficiente con un solo acto de realización de una actividad económica para que se produzca el supuesto de hecho gravado por el IAE, lo que, en la práctica, excluye la habitualidad en el ejercicio de la actividad como requisito indispensable para estar gravado por este impuesto.

b) En segundo lugar, que el hecho imponible del impuesto se realiza con independencia de que exista o no lucro en el ejercicio de la actividad, e, incluso, con independencia de que exista o no ánimo de lucro.

³² Siempre que la actividad económica se realice por parte de una persona física (que estará exenta de IAE). En caso de que se lleve a cabo a través de una sociedad, habrá que ver si supera los umbrales establecidos por la norma, y, en todo caso, las cuantías de este impuesto no supondrán un importe relevante.

Por su parte, el artículo 79, apartado 1, del mismo texto legal, delimita el ámbito de aplicación del impuesto en los siguientes términos: «*Se considera que una actividad se ejerce con carácter empresarial, profesional o artístico, 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*».

En esta misma línea se pronuncian las reglas 2ª y 3ª.1 de la Instrucción para la aplicación de las Tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas, aprobadas por el Real Decreto Legislativo 1175/1990.

Sobre la base de lo anterior, la actividad de los *influencers* se entenderá incluida dentro del hecho imponible del IAE en la medida en que los mismos ordenan medios (como puede ser, el ordenador, el móvil o las cámaras a través de las que graban sus vídeos) por su cuenta con la clara finalidad de intervenir en la difusión de los contenidos. Así ha sido confirmado por la DGT, entre otras, en su consulta V0992-16³³, en la cual establece expresamente lo siguiente: «*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*».

Resulta evidente, por tanto, que los *influencers* realizan el hecho imponible gravado por el IAE. Sin embargo, debe tenerse en cuenta que el artículo 82.1.C del TRLRHL establece que están exentos del IAE:

- a) Las personas físicas.
- b) Los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades³⁴ que tengan un importe neto de la cifra de negocios (INC�) inferior a 1 000 000 de euros.

En consecuencia, en la mayoría de los casos, los *influencers* estarán sujetos pero exentos del IAE, bien por ser personas físicas, bien por no superar el umbral de 1 000 000 de euros de INC� en caso de ejercer la actividad a través de una so-

³³ En esta misma línea, cabe destacar las contestaciones a la consultas de la DGT V0992-16 de 14 de marzo, V2728-17 de 25 de octubre y V3078-17 de 23 de noviembre.

³⁴ Personas jurídicas, sociedades civiles y entidades del artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria («LGT») (herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades que, carentes de personalidad jurídica, constituyan una unidad económica o un patrimonio separado susceptibles de imposición) residentes en España.

ciudad³⁵. No obstante, aun cuando no deban tributar por este impuesto, ello no les exime de tener que cumplir con las obligaciones formales asociadas a la sujeción de su actividad al IAE, de forma que los *influencers* (o, en su caso, sus sociedades) deberán presentar su declaración de alta del IAE y en el censo de empresarios o profesionales, a través de los correspondientes modelos 036 y 840.

Sentado lo anterior, debe hacerse una última referencia a la clasificación a efectos del IAE del tipo de actividad desarrollada por los *influencers* entre actividad empresarial profesional o artística. Sobre este particular, cabe destacar que la Administración tributaria se decanta por considerar, a efectos del IAE que la naturaleza de esta actividad económica es empresarial y no profesional. En concreto:

a) En la consulta V0992-16, la DGT establece expresamente que por las actividades realizadas por el consultante (consistentes en la realización de vídeos para su posterior descarga en un canal de YouTube, así como la colocación de publicidad en dicho canal), el mismo debe darse de alta en los siguientes epígrafes de la sección primera de las tarifas:

- Epígrafe 961.1, «*Producción de películas cinematográficas (incluso vídeos)*». Esta actividad faculta para la venta, reproducción y alquiler de las películas producidas (incluso vídeos), comprendiendo cualquier actividad relacionada con la producción.
- En el grupo 844, «*Servicios de publicidad, relaciones públicas y similares*», por la difusión de publicidad.

Nótese que en esta sección primera se encuentran clasificadas las actividades empresariales, estando destinadas la sección segunda y la sección tercera a las actividades profesionales y artísticas respectivamente, por lo que la DGT al indicar dichos epígrafes de la sección primera confirma su naturaleza de actividades empresariales.

b) En la consulta V3078-17, la DGT analiza la tributación que corresponde a los socios en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante «IRPF») por los servicios prestados a la sociedad cuyo objeto principal es la creación de vídeos y contenido para subirlos a redes sociales, percibiendo ingresos por la inserción de anuncios publicitarios en dichos vídeos. Pues bien, a la hora de determinar si les resulta de aplicación la regla especial de las sociedades profesionales del artículo 27 de la LIRPF, la DGT niega expresamente el carácter profesional de este tipo de actividades en los siguientes términos: «*En el presente caso, las actividades que constituyen el objeto de la sociedad y que los socios desarrollan no tienen la naturaleza de actividades profesionales en los términos establecidos en el párrafo tercero del artículo 27.1 de la LIRPF antes reproducido, por lo que no le sería de aplicación dicho párrafo*».

³⁵ Nótese que en caso de que se supere el citado umbral, las sociedades sí deberán satisfacer la cuota correspondiente de IAE.

Recordemos que la actividad de la sociedad es la actividad propia de los *influencers*, en tanto que se dedicaba a crear vídeos y contenido audiovisual para difundirlos en redes sociales, recibiendo ingresos en contraprestación por los servicios de publicidad prestados a marcas terceras y anunciantes.

Dicho lo anterior, debe matizarse que la clasificación de estas actividades como actividades empresariales no está exenta de crítica. Es cierto, que si tratamos de localizar una rúbrica en la Sección Segunda de las tarifas del IAE de actividades profesionales, no encontramos un epígrafe cuyo descriptivo encaje con la actividad de los *influencers* más allá que la última y residual agrupación 89 «*Otros profesionales relacionados con los servicios a los que se refiere esta división*»³⁶, pero tampoco debemos olvidar que estas tarifas están reguladas por un Real Decreto Legislativo del año 1990, y, en consecuencia, no están adaptadas a la realidad de la economía digital.

En este sentido, sobre este particular PÉREZ POMBO³⁷ ha manifestado lo siguiente: «*En cualquier caso, creo que existe una amplia casuística pendiente aún de concreción. En efecto, la creación de contenido original, con derechos de autor y propiedad intelectual, debería encuadrarse más bien dentro de las actividades artísticas (Sección 3ª de las Tarifas del IAE), sin perjuicio de la obtención de ingresos por su explotación económica. La realidad es que mantenemos unas Tarifas del IAE ancladas a finales del Siglo XX, absolutamente obsoletas, incapaces de dar respuesta y cabida a las nuevas realidades económicas*».

Debemos mencionar también la opinión de TORIBIO BERNÁRDEZ³⁸, que matiza que la clasificación como actividades empresariales efectuada por la Administración tributaria tiene más sentido para las personas jurídicas, pero surgen más dudas en el caso de las personas físicas. En concreto, este autor establece lo siguiente:

«*Dejando aparcada la atención a la Sección Tercera de las actividades artísticas, a las que nos referiremos enseguida, más propicia parece la inserción en alguno de los grupos de la Sección Primera dedicada a las actividades empresariales, donde encontramos referencias que nos pueden resultar válidas a la producción de vídeos. Pero a pesar de esa cercanía temática, nos parece que la Sección Primera resulta adecuada con claridad en el caso de que la actividad del youtuber se canalizara a través de una persona jurídica, y así lo ha certificado la Dirección General de Tributos (34), sosteniendo que una sociedad de este tipo ha de darse de alta en el epígrafe 961.1 de la Sección Primera, “Producción de películas ci-*

³⁶ División 8 que ya tiene un marcado carácter residual al titularse «*Profesiones no relacionadas con otros servicios*».

³⁷ PÉREZ POMBO, E., «Fiscalidad de los “*influencers*”, “*instagramers*”, “*youtubers*” y demás hierbas» en *fiscalblog.es* [en línea], diciembre de 2019 [fecha de consulta: 1 mayo 2021]. Disponible en: <http://fiscalblog.es/?p=5196>

³⁸ TORIBIO BERNÁRDEZ, L., «La fiscalidad de los ingresos que surgen por el uso de redes sociales y páginas web gratuitas (en un contexto de revisión de los impuestos sobre las grandes empresas de la economía digital)», *Revista Carta Tributaria*, Revista de Opinión, n.º 52 /2019, pp. 13-14.

nematográficas (incluso videos)”, en cuya nota adjunta se explica que tal epígrafe faculta para la venta, reproducción y alquiler de las películas producidas (incluso videos), “comprendiendo cualquier actividad relacionada con la producción”. Pero no estamos seguros de si se trata de la calificación adecuada cuando se trata de actividades desarrolladas directamente por la persona física».

Nosotros compartimos las dos reflexiones anteriores, pero es cierto que, hoy en día, los únicos pronunciamientos de los que tenemos constancia de la DGT confirman expresamente que, a efectos de IAE, este tipo de actividades deben clasificarse como actividades empresariales y no como actividades profesionales o artísticas, debiendo acudir a los epígrafes de la sección primera de las tarifas anteriormente señalados.

Más allá del epígrafe concreto a incluir en las declaraciones de alta en el censo de empresarios o profesionales a efectos del IAE este encuadramiento de la actividad de los *influencers* como actividad empresarial (y no como actividad profesional o artística) puede tener importantes consecuencias en el ámbito de la imposición directa. En concreto, esta calificación puede afectar a la obligación o no de practicar las correspondientes retenciones a cuenta del IRPF, a su calificación a efectos de tributación en el ámbito del IRNR o a la aplicación o no de determinadas reglas especiales de operaciones vinculadas en el IRPF, tal y como pasamos a analizar en los siguientes apartados.

V. TRIBUTACIÓN DIRECTA EN EL IRPF DE LOS *INFLUENCERS* RESIDENTES EN ESPAÑA

En lo que se refiere a la tributación directa de las rentas obtenidas por los *influencers* como personas físicas, debemos diferenciar los dos siguientes escenarios, en función de la residencia fiscal del perceptor de los rendimientos:

- a) Tributación en el IRPF de los *influencers* residentes fiscales en España.
- b) Tributación en el Impuesto sobre la Renta de No Residentes (en adelante «IRNR») de los *influencers* con residencia fiscal en el extranjero.

En este apartado quinto del artículo analizaremos de forma detallada el primero de los casos anteriores, esto es, la tributación en el IRPF de las principales rentas que puede obtener un *influencer* residente a efectos fiscales en España. En el mismo, atendiendo a las particularidades de la actividad de los *influencers*, se hará especial referencia a (i) la calificación de las rentas a efectos del IRPF (ii) la cuantificación de dichas rentas y (iii) la obligación de practicar retenciones a cuenta por este Impuesto, aspecto que, como veremos, puede resultar conflictivo. Posteriormente, en el apartado sexto, abordaremos la tributación en el ámbito internacional de *influencers* no residentes.

1. Calificación de la renta a efectos de IRPF

Las rentas obtenidas por un *influencer* residente en España en los términos establecidos en el artículo 9 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»), tributarán en este territorio por el IRPF debiendo calificar esta renta a los efectos de este impuesto.

El artículo 27.1 de la LIRPF define los rendimientos de actividades económicas de la siguiente forma:

«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 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».

De acuerdo con la redacción de este artículo para que una actividad sea considerada como económica a efectos del IRPF deben concurrir los dos siguientes requisitos:

a) Un elemento objetivo, que es la existencia de una organización autónoma de medios de producción o de recursos humanos. En este punto es fundamental que la persona física actúe por cuenta propia a la hora de ordenar dichos medios y recursos³⁹.

b) Un elemento subjetivo, que consiste en que dicha ordenación de medios y recursos se realice con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.

Como regla general, estos dos requisitos concurren en la actividad de la mayoría de los *influencers*, dado que:

a) La creación, edición, producción y difusión de contenidos en las redes sociales requiere de la ordenación de una serie de medios para su realización, tanto humanos (el propio *influencer*) como técnicos y materiales (como se ha anticipado, los *influencers* deberán contar con smartphones, ordenadores, webcams, software de edición de vídeos y fotografías, micrófonos, cámaras y resto de equipos técnicos), cumpliéndose el primer requisito objetivo de ordenación por cuenta propia de factores.

³⁹ Rasgo que lo diferencia, fundamentalmente, de las rentas del trabajo.

b) Los *influencers* tienen un evidente propósito de intervenir y participar en el mercado de consumo audiovisual y del entretenimiento a través de su actividad en las redes sociales. Cuestión distinta es el caso de aquellos usuarios que de forma ocasional o por simple diversión cuelgan en las redes alguno de estos contenidos, pero esta intencionalidad concurre en la práctica totalidad de los *influencers* si atendemos a su participación de forma constante y recurrente en las redes sociales.

Como bien indica TORIBIO BERNÁRDEZ⁴⁰, en el caso particular de los *youtubers* esta finalidad es aún más evidente en tanto que «*el hecho de que en YouTube sea necesaria una petición del interesado y el cumplimiento de una serie de condiciones, para comenzar a generar ingresos (la solicitud de “monetización”), nos da una pista relevante sobre la presencia consustancial del elemento finalista, la intención de intervenir en el mercado*».

En consecuencia, las rentas obtenidas por los *influencers* se calificarán, como regla general, como rendimientos de actividades económicas a efectos del IRPF, integrándose en la base imponible general del impuesto y tributando conforme a la escala general de gravamen (con tipos progresivos hasta un tipo marginal del 45,5% en Madrid o 50% en Cataluña).

Esta calificación ha sido confirmada por parte de la DGT, entre otras en sus contestaciones a las consultas vinculantes V0992-16 de 14 de marzo de 2016, V3078-17 de 23 de noviembre de 2017, V0177-19 de 18 de enero de 2019 y V2608-19 de 24 de septiembre de 2019. A título de ejemplo, cabe destacar lo establecido por este Centro Directivo en la consulta V2608-19, en la cual establece lo siguiente:

«*Conforme con ambas definiciones, los rendimientos que pueda obtener el consultante por la prestación de servicios de publicidad mediante la cesión de espacios para inserciones publicitarias en sus blogs de Internet constituyen rendimientos de actividades económicas, pues responden al concepto que de estos rendimientos recoge el apartado 1 del artículo 27 de la Ley del Impuesto*».

Partiendo de la regla general anterior, debemos matizar que existen determinados casos excepcionales en los que las rentas obtenidas por estos *influencers* podrían clasificarse en otra categoría de rentas. En concreto, cabe destacar los tres siguientes supuestos:

a) Calificación como rendimientos del capital mobiliario («RCM») por la cesión de derechos de imagen. El artículo 25.4.d) de la LIRPF establece que tendrán la calificación de 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*».

⁴⁰ TORIBIO BERNÁRDEZ, L., «La fiscalidad de los ingresos que surgen por el uso de redes sociales y páginas web gratuitas (en un contexto de revisión de los impuestos sobre las grandes empresas de la economía digital)», *Revista Carta Tributaria*, Revista de Opinión, n.º 52 /2019, p. 10.

Puede ocurrir que un *influencer*, además de ceder los derechos de explotación sobre sus contenidos, ceda contractualmente la explotación de su propia imagen⁴¹. En estos casos, podría calificarse la renta como rendimientos de capital mobiliario, pero única y exclusivamente si previamente se verifica que no existe una organización por cuenta propia del *influencer* de medios de producción o de recursos humanos con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios, ya que, en ese caso, prevalecerá la calificación como RAE.

Nos encontramos, por lo tanto, ante un supuesto excepcional y de carácter residual. Como indica TORIBIO BERNÁRDEZ⁴² «*la hipótesis más verosímil para mantenernos en los rendimientos del capital recaería cuando el YouTube funciona con la colaboración de una “red multicanal” que es la que le asesora técnica y comercialmente, facilitando su salto cualitativo hacia la profesionalización*».

Como hemos explicado en los apartados previos del artículo, pueden existir supuestos en los que los *youtubers* se asocian a una red multicanal y sea esta esta red multicanal la que dirige, programe y edite las creaciones. Pues bien, si del análisis caso por caso que debe realizarse en estos supuestos se concluye (i) que existe una cesión contractual de la explotación de la propia imagen del *youtuber* y (ii) que la ordenación de los medios no fuera por cuenta del propio *influencer*, sino de la red multicanal, entonces podríamos encontrarnos ante un supuesto en el que el *youtuber* se limita a ceder su imagen para que este la explote económicamente, y, en consecuencia, los ingresos que percibe por ello podrían ser calificados como rendimientos del capital mobiliario. Sin embargo, insistimos, estamos ante casos de carácter excepcional que rara vez nos encontraremos en la práctica.

b) Calificación como rendimientos del trabajo («RT») en el supuesto de que el *influencer* tenga un canal directamente vinculado y subordinado a una relación laboral por cuenta ajena preexistente y actúe bajo el marco de dicha relación laboral o complementándola.

De existir dicha relación laboral previa, el artículo 17.2.d) de la LIRPF establece que tendrán la calificación de rendimientos de trabajo los «*rendimientos derivados de la elaboración de obras literarias, artísticas o científicas, siempre que se ceda el derecho a su explotación*». Ahora bien, tampoco debemos olvidar que el artículo 17.3 de la LIRPF insiste en que también en estos casos primará la calificación como RAE si se aprecia la existencia de la ordenación por cuenta propia de medios y recursos con la finalidad de intervenir en la producción y distribución de dichos bienes y servicios, lo que, de nuevo, relega estos supuestos a casos residuales.

⁴¹ Como indica TORIBIO BERNÁRDEZ, L., *op. cit.*: una cosa es la cesión de la explotación económica de los derechos de propiedad intelectual sobre los contenidos, que en el caso de YouTube es inherente al programa de *partners* de YouTube y otra distinta es la cesión de la imagen propia de su creador (el *youtuber*).

⁴² TORIBIO BERNÁRDEZ, L., «La fiscalidad de los ingresos que surgen por el uso de redes sociales y páginas web gratuitas (en un contexto de revisión de los impuestos sobre las grandes empresas de la economía digital)», *Revista Carta Tributaria*. Revista de Opinión, n.º 52 /2019, p. 11.

TORIBIO BERNÁRDEZ⁴³ lo explica de forma muy clara conforme al siguiente razonamiento en el caso de un *youtuber*:

«El supuesto en el que podría dominar a nuestro juicio el carácter de rendimientos del trabajo sería aquel en el que el canal de YouTube se crea claramente vinculado y subordinado a una actividad laboral o completándola. De la misma manera que un profesor universitario puede incluir entre sus rendimientos del trabajo las rentas derivadas de sus publicaciones, si se creara un canal divulgativo en YouTube, los ingresos que suscitara podrían entenderse rendimientos del trabajo encajables en el supuesto transcrito del artículo 17.2.d) de la Ley del IRPF. Pero esta función complementaria y ligada a un prioritario trabajo por cuenta ajena no suele ser la norma, sino la excepción, dentro del mundo de los youtubers, que o bien tienen dedicación en exclusiva a esta faceta creadora, o, aunque tengan una actividad laboral, la creación y publicación de sus vídeos se produce de manera autónoma respecto de aquella, lo que nos hace considerar que se trata de una actividad económica».

Por nuestra parte, estamos de acuerdo con dicha reflexión y creemos que puede extenderse al resto de *influencers*, pero, como ocurre con el caso anterior, debemos señalar que serán supuestos *«de laboratorio»*, esto es, verdaderamente excepcionales que rara vez nos encontremos en la práctica.

c) Calificación como ganancia patrimonial («GP»). Otro supuesto excepcional lo podemos encontrar en caso de que se perciban, de forma circunstancial, compensaciones por realizar reseñas a través de una página web sobre productos comprados, siempre que dicha colaboración no sea consecuencia de una relación laboral ni del ejercicio profesional o empresarial.

En estos casos la DGT ha admitido su calificación como ganancia patrimonial, entre otras, en la consulta vinculante V3065-17, de 23 de noviembre de 2017, en la que asimila este tipo de supuestos a las compensaciones que se pueden satisfacer por la participación de voluntarios en encuestas, sondeos de opinión y similares⁴⁴. En concreto, la DGT manifiesta lo siguiente:

«Por tanto, esta será la calificación —ganancia patrimonial— que procede otorgar en el presente caso respecto a las compensaciones económicas que se perciban, pues cabe entender (conforme con los términos en que se formula la consulta) que la opinión expresada por el consultante sobre el producto, mediante la realización de una reseña en la página web donde lo ha adquirido, no deriva de relación laboral alguna ni del ejercicio profesional o empresarial de una actividad en los términos arriba señalados».

⁴³ TORIBIO BERNÁRDEZ, L., «La fiscalidad de los ingresos que surgen por el uso de redes sociales y páginas web gratuitas (en un contexto de revisión de los impuestos sobre las grandes empresas de la economía digital)», *Revista Carta Tributaria*, Revista de Opinión, n.º 52 /2019, p. 12.

⁴⁴ Supuestos que también son analizadas en las consultas V0962-13 y V3667-15.

De nuevo, son casos de colaboraciones puntuales, que carecen de recurrencia y siempre que se descarte previamente la ordenación por cuenta propia de factores con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios, ya que, de lo contrario, prevalecerá su calificación como RAE.

De lo anterior se desprende que, salvo en determinadas situaciones excepcionales, la calificación que se deberá otorgar, como regla general, a los rendimientos obtenidos por los *influencers*, será la calificación de rendimientos de RAE. Esta calificación tiene una consecuencia práctica de especial transcendencia, y es que, de acuerdo con el artículo 96 de la LIRPF, al tratarse de rendimientos de actividades económicas, el contribuyente estará obligado a presentar la declaración de IRPF si supera un límite de rentas sorprendentemente bajo, establecido en 1000 euros. Como bien señala TORIBIO BERNÁRDEZ⁴⁵, este límite cuantitativo para la obligación de declarar es muy inferior al establecido, por ejemplo, para los RT (22 000 euros, como límite general y 14 000 euros en determinados casos especiales).

2. Cuantificación de la renta

La cuantificación de los rendimientos de las actividades económicas de los *influencers* se realizará en estimación directa, por lo que, en virtud de lo dispuesto en el artículo 28.1 de la LIRPF, para determinar el rendimiento neto de estas actividades se deberá acudir a las reglas del Impuesto sobre Sociedades. En virtud de esta remisión, la determinación del rendimiento neto debe realizarse corrigiendo, mediante la aplicación de los criterios de calificación, valoración e imputación establecidos en la LIS, el resultado contable determinado de acuerdo con las disposiciones del Código de Comercio y de sus normas de desarrollo, especialmente, las contenidas en el Plan General de Contabilidad.

Por lo tanto, la determinación del rendimiento neto en el método de estimación directa se efectuará a partir de minorar los ingresos íntegros computables por los gastos que se consideren fiscalmente deducibles.

En cuanto a los ingresos, deberán tenerse en cuenta los derivados de todas y cada una de las distintas fuentes de renta, que como hemos visto pueden percibir los *influencers* (remuneraciones de las marcas por la publicidad colocada en los contenidos creados y compartidos, comisiones por las ventas de productos promocionados, patrocinios, suscripciones, etc.). A la hora de computar los ingresos, cabe hacer referencia a las siguientes especialidades:

a) Se deberán computar todos los ingresos, tanto los ingresos dinerarios como las retribuciones en especie.

⁴⁵ TORIBIO BERNÁRDEZ, L., «La fiscalidad de los ingresos que surgen por el uso de redes sociales y páginas web gratuitas (en un contexto de revisión de los impuestos sobre las grandes empresas de la economía digital)», *Revista Carta Tributaria*, Revista de Opinión, n.º 52 /2019, p. 12.

b) Con respecto a las retribuciones en especie, debemos detenernos en la entrega gratuita de bienes o prestación gratuita de servicios a los *influencers*. Y es que, resulta muy habitual que estos reciban gratis productos de las marcas, disfruten de estancias en hoteles como invitados, cenas en restaurantes y viajes a coste cero patrocinados por las marcas y los propios empresarios. Pues bien, técnicamente hablando, todas estas percepciones no son regalos, sino que constituyen contraprestaciones en especie por los servicios de publicidad prestados por parte de los *influencers*⁴⁶.

Y como tales remuneraciones en especie, las mismas deberán tributar en el IRPF como RAE. Es más, a la hora de valorar dichas retribuciones habrá que acudir a lo dispuesto en el artículo 28.4 de la LIRPF, el cual establece que se atenderá al valor normal de mercado de los bienes o servicios recibidos, incluso aun cuando medie contraprestación y esta sea notoriamente inferior al valor normal de los bienes y servicios, en cuyo caso, se atenderá a este último. Por lo tanto, una estancia gratuita en un hotel, a título de ejemplo, se valorará por la tarifa de mercado que tenga por noche la habitación ofrecida al público.

Es cierto que la trazabilidad y control de todas estas percepciones pueden resultar complicada para la Administración tributaria (sobre todo, si las marcas no registran estos bienes y servicios como gastos y no practican el correspondiente ingreso a cuenta⁴⁷), pero de no declararse por parte del *influencers*, se estaría asumiendo la contingencia correspondiente.

c) Lo mismo ocurre con los préstamos de bienes gratuitos a los *influencers*. Esta percepción en especie también tiene un valor que se considerará un rendimiento de actividad económica en especie tributable. Cuestión distinta en este caso será la valoración, que podría resultar más complicada.

Por ejemplo, en el caso de la utilización gratuita de un vehículo, no es descartable que la Administración tributaria llegue a utilizar las reglas de valoración establecidas en el artículo 43 de la LIRPF (en virtud de la cual se valoraría por el 20% del coste anual del vehículo si fuese propiedad del pagador, o el 20% anual del valor de mercado en caso contrario). Podría ser una valoración discutible al estar aplicando a los rendimientos de actividades económicas una regla de valoración propia de los rendimientos del trabajo.

d) Finalmente, en cuanto a las colaboraciones o aportaciones recaudadas a los seguidores, debemos advertir de la posibilidad de que las mismas sean consideradas donaciones a efectos del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD), cuando las mismas se efectúen a título lucrativo voluntariamente por dichos se-

⁴⁶ En este sentido: <https://www.businessinsider.es/fiscalidad-influencers-impuestos-hay-pagar-como-declararlos-538701>

⁴⁷ Debemos recordar que dichas remuneraciones en especie podrían llevar asociada la obligación, por parte del pagador, de practicar el correspondiente ingreso a cuenta, el cual, de no repercutirse, constituirá, adicionalmente, mayor valor de la remuneración. No obstante, en este punto nos remitimos a las consideraciones que más adelante se realizarán sobre la práctica de retenciones.

guidores. En este sentido, en aquellos casos en los que los *influencers* demanden aportaciones voluntarias para financiar el sostenimiento de su canal de YouTube, la web, podcast o cualquier otra plataforma sin que se pueda identificar contraprestación alguna por parte del *influencer*, dichas aportaciones efectuadas a título lucrativo podrían ser calificadas como donaciones, y, en consecuencia, tributar por el ISD en lugar de como rendimientos de actividades económicas en el IRPF.

Sobre este particular, cabe destacar la contestación a la consulta V2831-13, por parte de la DGT, en la cual se analiza un supuesto en el que la consultante se plantea la posibilidad de utilizar como fuente de ingresos la solicitud de donaciones voluntarias a las personas que lean su blog (a través de Internet) con la finalidad de contribuir a su mantenimiento.

En su contestación la DGT establece expresamente lo siguiente: «Pues bien, en tanto en cuanto las cantidades a recibir lo sean sin contraprestación, tendrán la consideración de operaciones de carácter lucrativo, por lo que, al tratarse de una persona física, resultará aplicable el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, que, conforme al artículo 1 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Ley 29/1987, de 18 de diciembre (BOE de 19 de diciembre de 1987) en adelante, LISD es un impuesto de naturaleza directa y subjetiva, que “grava los incrementos patrimoniales obtenidos a título lucrativo por personas físicas, en los términos previstos en la presente Ley”».

Como se puede observar, esta tributación por el ISD también será más bien minoritaria, en la medida en que basta con que las cantidades a recibir lo sean en contraprestación a alguna entrega de bienes o prestación de servicios llevada a cabo por el *influencer* para que la operación en cuestión ya no tendrá carácter lucrativo, sino oneroso, resultando aplicable entonces el IRPF.

Por lo que respecta a los gastos, los mismos podrán deducirse en la medida en que (i) pueda acreditarse que dichos gastos se encuentran afectos a la actividad económica del *influencer* y (ii) que cumplen los requisitos genéricos para su deducibilidad a efectos del IS, esto es, registro contable o en los libros registros que el contribuyente deba llevar, justificación, correcta imputación temporal y correlación con los ingresos obtenidos en la citada actividad. Al igual que en el caso de los ingresos, también deben realizarse algunas consideraciones para el caso especial de los *influencers*:

a) En primer lugar, existen determinados gastos cuya afectación a la actividad parece poco discutible, como son todos aquellos directamente dedicados a la contratación y desarrollo de la plataforma digital o red social utilizada y exclusivamente vinculados a la actividad (dominio, mantenimiento de la web, canal de YouTube o cuentas en las redes, compra de aplicaciones, adquisición de seguidores, adquisición de contenido audiovisual, gasto por la adquisición y mantenimiento de software con el que se lleve a cabo la actividad, etc.)⁴⁸.

⁴⁸ DACOSTA LÓPEZ, K., *Fiscalidad de los creadores de contenido digital: influencers, youtubers, streamers* [en línea], marzo 2021, [fecha de consulta: 1 mayo 2021]. Disponible en: <https://www.iberley.es/revista/fiscalidad-creadores-contenido-digital-influencers-youtubers-streamers-552>

Existe un segundo grupo de gastos cuya deducibilidad, aun estando relacionados con la actividad, puede generar conflictividad con la Administración tributaria, fundamentalmente debido a que los mismos se utilizan de forma conjunta para los fines de la actividad empresarial y para fines privados del contribuyente.

Nos estamos refiriendo, principalmente, a gastos como los equipos informáticos, las cámaras, los smartphones, los suministros, las reparaciones y conservaciones o la propia conexión a internet, gastos por servicios derivados de almacenamiento de datos, alojamiento de servidores, los cuales, siendo necesarios para el desarrollo de la actividad, también son utilizados por parte del *influencer* en su esfera privada. Con respecto a dichos gastos, y como expone claramente PÉREZ POMBO, E.⁴⁹ «*la Administración siempre tendrá la tentación de limitar la afectación o, cuando menos, la intensidad de la misma*».

c) Por último, la dificultad de acreditación de la deducibilidad de los gastos mixtos que se acaba de poner de manifiesto en el punto anterior será todavía mayor en aquellas etapas iniciales en las que la línea divisoria entre actividad económica y afición es todavía más difusa.

Y es que, la DGT, entre otras en la consulta vinculante V0996-16 establece lo siguiente: «*En este punto, y en relación con la exigencia de correlación de los gastos con los ingresos, procede aclarar que no resultan admisibles deducibilidades de gastos que —ocasionados en el ejercicio de un hobby o afición de los contribuyentes y que, por tanto, no dejan de ser meros supuestos de aplicaciones de renta al consumo— pretendan vincularse a la obtención de unos ingresos que la normativa del impuesto califica como rendimientos de actividades económicas*».

Por lo tanto, el esfuerzo probatorio exigido por la Administración tributaria al *influencer* para la deducibilidad de los gastos en estos estadios iniciales será mayor.

3. Práctica de retenciones a cuenta del IRPF

Una de las cuestiones más conflictivas de la tributación directa de los *influencers* se plantea precisamente en relación con la obligación o no de practicar la correspondiente retención a cuenta del IRPF por parte de los pagadores de las remuneraciones (o ingreso a cuenta, en caso de que las retribuciones sean en especie). Esto es así dado que:

a) Las actividades empresariales no están sujetas a retención, conforme a los artículos 75 del 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 (en adelante «RIRPF»).

⁴⁹ PÉREZ POMBO, E., «Fiscalidad de los “*influencers*”, “*instagramers*”, “*youtubers*” y demás hierbas», Diciembre de 2019. Accesible a través del siguiente enlace: <http://fiscalblog.es/?p=5196>

b) Por su parte, las actividades profesionales están sujetas a retención a un tipo general del 15% de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 95 del RIRPF⁵⁰. Por actividades profesionales deben entenderse a estos efectos aquéllas en las que predomina el ejercicio de unos especiales conocimientos del titular (con o sin necesidad de habilitación académica u oficial), sin perjuicio de la ordenación de otros medios de producción en la prestación o distribución de servicios.

En la medida en que la diferenciación entre actividades empresariales y profesionales tiene especial relevancia de cara a la obligación de retener, dicho artículo 95 del RIRPF establece criterios para diferenciar unas de otras. En particular, dicho precepto aclara que, a efectos de retenciones, se consideran actividades profesionales (y artísticas y deportivas) las siguientes:

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.

b) En particular, y en lo que aquí interesa, tendrán la consideración de rendimientos profesionales los obtenidos, entre otros, por los autores o traductores de obras, generadoras de rentas provenientes de la propiedad intelectual o industrial, siempre que dichos autores o traductores no editen directamente sus obras, ya que en ese caso se trata de actividades empresariales. De esta forma, en lo que se refiere a este caso particular, deben señalarse dos escenarios:

- Autores de obras que no las editan. Se considerarán actividades profesionales sujetas a retención.
- Autores de obras que se ocupan de su edición. Se considerarán actividades empresariales no sujetas a retención.

La mayoría de los *influencers* se encargan de editar los contenidos antes de subirlo a la red correspondientes. Sin embargo, la norma no define que debe entenderse por edición a estos efectos.

Si acudimos a lo dispuesto en el artículo 58 del Real Decreto Legislativo 1/1996, de 12 de abril, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Propiedad Intelectual, el mismo establece lo siguiente: *«Por el contrato de edición el autor o sus derechohabientes ceden al editor, mediante compensación económica, el derecho de reproducir su obra y el de distribuirla. El editor se obliga a realizar estas operaciones por su cuenta y riesgo en las condiciones pactadas y con sujeción a lo dispuesto en esta Ley».*

⁵⁰ Existe una excepción para el caso de contribuyentes que inicien el ejercicio de actividades profesionales, cuyo tipo de retención será del 7% en el período impositivo de inicio de actividades y en los dos siguientes, siempre y cuando no hubieran ejercido actividad profesional alguna en el año anterior a la fecha de inicio de las actividades. En tal caso, es obligatorio comunicar al pagador de los rendimientos la concurrencia de dicha circunstancia.

Como se puede observar, este precepto asimila más bien el concepto de edición a una actividad de distribución de la obra. De nuevo, nos encontramos ante un concepto que no está adaptado a la realidad de los *influencers*. En esta línea se pronuncia TORIBIO BERNÁRDEZ⁵¹ en los siguientes términos: «Según nuestra interpretación, la referencia normativa a la edición directa, en un contexto dirigido a autores, está pensada para aquellos casos excepcionales en los que el autor no recurre a una editorial al uso, para la publicación de su obra, sino que la lleva a cabo por sí mismo. Pero esa edición directa no tiene nada que ver con la intervención del youtuber, que utiliza el vehículo de la página web YouTube, que haría las veces de “editorial” a estos efectos, de manera que no podría considerarse aplicable esa regla final del artículo 95.2.b) y seguiría siendo oportuna la calificación como actividades profesionales y no empresariales. Distinto sería si un sujeto lograra difundir sus vídeos a través de su propia página web y lograra por esa vía independiente, ingresos publicitarios, que no es el tipo de situación que venimos valorando».

De lo anterior se desprende que la obligación de practicar retención va a depender de la clasificación que se otorgue a la actividad de los *influencers* como actividad empresarial o profesional y artística (y, de ser profesional, si se considera que editan o no el contenido que comparten), recuperando el debate que hemos anticipado en el apartado correspondiente a la imposición local sobre este particular. En este sentido:

a) Si se sigue el criterio manifestado por la DGT en las consultas del IAE, en tanto que la actividad de los *influencers* se califica como actividad empresarial, no sería necesario practicar retención alguna.

b) A la misma conclusión se llega si se interpreta que los *influencers* se encargan de la edición de los contenidos en el sentido expuesto en el artículo 95 del RIRPF, ya que, en ese caso, aun cuando se admita la clasificación de la actividad como actividad profesional, tampoco existiría obligación de practicar ninguna retención.

c) Sin embargo, como hemos visto, la calificación como actividad empresarial puede resultar controvertida, sobre todo si se tiene en cuenta que se estaría extrapolando al ámbito del IRPF unos pronunciamientos que se han emitido para la imposición local (IAE). Lo mismo ocurre con el concepto de edición a los efectos del artículo 95 del RIRPF.

Lo anterior se ve agravado por la existencia de la consulta V1417-20. En la misma, la DGT analiza la tributación en IVA e IRPF de los servicios que le prestan a la entidad consultante determinados *influencers* (creadores de contenido digital), y, en relación con la obligación de practicar retención establece expresamente lo siguiente:

⁵¹ TORIBIO BERNÁRDEZ, L., «La fiscalidad de los ingresos que surgen por el uso de redes sociales y páginas web gratuitas (en un contexto de revisión de los impuestos sobre las grandes empresas de la economía digital)», *Revista Carta Tributaria*, Revista de Opinión, n.º 52 /2019, p. 14.

«Conforme con ambas definiciones, 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.

La calificación anterior comportará el sometimiento a retención de los rendimientos que un obligado a retener pueda satisfacerles en el ejercicio de esa actividad profesional (conforme al artículo 75.1 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, publicado en el BOE del día 31), practicándose esta según lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 95 del mismo Reglamento».

Como vemos, la DGT, en contraposición con el criterio mantenido en el ámbito del IAE, califica las actividades de los *influencers* como actividades profesionales, con la consiguiente obligación de retención⁵². Y es que, al margen del efecto de anticipación de impuestos, no debemos olvidar que las retenciones a cuenta tienen una importante labor de control fiscal en la posterior declaración de estos ingresos, como acertadamente señala TORIBIO BERNÁRDEZ⁵³.

Nos encontramos, en definitiva, ante pronunciamientos contradictorios por parte de la DGT en el ámbito de la imposición local y en el ámbito del IRPF. Ante esta situación de inseguridad jurídica, lo más probable es que las entidades pagadoras, sujetos responsables de practicar la retención, adopten un criterio prudente, y, siguiendo el criterio de la consulta V1417-20 (más reciente) decidan practicar la correspondiente retención para evitarse cualquier tipo de contingencia.

⁵² La misma consulta matiza que también habría obligación de retención si los rendimientos traen causa de la cesión a terceros de los derechos de imagen del *influencer*, pero en estos casos, el tipo de retención a aplicar será del 25% (y no del 15%). El razonamiento seguido por la DGT en la consulta V1417-20 es el siguiente: «Ahora bien, lo hasta aquí expuesto sobre el tipo de retención aplicable debe matizarse respecto a los rendimientos que la consultante pudiera satisfacer a los “influencers” por la cesión por estos de derechos de imagen, pues en tal caso el sometimiento a retención de los importes que aquella les satisficiera en la parte que efectivamente se correspondiera con esa cesión ya no lo sería como rendimientos de la actividad profesional desarrollada, sino que estarían sometidos a retención —con independencia de su calificación, que mantendría la de rendimientos de actividad profesional— como rendimientos procedentes de la cesión del derecho a la explotación del derecho de imagen, lo que comportaría la sujeción de esta parte al tipo del 24 por ciento, en aplicación de lo dispuesto en los artículos 101.10 de la Ley del Impuesto —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 del día 29)— y 75.2.b) y 101.1 de su Reglamento».

⁵³ En este sentido, este autor establece expresamente lo siguiente: «En este punto nos parece importante subrayar la repercusión fundamental que arrastra la calificación como rendimientos profesionales, por la consecuente sujeción al deber de retener, con la función de control que ello representa. En un ámbito como el de la economía digital que todavía no ha tenido respuestas suficientes por parte del ordenamiento tributario, es esencial que los mecanismos de control preexistentes funcionen, porque de lo contrario, urge habilitar mecanismos específicos».

TORIBIO BERNÁRDEZ, L., «La fiscalidad de los ingresos que surgen por el uso de redes sociales y páginas web gratuitas (en un contexto de revisión de los impuestos sobre las grandes empresas de la economía digital)», *Revista Carta Tributaria*, Revista de Opinión, n.º 52 /2019, p. 14.

Ahora bien, si una empresa pagadora decide no retener por considerar que la actividad del *influencer* es empresarial y no profesional (aplicando el criterio de la DGT manifestado en el amito del IAE q) y la Administración tributaria no está de acuerdo con dicho criterio en una eventual inspección, dicha conducta no parece sancionable, en la medida en que la misma estaría amparada en una interpretación razonable de la norma.

En cualquier caso, sería deseable, bien una aclaración en la normativa, o bien que la Administración tributaria o la jurisprudencia se pronunciasen sobre este aspecto consolidando su criterio de forma definitiva, para evitar la actual situación de inseguridad jurídica y la consiguiente conflictividad que dicha situación puede generar entre los contribuyentes y los órganos de inspección y gestión de la agencia tributaria.

VI. TRIBUTACIÓN DE LOS *INFLUENCERS* EN EL ÁMBITO INTERNACIONAL

1. Diferentes situaciones en el ámbito internacional

Cuando analizamos la incidencia de la actividad de los *influencers* en el ámbito de la fiscalidad internacional, debemos diferenciar los siguientes escenarios

(i) *Influencers residentes en España que obtienen rentas en el extranjero*

Estos *influencers*, como hemos visto, tributarán en el IRPF en España por su renta mundial (esto es, con independencia de que las mismas se hayan obtenido en el extranjero). Ahora bien, en estos casos habrá que comprobar, si, en el caso de que realicen actividades fuera del territorio español, las rentas que perciben por dichas actividades tributan también en el extranjero (en el llamado estado de la fuente).

Ello va a depender (i) de la normativa interna del país de la fuente en cuestión⁵⁴ y (ii) en caso de que dicho país haya firmado un Convenio para Evitar la Doble

⁵⁴ Sobre este particular, debe destacarse que, entre la fecha de emisión y publicación de este artículo, YouTube ha actualizado los términos y condiciones del servicio a sus usuarios, los cuales aplicarán con efectos desde el 1 de junio de 2021. En concreto, la comunicación sobre estos cambios en los términos y condiciones establece lo siguiente (el subrayado es nuestro):

«Te hemos enviado este correo porque vamos a actualizar los *Términos del Servicio de YouTube* (en adelante, “*Términos*”) para que el texto sea más claro y transparente para nuestros usuarios. En noviembre del 2020 hicimos una actualización similar de los *Términos en Estados Unidos*. Estos cambios no deberían alterar de manera significativa cómo accedes al servicio de YouTube ni cómo lo usas.

Resumen de los cambios:

- *Restricciones al reconocimiento facial*: los *Términos* ya establecían que no puedes recoger ningún tipo de información identificable de una persona sin su permiso. Aunque esto siempre se ha

Imposición (en adelante «CDI») con España, de si las disposiciones de dicho CDI otorgan al estado de la fuente potestad para gravar dicha renta, lo cual va a depen-

aplicado también a los datos de reconocimiento facial, ahora se indica de forma explícita en los Términos actualizados.

– *Derecho a monetizar de YouTube: YouTube tiene derecho a monetizar todo el contenido que hay en la plataforma y puede que se muestren anuncios en videos de canales que no forman parte del Programa para Partners de YouTube.*

– *Pagos de regalías y retención de impuestos: en el caso de los creadores que puedan obtener pagos de ingresos de YouTube, dichos pagos se considerarán regalías desde el punto de vista fiscal de Estados Unidos y Google retendrá impuestos de esos pagos según lo exija la ley.*

Lee detenidamente las actualizaciones de los Términos. Los nuevos Términos entrarán en vigor el 1 de junio del 2021 para todos los usuarios fuera de Estados Unidos. Si sigues usando YouTube después de esa fecha, estarás aceptando los nuevos Términos. Si permites que un menor a tu cargo use YouTube Kids, recuerda que cuando aceptas los nuevos términos, también lo haces en nombre del menor en cuestión.

Para obtener más información, visita nuestro Centro de Ayuda.

Te hemos enviado este anuncio de servicio por correo electrónico obligatorio para informarte de cambios importantes de los Términos de YouTube.

© 2021 Google Ireland Ltd, Gordon House, Barrow Street, Dublin 4, Ireland».

A los efectos que aquí interesan, cabe profundizar en el último cambio señalado y subrayado sobre la práctica de retenciones a los pagos efectuados desde YouTube. En concreto, los términos y servicios actualizados disponen lo siguiente en relación con esta cuestión:

«Derecho a monetizar: Concedes a YouTube el derecho a monetizar tu Contenido en el Servicio. Dicha monetización puede incluir la aparición de anuncios en el Contenido o junto a él, o bien el cobro de una tarifa a los usuarios para acceder al Contenido. Este Contrato no te da derecho a ningún pago. A partir del 1 de junio del 2021, cualquier pago que pudieras tener derecho de recibir por parte de YouTube según cualquier otro contrato entre tú y YouTube (por ejemplo, pagos del Programa para Partners de YouTube, de la función Miembros del canal o de Super Chat) se considerarán regalías. Si lo exige la ley, Google retendrá los impuestos correspondientes a esos pagos».

Por otra parte, si acudimos a la comunicación formal emitida por parte del equipo de YouTube que se adjunta como documento Anexo número I y a la información del enlace de soporte de YouTube (accesible a través del siguiente enlace: <https://support.google.com/youtube/answer/10391362?hl=es>), cabe destacar las siguientes consideraciones:

(i) Los cambios traen causa de la normativa interna de EE. UU. En concreto, la comunicación establece que *«De acuerdo con el capítulo 3 del código fiscal de Estados Unidos (Internal Revenue Code), Google tiene la responsabilidad de recabar la información fiscal, retener impuestos y declarar ante el servicio de impuestos internos de Estados Unidos (Internal Revenue Service, IRS) cuando los creadores que formen parte del Programa para Partners de YouTube obtengan ingresos de regalías procedentes de usuarios de dicho país. A partir de junio del 2021, puede que empecemos a aplicar retenciones de impuestos en los ingresos que recibas de usuarios de Estados Unidos».*

(ii) De lo anterior se desprende que, a efectos de la normativa interna de EE. UU. estos pagos parece que se califican como cánones. Sin embargo, esta calificación no tiene porqué coincidir con la calificación a efectos de los CDI suscritos por Estados Unidos, y, por ello se solicita información a todos aquellos *youtubers* que formen parte del programa de Partners.

Así, en la página de soporte de YouTube, se establece lo siguiente: *«Todos los creadores del Programa para Partners de YouTube, independientemente de dónde se encuentren, deben facilitarnos sus datos fiscales de Estados Unidos. Según la legislación fiscal de Estados Unidos, Google debe aplicar retenciones fiscales en los ingresos de YouTube generados por usuarios de dicho país, si procede. Los requisitos para aplicar retenciones de impuestos pueden variar según el país en el que residas. Si cumples los requisitos para acogerte a los tratados fiscales con Estados Unidos y si te identificas como una persona física o como una empresa.*

der a su vez de la calificación que se le otorgue a la mencionada renta a los efectos del CDI. Es por ello, que el análisis que a continuación se va a realizar de la cate-

– *Creadores que residen fuera de Estados Unidos: si envías tu información fiscal de Estados Unidos, se te aplicará una retención fiscal de entre el 0% y el 30% sobre los ingresos que generen los usuarios de Estados Unidos y en función de si tu país tiene un tratado fiscal con Estados Unidos.*

– *Creadores que residen en Estados Unidos: no aplicaremos retenciones de impuestos a tus ingresos si has facilitado tus datos fiscales y son válidos. La mayoría de los creadores de Estados Unidos ya han enviado su información fiscal».*

La explicación continúa con el siguiente aviso: «Si no nos facilitas tu información fiscal de Estados Unidos, puede que debamos aplicar el tipo impositivo más alto a la retención. El tipo impositivo que se te aplique dependerá del tipo de cuenta de AdSense que tengas y de tu país de residencia:

– *Tipo de cuenta de empresa: si el pagador reside fuera de Estados Unidos, el tipo de retención pre-determinado es del 30% sobre los ingresos que procedan de dicho país. Las empresas estadounidenses estarán sujetas a una retención del 24% sobre el total de los ingresos que hayan obtenido en todo el mundo.*

– *Tipo de cuenta individual: se aplicará una retención de respaldo del 24% sobre el total de los ingresos que se hayan obtenido en todo el mundo.*

– *Estos tipos de retenciones se ajustarán en el próximo ciclo de pagos una vez que hayas facilitado tus datos fiscales de Estados Unidos a través de AdSense».*

(iii) Por lo tanto, de facilitarse la documentación oportuna, un *youtuber* residente fiscal en España no necesariamente soportará la retención en fuente estadounidense anunciada si finalmente se considera que, a efectos del CDI suscrito entre España y EE. UU., estos pagos no se califican como cánones (aun cuando sí se caliquen como tal por la normativa interna de EE. UU.). Habrá que estar atentos, en consecuencia, a las experiencias prácticas para comprobar si, finalmente, estos pagos se califican como cánones o no atendiendo a las disposiciones del CDI con EE. UU.

Sobre este particular, nos remitimos a los criterios expuestos más adelante a la hora de analizar estas rentas a efectos de los CDI.

(iv) La cuestión anterior resulta de especial trascendencia en la medida en que si se concluye que, conforme al CDI firmado entre España y Estados Unidos, estos pagos no se califican como cánones, Estados Unidos no tendría potestad para gravar dichas rentas, con independencia de lo dispuesto en su normativa interna. Sobre esa base, las retenciones que se apliquen (indebidamente) en origen por parte de YouTube no podrán ser utilizadas por un *youtuber* residente fiscal en España para aplicar la deducción para evitar la doble imposición en España en su IRPF.

Esto es, así dado que es doctrina reiterada de la DGT que si las autoridades fiscales del país de la fuente no aplican correctamente las disposiciones del CDI, se podrá solicitar la iniciación de un procedimiento amistoso, pero, en ningún caso, se tendrá derecho a la aplicación de la deducción por doble imposición sobre las cantidades indebidamente retenidas. Sobre este particular, cabe destacar las consultas V1374-15, V1283-18 o la consulta general 802/2000 de la DGT.

(v) Por otra parte, llama la atención la instauración de un criterio de «utilización efectiva» a efectos de imposición directa que identifica las rentas de fuente estadounidense atendiendo a las visualizaciones de contenido por parte de usuarios localizados en Estados Unidos. En este sentido, la comunicación que figura como Anexo I, establece lo siguiente: «(...) Si nos facilitas tu información fiscal, es posible que solo se apliquen impuestos estadounidenses a los ingresos que obtengas cada mes en AdSense que procedan de Estados Unidos. Es decir, solo se aplicarán a los ingresos generados por usuarios de Estados Unidos mediante visualizaciones de anuncios, YouTube Premium y las funciones Super Chat, Super Stickers y Miembros del canal. En caso de que no nos proporcionaras tus datos fiscales, puede que se te aplique de forma predeterminada el tipo de retención más alto para personas físicas: el 24% sobre el total de los ingresos que hayas obtenido en todo el mundo».

(vi) Finalmente, cabe destacar que los cambios de términos y condiciones pueden llevar asociado un cambio de la entidad pagadora, lo cual puede tener efectos en la imposición indirecta. En este sentido, si en lugar de pagar la filial de YouTube residente en Irlanda, pasa a pagar una sociedad residente en Estados Unidos, no serán de aplicación el tratamiento para las operaciones intracomunitarias a efectos de IVA y las obligaciones formales asociadas a dicho tratamiento que se expondrán más adelante.

gorización de las rentas obtenidas por *influencers* no residentes a los efectos de los CDI resulta de aplicación también a estos supuestos.

De confirmarse la tributación en origen de estas rentas (en el país extranjero de la fuente), (i) el *influencer* soportará en los pagos recibidos de fuente extranjera una retención en origen y (ii) se deberá estudiar si resulta de aplicación algún mecanismo para evitar la doble imposición en sede del IRPF del *influencer*, atendiendo a las disposiciones de la LIRPF y del CDI que, en su caso, resulte de aplicación⁵⁵.

(ii) *Influencers residentes en el extranjero que obtienen rentas en España*

En este segundo caso, los *influencers* tributarán en su estado de residencia, previsiblemente, por renta mundial, pero será necesario analizar si los mismos también tributan en España por el IRNR por las rentas de fuente española. Esto ocurrirá si:

a) Las rentas se consideran sujetas y no exentas a IRNR de conformidad con lo dispuesto en el 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 (en adelante «TRLIRNR»).

b) El CDI suscrito entre España y el país de residencia fiscal del *influencer* otorga a España la potestad para gravar dichas rentas en origen a través del IRNR.

De lo anterior se desprende que en este segundo escenario debemos diferenciar a su vez los dos siguientes supuestos: (i) *influencers* residentes en un país que no tiene suscrito un CDI con España y (ii) *influencers* residentes en un país que ha firmado un CDI con España en vigor. A continuación pasamos a analizar cada uno de estos supuestos en dos apartados separados.

2. Tributación en el IRNR de *influencers* residentes en un país que no tiene firmado un CDI con España

(i) *Supuestos minoritarios pero cuyas reglas también servirán de aplicación a los casos con los CDI en los que se otorgue potestad a España para gravar la renta*

Con carácter preliminar, debe destacarse es que estos supuestos serán claramente minoritarios en la medida en que España tiene firmados CDI con 88 países cubriendo la mayoría de las jurisdicciones. En consecuencia, la tributación de la

⁵⁵ Al depender la tributación de estos supuestos en gran medida de la normativa interna de la jurisdicción de origen (además de las disposiciones del CDI que, en su caso resulten aplicables), a efectos expositivos, no nos detendremos más en estos supuestos.

mayoría de *influencers* no residentes se enmarcarán en el análisis recogido en el siguiente apartado, en tanto que serán residentes en un país incluido dentro de la red de CDI suscritos por España.

Dicho lo anterior, a efectos expositivos resulta práctico analizar estos supuestos minoritarios en primer lugar, toda vez que las reglas establecidas en el TRLIRNR, la forma de tributación de las rentas y las obligaciones formales serán las mismas si, tras el análisis pertinente, se concluye que el CDI aplicable otorga a España la potestad para gravar la renta del *influencer* en este segundo grupo mayoritario de casos, sin perjuicio de que, en atención a las específicas previsiones del CDI aplicable, pudiera resultar de aplicación algún límite al tipo impositivo fijado por el TRLIRNR.

La normativa que rige la tributación de no residentes es el citado TRLIRNR que se ve complementado con las disposiciones de rango reglamentario recogidas en el Real Decreto 1776/2004, de 30 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de no Residentes (en adelante «RIRNR»).

(ii) *Características generales de la tributación sin Establecimiento Permanente (en adelante «EP»)*

Como punto de partida, la normativa del TRLIRNR recoge dos grandes categorías dentro de la tributación de no residentes: las normas aplicables a aquellos no residentes que obtienen rentas de fuente española sin mediación de EP (Capítulo IV del TRLIRNR) y las normas aplicables a aquellos no residentes que obtienen rentas a través de un EP situado en territorio español (Capítulo III del TRLIRNR).

En consecuencia, cualquier análisis de la tributación en España de los no residentes debe partir de la determinación, en primer lugar, de si este no residente actúa en España con o sin mediación de EP, puesto que ello determinará tanto las rentas que quedan sujetas a tributación como el propio modo de tributación de dichas rentas.

Hecha esta introducción, en la mayoría de los casos, entendemos que los *influencers* actuarán en España sin mediación de EP. La definición del EP en la tributación de no residentes se recoge en el artículo 13 del TRLIRNR, y exige que el no residente (i) tenga en España, de forma continuada o habitual, instalaciones o lugares de trabajo de cualquier índole, en los que realice toda o parte de su actividad, o (ii) actúe en España por medio de un agente autorizado para contratar, en nombre y por cuenta del no residente, que ejerza con habitualidad dichos poderes. Por lo tanto, para que un *influencer* operase mediante EP en España, debería tener un lugar permanente de trabajo en el país o un agente que contrate en su nombre con cierta habitualidad. En un trabajo de esta índole, la presencia en España durante tiempo suficiente («de manera continuada o habitual») como para dar lugar

a un EP, seguramente daría lugar a que el *influencer* pasase el tiempo suficiente en España como para ser considerado residente bajo las reglas del IRPF.

Por lo tanto, entendemos que el *influencer* no residente o bien no tiene presencia física en España o bien dicha presencia no tiene la continuidad suficiente como para dar lugar a un EP. En consecuencia, a efectos expositivos, partiremos de la base de que un *influencer* no residente obtendría, con carácter general, rentas en España sin EP.

La tributación de los no residentes sin mediación de EP tiene ciertas características definitorias que conviene mencionar de antemano:

a) En primer lugar, la tributación de rentas obtenidas sin mediación de EP se realiza renta a renta, de manera que cada evento individualizado de obtención de renta en España da lugar a un devengo del impuesto y a una liquidación de este. Esto es una consecuencia natural de cómo está configurada la tributación del no residente sin EP: en la medida en que son sujetos que únicamente obtienen rentas en España en momentos puntuales o irregulares, no se define un periodo impositivo como tal (como sí existe en los impuestos que gravan la renta de los residentes —IRPF e IS— y las rentas de no residentes obtenidas mediante EP). Esta ausencia de periodo impositivo conlleva una tributación cuasi inmediata en el momento de obtención de la renta de fuente española. También derivada de esta configuración del impuesto como de devengos individualizados por cada obtención de renta está la imposibilidad de los no residentes sin EP de compensar rentas de signo distinto: es decir, que un no residente sin EP que obtenga una renta positiva y otra negativa, ambas de fuente española, no podrá compensarlas, y deberá liquidar el impuesto correspondiente a la renta positiva.

b) En la tributación de no residentes sin EP, y para la calificación de los distintos conceptos de renta en función de su procedencia se atenderá tanto a lo dispuesto a lo dispuesto en el TRLIRNR como a los criterios establecidos en la LIRPF, según la remisión efectuada a estos efectos por el artículo 13.3 del TRLIRNR. Esto implica que los conceptos que determinan la existencia de rentas de fuente española se completan con las definiciones (por ejemplo, de RAE, de ganancias patrimoniales, o de rendimientos obtenidos por la cesión a terceros de capitales propios) contenidas en la LIRPF.

c) Una vez calificada la renta, veremos que cada tipo de renta tiene sus propios criterios de sujeción (es decir, bajo qué supuestos se vincula la obtención de dicha renta por un no residente a su tributación en España), determinación de base imponible, devengo del impuesto y tipo de gravamen.

d) El sistema de tributación de los no residentes sin EP está fuertemente vinculado a la existencia de un obligado a retener. Mientras que en la tributación de residentes hay ciertas rentas que están sujetas a retención, pero en todo caso el contribuyente presenta una declaración-liquidación recogiendo todas las rentas obtenidas en el periodo impositivo, desde una perspectiva de cumplimiento tribu-

tario este sistema no es factible para sujetos pasivos como los no residentes sin EP, cuya vinculación con España es mínima. Por lo tanto, el impuesto se configura a través de un sistema de retenciones, en el cual los sujetos pagadores de la renta (residentes en España) son quienes, en el momento del pago, retienen el importe correspondiente al IRNR y lo ingresan en la Administración, liberando así al contribuyente no residente de cualquier obligación formal.

e) Así, si un sujeto obligado a practicar retenciones abona una renta a un no residente sin EP, y dicha renta se encuentra entre aquellas sobre las que corresponde practicar retención el sujeto obligado a retener está obligado a retener e ingresar una cantidad equivalente a la que resulte de aplicar las reglas del impuesto —es decir, que el retenedor está obligado a calcular el impuesto correspondiente al no residente—, según lo dispuesto en el artículo 31 del TRLIRNR. Los obligados a retener declararán e ingresarán de manera mensual o trimestral todas las retenciones efectuadas a no residentes durante dicho periodo mediante la presentación del Modelo 216 (de retenciones a cuenta sobre el IRNR) que se complementa con la presentación de un resumen anual de retenciones a cuenta del IRNR, el Modelo 296.

f) Esta retención, una vez ha sido ingresada y practicada correctamente, exonera al contribuyente no residente de la presentación de cualquier declaración (art. 28.3 TRLIRNR). Por lo tanto, en la práctica, los únicos contribuyentes no residentes que tendrán que presentar declaraciones por el IRNR serán aquellos que (i) obtengan rentas que tributan por el IRNR pero respecto de las cuales no exista obligación de practicar retención o ingreso a cuenta (como las ganancias patrimoniales) o (ii) cuyas rentas, pese a ser rentas sujetas a retención no hayan sido abonadas por un sujeto abonado a retener, como por ejemplo, en el caso de que dichas rentas sean abonadas por una persona física que no realice actividades económicas.

En estos casos, el contribuyente no residente estará obligado a presentar una autoliquidación (Modelo 210). En el caso particular de los *influencers*, como veremos, obtendrán rentas sujetas a retención que además serán abonadas por sujetos obligados a retener, por lo que, en la práctica, no estarán obligados a presentar declaración.

Vistas las características generales de la tributación de los no residentes sin EP, pasemos a continuación a analizar la tributación de la tipología de rentas que pueden obtener los *influencers* no residentes en España.

(iii) *Beneficios empresariales o profesionales sin EP*

La normativa del TRLIRNR configura las rentas de actividades económicas —como las definiremos a continuación— como una categoría residual en la que se pueden enmarcar las rentas obtenidas por no residentes, siempre que no encajen en ninguno de los otros conceptos de renta sujeta a IRNR que define el artículo 13

del TRLIRNR⁵⁶. En la práctica, esto implica que, a la hora de calificar una renta obtenida por un *influencer* no residente, en primer lugar, deberemos comprobar su encaje en alguna de las categorías de renta comprendidas en el artículo 13 del TRLIRNR (cánones, principalmente, como veremos más adelante), y solo tras determinar que no tiene encaje en ninguna de ellas, podremos pasar a determinar si se trata de una renta de actividad económica obtenida en España.

El TRLIRNR define tres tipos distintos de rentas como rentas de actividades económicas obtenidas en España:

- a) Rentas de actividades económicas realizadas en territorio español.
- b) Rentas de prestaciones de servicios utilizadas en territorio español.
- c) Rentas derivadas, directa o indirectamente, de la actuación personal en territorio español de artistas y deportistas.

La norma no especifica cómo se relacionan estas tres categorías entre sí, lo que plantea problemas en los casos de prestaciones de servicios y actividades artísticas, que no son otra cosa que manifestaciones específicas de la realización de una actividad económica. La doctrina las interpreta como reglas especiales e independientes entre sí: es decir, que, ante una actividad económica consistente en una prestación de servicios, deberemos atender únicamente a su utilización en territorio español, y en caso de que no se cumpla este criterio, la renta no estará sujeta (sin pasar a plantearnos entonces si se trata de una actividad económica realizada en España).

En el caso de los *influencers*, una de las primeras cuestiones que surgen es si podemos calificarlos como «artistas» y si, en tal caso, sus rentas provendrían de una «actuación personal» en territorio español. La norma interna española no contiene una definición de los conceptos de «artista» ni de «actuación personal». En la práctica, la Administración y los Tribunales, al enfrentarse a estos conceptos, acuden a los comentarios al artículo 17 del Convenio Modelo de la OCDE, que sí realiza una interpretación más exhaustiva de qué se puede interpretar por «artista» o «entertainer»⁵⁷.

Sin perjuicio de que este análisis se efectuará de forma más pormenorizada en el siguiente apartado, anticipamos aquí a efectos expositivos que la calificación de

⁵⁶ «Se consideran rentas obtenidas en territorio español [...] Las rentas de actividades o explotaciones económicas realizadas sin mediación de establecimiento permanente situado en territorio español, cuando no resulte de aplicación otro párrafo de este artículo».

⁵⁷ Si bien es cierto que en este epígrafe analizamos la tributación en ausencia de Convenio, lo cierto es que, en la medida en que no hay una definición en la norma española, la práctica habitual es remitirse a la definición de artista o «entertainer» contenida en los comentarios al MCOCDE, ya que es precisamente el artículo 17 del MCOCDE la norma en la que se inspira el TRLIRNR para fijar la tributación de artistas y deportistas.

los *influencers* como «artistas» o «*entertainers*» es una cuestión polémica (i) que provoca discrepancias en la doctrina⁵⁸ a fecha de hoy (ii) que no ha sido abordada por la Administración tributaria española ni la jurisprudencia y (iii) que, sin duda, planteará numerosos conflictos en la práctica.

Adicionalmente, aun asumiendo que pudieran tratarse de artistas o «*entertainers*», la siguiente cuestión es si su trabajo comporta la realización de una «actuación personal» en territorio español. Tampoco es claro que la mera visualización por usuarios o seguidores localizados en España de contenidos producidos por un *influencer* pueda equipararse a una «actuación personal» en territorio español, al menos con la redacción actual de la norma.

Por lo tanto, teniendo en cuenta los problemas que plantea la calificación de los *influencers* como artistas, y las visualizaciones de sus contenidos como «actuaciones personales» vamos a centrarnos en la tributación como rendimientos de actividades económicas o de prestación de servicios.

En ambos casos, tenemos que plantearnos qué tipos de rentas puede obtener un *influencer* y cómo encajan estas rentas en los supuestos de sujeción contenidos en el TRLIRNR. Como hemos visto en apartados anteriores cabe agruparlas en dos grandes categorías de renta: (i) Pagos realizados por la plataforma o red social por la monetización de anuncios en el canal del *influencer* y (ii) pagos realizados por marcas terceras como contraprestación a colaboraciones (por ejemplo, por anunciar un producto determinado en su canal o *feed*) y servicios de publicidad.

Respecto del primer bloque de rentas, es muy difícil concluir que la renta que percibe un *influencer* por parte de una plataforma que monetiza su canal corresponde a una actividad desarrollada en territorio español, puesto que el único vínculo con el territorio español es, en la mayor parte de los casos, el público del canal (seguidores localizados en España), no el desarrollo de la actividad propia del *influencer* (que tendrá lugar en la mayor parte de los casos, en su domicilio). En este sentido, interesa traer a colación las reflexiones de TORIBIO BERNÁRDEZ⁵⁹ sobre este particular (aun cuando haga referencia a rentas de artistas o deportistas): «*Aquí nos enfrentamos ante un nuevo problema interpretativo. ¿Cuál es el país de la fuente de los ingresos? ¿Dónde se entiende desarrollada la actuación? Nos tememos que el Derecho Tributario no está todavía plenamente adaptado a los nuevos usos, como para aceptar que la renta que percibe un artista/youtuber derivada de las visualizaciones que se producen en un determinado país (el país*

⁵⁸ A modo de ejemplo, a favor de su calificación como artistas, S. KOSTIKIDIS, «*Influencer Income and Tax Treaties*», 74 Bull. Intl. Taxn. 6 (2020), *Journal Articles & Opinion Pieces IBFD* (fecha de la consulta: 31 de marzo de 2021). En contra: D. MOLENAAR y H. GRAMS, «*Influencer Income and Tax Treaties: A Response*», 74 Bull. Intl. Taxn. 9 (2020), *Journal Articles & Opinion Pieces IBFD* (fecha de la consulta: 31 de marzo de 2021).

⁵⁹ TORIBIO BERNÁRDEZ, L., «La fiscalidad de los ingresos que surgen por el uso de redes sociales y páginas web gratuitas (en un contexto de revisión de los impuestos sobre las grandes empresas de la economía digital)», *Revista Carta Tributaria*. Revista de Opinión, n.º 52/2019, p. 16.

donde se siguen los vídeos es fácilmente determinable, entre otros factores porque esa identificación geográfica de los seguidores resulta esencial para la selección de la publicidad que se asocia a los vídeos), se considera una renta obtenida en dicho país, con independencia de dónde se haya llevado a cabo la actuación personal grabada en el vídeo. El factor escénico al que antes nos referíamos no es fácil asociarlo al país donde se visualiza, pero nos parece que la evolución técnica aconseja una evolución de las pautas tributarias en esa línea»⁶⁰.

Tampoco podría entenderse utilizado en territorio español el servicio prestado por el *influencer* a la plataforma de monetización. Como expone BÁEZ MORENO⁶¹:

«(...) Centrémonos en las más relevantes, empezando por la más conocida y espectacular: la publicidad online en YouTube a través de Google AdSense. A través de este mecanismo de monetización, el youtuber recibe pagos directos de YouTube en función de las vistas directas de sus contenidos. Si bien es cierto que hacer dinero a través de esta técnica es difícil, no es descartable que los youtubers emigrantes «tope de gama» obtengan rentas muy elevadas por esta vía. Y, en relación con estas rentas, resulta absolutamente indiferente, a los efectos que aquí interesan, que los usuarios de los contenidos compartidos en YouTube estén radicados en España[5]. Ello es así porque, tratándose de rentas de actividades o explotaciones económicas realizadas sin mediación de EP, ni las actividades son realizadas en territorio español ni nos encontramos ante prestaciones de servicios utilizadas en territorio español, al menos conforme al concepto de utilización que se deriva del artículo 13.1.b.2º de la LIRNR.

En resumidas cuentas, estas rentas no se obtienen en territorio español ni por tanto deben computarse a la hora de determinar la base de actividades o intereses económicos del youtuber».

Respecto de la segunda fuente de renta, en la que un *youtuber* o *influencer* percibe una cantidad de una marca por su publicidad o divulgación en redes socia-

⁶⁰ En esta misma línea, el autor continúa su reflexión con un ejemplo práctico y poniendo de manifiesto la necesidad de adaptar las reglas tributarias tradicionales en los siguientes términos: *«Pensemos en el youtuber que ha trasladado su residencia legítimamente a Andorra y allí desarrolla sus creaciones audiovisuales artísticas. Pero después dichas creaciones son colgadas en el sitio español de YouTube y son fundamentalmente seguidas en España. La Hacienda española debería poder gravar los ingresos que de ahí surgen. Si en la actualidad no cupiera la aplicación de las reglas tradicionales sobre el país de la fuente en los rendimientos artísticos, convendría adaptar dichas reglas. Bien sea reelaborando las pautas de definición y ubicación de los rendimientos artísticos para darles acogida (nos hemos detenido especialmente en esa calificación por ser la que más propicia para garantizar la tributación en el país de la fuente), bien sea adscribiendo estas nuevas rentas a otros preceptos cercanos de los Convenios, en los que también se observa cierta reivindicación del derecho a gravar del país donde no reside el sujeto perceptor, como ocurre con los cánones, sujetos a tributación en la fuente en la mayoría de nuestros Convenios (no así en el Modelo de la OCDE), aunque sea a tipos reducidos».*

⁶¹ BÁEZ MORENO, A., «YouTubers y Tributación Internacional... ¿Hablamos de Derecho?», en *Cartas a Taxlandia* [en línea], 3 feb. 2021, [fecha de la consulta: 1 mayo 2021]. Disponible en: <https://www.politicafiscal.es/cartas-a-taxlandia/youtubers-y-tributacion-internacional-hablamos-de-derecho>

les, ocurre algo parecido, compartiendo, en parte, la problemática anteriormente expuesta. Ahora bien, existe un matiz relevante, y es que, en este caso, si bien no podemos concluir que la actividad económica se desarrolle en territorio español, sí podremos calificar la prestación de servicios del *influencer* a la marca como prestación de servicios utilizada en España, en algunos casos.

Así, en caso de que una sociedad española utilice los servicios del *influencer* para publicitar su actividad en España, en estos casos habría más posibilidades de considerar que sí hay una utilización del servicio prestado por el *influencer* en España y, por lo tanto, podrá quedar sujeto a IRNR según lo dispuesto en el artículo 13.1.b) del TRLIRNR⁶². BÁEZ MORENO, A.⁶³ lo expone de forma muy clara en el siguiente razonamiento:

«A parecido resultado, aunque por motivos distintos, tendríamos que llegar en relación con otras fuentes importantes de rentas para los youtubers, como los ingresos pasivos a través de marketing de afiliación y las colaboraciones directas con marcas. Tratándose de servicios de publicidad, y salvo que los mismos supongan la aparición presencial del youtuber en territorio español, las rentas sólo serán de fuente española, cuando el servicio se utilice en territorio español, algo que ocurrirá, normalmente, sólo si se publicita una marca española o se presta el servicio a una empresa española».

Pues bien, si, atendiendo a las consideraciones anteriores, finalmente se determina la sujeción al IRNR de la renta obtenida por el *influencer*, tendremos que acudir a las normas de base imponible de los artículos 24 y siguientes del IRNR.

Tratándose de una prestación de servicios (y no de una actividad económica), la base imponible corresponde al importe íntegro de las rentas. Si bien el RIRNR permite la deducción de una serie de gastos (como aquellos derivados de personal desplazado a España y aprovisionamientos y suministros, según el artículo 5.1 del RIRNR) lo cierto es que, en las prestaciones de servicios de los *influencers*, no es habitual que nos encontremos con este tipo de gastos, por lo que la norma general es que la base imponible estará constituida por el importe íntegro de la contraprestación.

No obstante, si el *influencer* en cuestión es residente en otro Estado miembro de la UE o del EEE con efectivo intercambio de información tributaria, de los rendimientos obtenidos sin mediación de EP se podrán deducir los gastos previstos en la LIRPF o en la LIS según se trate de personas físicas o entidades, relacionados directamente con los rendimientos obtenidos en España y con vínculo directo e indisoluble con la actividad realizada en España. Esto implicará que el *influencer* residente en la UE o el EEE podrá deducir ciertos gastos. Ahora bien, es necesario

⁶² Cuestión distinta son los casos con CDI, que, como veremos, no otorgarán a España la postestad para gravar la renta si se califica como beneficios empresariales.

⁶³ BÁEZ MORENO, A., «YouTubers y Tributación Internacional... ¿Hablamos de Derecho?», en *Cartas a Taxlandia* [en línea], 3 feb. 2021, [fecha de la consulta: 1 mayo 2021]. Disponible en: <https://www.politica-fiscal.es/cartas-a-taxlandia/youtubers-y-tributacion-internacional-hablamos-de-derecho>

tener en cuenta que el retenedor, a la hora de practicar la retención, no tendrá en cuenta estos gastos, ya que está obligado a practicar la retención por el importe íntegro (art. 31.2 del TRLIRNR), por lo que el *influencer* no residente deberá presentar un Modelo 210, consignando los gastos deducibles y solicitando la devolución del impuesto que le corresponda.

En cuanto al tipo impositivo aplicable, los residentes en la Unión Europea (en adelante «UE») o en un país del Espacio Económico Europeo con el que exista un efectivo intercambio de información podrán aplicar un tipo del 19%, mientras que el resto de las contribuyentes aplicarán un tipo del 24%.

En caso de que los rendimientos de los *influencers* pudieran calificarse eventualmente como rendimientos de actividades económicas o como rendimientos de actividades artísticas derivadas de una actuación personal en España, la manera de determinar la base imponible y el modo de tributación aquí descritos no variarían sustancialmente.

(iv) Cánones

Al margen de la categoría de actividades económicas, la otra categoría relevante en la tributación de los *influencers* es la categoría de cánones. El concepto de canon del TRLIRNR es extenso, considerándose como cánones a estos efectos:

«Derechos sobre obras literarias, artísticas o científicas, incluidas las películas cinematográficas. Patentes, marcas de fábrica o de comercio, dibujos o modelos, planos, fórmulas o procedimientos secretos. Derechos sobre programas informáticos.

Informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas.

Derechos personales susceptibles de cesión, tales como los derechos de imagen. Equipos industriales, comerciales o científicos. Cualquier derecho similar a los anteriores».

En particular, tienen esa consideración las cantidades pagadas por el uso o la concesión de uso de los derechos amparados por el texto refundido de la Ley de Propiedad Intelectual, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1996, de 12 de abril, la Ley 11/1986, de 20 de marzo, de Patentes, y la Ley 17/2001, de 7 de diciembre, de Marcas».

Es necesario tener en cuenta que la calificación como canon está vinculada a que la transacción subyacente se trate de un «uso o cesión de uso». Por lo tanto, una transmisión total del derecho particular se calificaría como ganancia patrimonial, y no como canon. La determinación de cuándo un contrato supone una cesión de uso o una transmisión dependerá de las circunstancias de cada caso, debiendo tener en cuenta factores como el alcance y duración de los derechos transmitidos.

En términos generales, siempre que nos encontremos ante una situación en la que el *influencer* cede el uso sobre un derecho de su titularidad (ya sea su propia imagen, los derechos que ostente sobre sus contenidos, etc.) estaremos ante un canon susceptible de tributar en IRNR.

El criterio de sujeción a IRNR en los cánones es doble. Un canon quedará sujeto a IRNR siempre que (i) sea satisfecho por una persona residente en territorio español o un EP situado en España o (ii) que sea utilizado en territorio español. Es decir, en el campo de la tributación de los *influencers*, nos encontraremos en la mayoría de los casos en situaciones en que un residente español abona una contraprestación al *influencer* no residente por la cesión de uso de un derecho de su titularidad, dando lugar a un canon sujeto a IRNR.

En cuanto a las normas de determinación de la base imponible, al igual que en el caso de las actividades económicas, la base imponible estará compuesta por el importe íntegro de los rendimientos, sin deducción de gastos. También en este caso los residentes en otro Estado miembro de la UE o del EEE con efectivo intercambio de información tributaria, podrán deducir los gastos previstos en la LIRPF o en la LIS según se trate de personas físicas o entidades, relacionados directamente con los rendimientos obtenidos en España y con vínculo directo e indisoluble con la actividad realizada en España, de manera análoga al apartado anterior.

En cuanto al tipo impositivo aplicable, los residentes en la UE o en un país del Espacio Económico Europeo con el que exista un efectivo intercambio de información podrán aplicar un tipo del 19%, mientras que el resto de los contribuyentes aplicarán un tipo del 24%⁶⁴.

3. Tributación en el IRNR de *influencers* residentes en un país que tiene firmado un CDI con España

Como se ha anticipado al principio de este apartado, debido a la amplia red de CDIs suscritos por España, en la mayoría de los casos los *influencers* serán residentes en un país que haya firmado un CDI con España. En estos casos, no basta con atender a las previsiones del TRLIRNR anteriormente expuestas, sino que habrá que tener en cuenta las disposiciones del CDI con cada país para determinar la distribución de la potestad tributaria sobre las rentas obtenidas por el *influencer*, determinando así que rentas podrán estar gravadas, en su caso, por el estado de la fuente. Dicha distribución de la potestad tributaria va a depender de la calificación que se les otorgue a las rentas obtenidas por los *influencers* a los efectos de los CDI.

⁶⁴ Sobre este particular, cabe destacar la posible calificación como royalties de los pagos efectuados por YouTube atendiendo a la normativa interna de Estados Unidos tal y como se ha anunciado en el cambio de las condiciones expuestas en la nota al pie 54 a la cual nos remitimos.

A su vez, también será necesario revisar si el CDI aplicable establece alguna limitación a los tipos de gravamen establecidos por el TRLIRNR, lo cual también va a depender de la clasificación que se otorgue a efectos del CDI a las rentas obtenidas por el *influencer*.

(i) *Diferentes tipologías de rentas en las que puede calificarse los rendimientos obtenidos por los influencers*

En términos generales, si atendemos al Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (en adelante «MC OCDE»), en el que se basan la gran mayoría de los CDI suscritos por España, los rendimientos obtenidos por los *influencers* pueden clasificarse dentro de las siguientes categorías de renta:

a) *Rentas de artistas o deportistas* (art. 17 MC OCDE)⁶⁵. Las rentas que perciben los artistas o deportistas derivadas de sus actividades personales en su calidad de tal están sometidas a gravamen en el Estado donde se ha realizado la actividad artística o el evento deportivo.

Es importante destacar que la versión original del MC OCDE se refiere al término «*entertainer*», que es más amplio que el término castellano «artista», en los términos que se analizarán en el siguiente apartado⁶⁶.

Por tanto, las rentas obtenidas por un *influencer*, que tenga la consideración de no residente, derivadas de su actuación en España y que se califiquen como rentas de artistas o deportista, podrán ser gravadas en España como estado de la fuente.

b) *Cánones* (art. 12 MC OCDE). De acuerdo con el artículo 12 del MC OCDE, se definen como cánones las cantidades de cualquier clase pagadas por el uso, o la concesión de uso, de derechos de autor sobre obras literarias, artísticas o científicas, incluidas las películas cinematográficas, de patentes, marcas, diseños o modelos, planos, fórmulas o procedimientos secretos, o por informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas.

Dicho artículo 12 del MC OCDE establece que los cánones únicamente pueden someterse a imposición en el estado de residencia, y no en el estado de la fuente.

⁶⁵ KOSTIKIDIS, S., «*Influencer Income and Tax Treaties*», *Bulletin for International Taxation* (IBFD), junio 2020.

⁶⁶ Este cambio terminológico se produjo en el año 2014. En concreto, el término *entertainer* fue introducido en el artículo 17 del MC OCDE (sustituyendo al de artista) al objeto de ampliar el ámbito de aplicación del precepto a aquellos sujetos que podían quedar fuera de las definiciones más clásicas del concepto de artista.

En este sentido, «*entertainer*» constituye un término más amplio que el término artista, pero no se pusieron ejemplos que pudieran ilustrar las diferencias entre uno y otro ni la ampliación del alcance subjetivo con motivo del cambio terminológico.

Dado que la traducción al castellano no resulta del todo satisfactoria (divertidor), mantendremos a efectos expositivos el término original en inglés.

Sin embargo, en el caso de España no siempre se sigue el modelo del MC OCDE en sus CDI, y en función del CDI aplicable, el estado de la fuente podrá gravar o no las rentas calificadas como cánones.

Adicionalmente, debe tenerse en cuenta que no todos los CDI (i) comparten la misma definición de canon (ii) ni determinan que los cánones puedan tributar en la fuente. En consecuencia, ante cada pago o ingreso efectuado desde España será necesario determinar la residencia fiscal del *influencer* para examinar las disposiciones del CDI que resulte de aplicación de calificarse la misma como canon.

Debe indicarse, por último, que la calificación de una renta de acuerdo con el artículo 17 (renta de artista) o con el artículo 12 (canon) es excluyente. En este sentido, una renta solo podrá calificarse en una u otra categoría debiendo definirse muy claramente bajo qué categoría de renta se clasifica el rendimiento en cuestión en tanto que el tratamiento que recibirá la renta puede ser radicalmente diferente en algunos CDI.

c) *Beneficio empresarial* (art. 7 MC OCDE). De acuerdo con este artículo, en caso de que la renta se califique como beneficio empresarial, tan solo podrá ser gravada en el estado de la fuente en caso de que el *influencer* cuente en el mismo con un EP.

Como se ha analizado previamente, con carácter general, un *influencer* residente en el extranjero no operaría en España a través de un EP, por lo que, en caso de calificarse como beneficios empresariales, las rentas obtenidas por un *influencer* no residente no estarán sometidas a tributación en España.

(ii) *Especial referencia a la categorización de las rentas obtenidas por los influencers como rentas de artistas («entertainers») o deportistas*

Como hemos visto, el artículo 17 del MC OCDE se aparta de las reglas que se aplican con carácter general para los rendimientos de las actividades económicas (empresariales o profesionales), admitiendo la tributación de los artistas y deportistas en el estado de la fuente. Ello hace que debamos analizar con detenimiento los elementos que deben concurrir para que resulte de aplicación esta categoría de renta en el caso de los *influencers*.

Para que una renta se entienda incluida dentro del ámbito de aplicación del artículo 17 del MC OCDE, es necesario que la misma cumpla con dos requisitos, un requisito subjetivo y otro objetivo:

a) En primer lugar, el requisito subjetivo implica que la renta debe provenir de la actuación del *influencer* en su calidad de artista o «*entertainer*». Como señalaremos más adelante, los Comentarios al MC OCDE no establecen una definición de artista o «*entertainer*» a estos efectos, y tampoco hace referencia a la inclusión o no en el caso de los *influencers*.

Sin embargo, con carácter general, para que la actuación del *influencer* se asimile a la actuación de un artista o *entertainer*, dicha actuación (a) debe ser pública y (b) y debe tener un marcado componente de diversión o entretenimiento.

- El concepto de «actuación pública» se cumpliría en el caso que nos ocupa, ya que está aceptado que una actuación es pública en el sentido del MC OCDE aun cuando en el desarrollo de la actuación el público no está presente de manera física, pero la actuación está disponible para todo el público de manera online, bien en directo, bien en diferido. Por lo tanto, este requisito se cumpliría en el caso de los *influencers*.
- Mayores problemas plantea determinar si en la actuación de los *influencers* prima o no el llamado componente de diversión, espectáculo o entretenimiento. Y es que, si bien es cierto que este componente puede encontrarse en la actuación de los *influencers* no queda tan claro que esta sea la finalidad principal de su actuación, dado que la misma puede responder a otras finalidades como pueden ser fines publicitarios, tal y como desarrollaremos en los siguientes párrafos.

b) En segundo lugar, en relación con el elemento objetivo, la renta debe derivar, directa o indirectamente, de la actuación del *influencer* como artista o «*entertainer*». Aquí es crucial recordar las diferentes rentas que un *influencer* puede generar, y que por su naturaleza van a diferir en su calificación.

Así, no se otorgará el mismo tratamiento a las (i) rentas por publicidad y emplazamiento de productos, a través de contratos de publicidad o de patrocinio con diferentes marcas; que a las (ii) rentas por la explotación de sus derechos de imagen; o (iii) a las rentas procedentes de la comercialización de su propia marca.

Sentados los requisitos subjetivos y objetivos que deben de cumplirse para encuadrar las rentas de los *influencers* dentro de la categoría de rentas de artistas o deportistas, debemos señalar que la principal dificultad que nos encontramos a la hora de determinar si se cumplen los mismos en el caso que nos ocupa es que los comentarios al artículo 17 del MC OCDE no abordan específicamente esta cuestión para los *influencers*, ni tenemos constancia de la existencia de doctrina o jurisprudencia que aclaren este aspecto para este específico supuesto.

En particular, los comentarios al artículo 17 del MC OCDE (i) no contienen una definición de artista o «*entertainer*» (ii) no hacen ninguna referencia específica a los *influencers* y (iii) exponen algunos ejemplos de artistas o *entertainers* que resultan antiguos o desfasados en el tiempo. A pesar de ello, de los ejemplos que aparecen en los Comentarios al MC OCDE antes mencionados, cabe destacar los dos siguientes que podrían servir de guía para el caso de los *influencers*:

a) Por un lado, los Comentarios al MC OCDE aclaran que el término «artista» comprende claramente a los artistas escénicos, los actores de cine, y a quienes

actúan en un anuncio de televisión (incluyendo, por ejemplo, deportistas retirados). Si extrapolamos este comentario a los *influencers* podría defenderse que, por ejemplo, un *youtuber* que anuncia un producto en su canal, podría entenderse comprendido dentro de este concepto de artista.

b) Sin embargo, por otro lado, el apartado 3 de los Comentarios al artículo 17 del MC OCDE establece que la renta obtenida por un modelo en el ejercicio de su actividad como tal no se subsume en la calificación de renta de artistas (por ejemplo, las rentas derivadas de la actividad de exhibir prendas durante un desfile de moda o una sesión de fotos). Este ejemplo podría darnos argumentos para excluir, por ejemplo, a un *instagramer* que exhibe en una foto colgada en esta red social una determinada prenda.

Como se puede observar, los dos ejemplos de los comentarios al artículo 17 del MC OCDE que más se asimilan a la actuación de los *influencers* nos llevarían a conclusiones diferentes. Lo mismo ocurre con la doctrina científica.

En este sentido, si seguimos a KOSTIKIDIS⁶⁷ las rentas percibidas por los *influencer* si se deben entender, con carácter general, incluidas dentro del concepto de rentas de artistas y deportistas a los efectos del artículo 17 del MC OCDE. Esto es así toda vez que este autor considera que:

a) En el caso de los *influencers*, se cumple el elemento subjetivo para la calificación como renta de artista o deportista, teniendo su actuación un innegable carácter público (otorgado por el acceso online de todo el público a la actuación) y un componente de diversión/entretenimiento («*amusement or enjoyment effect*» en la versión original) primordial. Sobre este particular, cabe destacar las dos siguientes reflexiones del autor:

- En primer lugar, este autor señala que el artículo 17 del MC OCDE no establece un umbral mínimo para entender que algo tiene un componente de entretenimiento: una actividad que provoca entretenimiento en el público tiene en sí misma un componente de entretenimiento.
- Y en el caso de los *influencers* para este autor esto es una realidad, ya que, si los *influencers* no entretienen a sus seguidores, pierden a los mismos, y con ello, su capacidad de generar ingresos. Por tanto, si bien, *gracias* al entretenimiento que genera un *influencer*, se consiguen otros objetivos como la publicidad (generada directamente por el *influencer*), el público no sigue al *influencer* para estar al tanto de las novedades o por la publicidad, sino porque su actividad y contenidos le entretienen⁶⁸.

⁶⁷ KOSTIKIDIS, S., «*Influencer Income and Tax Treaties*», *Bulletin for International Taxation*, vol. 74, n.º 6, 2020.

⁶⁸ KOSTIKIDIS, S., «*Influencer Income and Tax Treaties*», *Bulletin for International Taxation*, vol. 74, n.º 6, 2020, p. 8.

Asimismo, KOSTIKIDIS⁶⁹ establece que un *influencer* «actúa» en los contenidos que genera en las redes sociales, por lo que no debe intrínsecamente diferenciarse de un actor en un anuncio, aunque el *influencer* lo haga en el contexto de su propia vida en lugar de en un anuncio, un evento o una pasarela.

A la misma conclusión, pero con un razonamiento diferente llega TORIBIO BERNÁRDEZ⁷⁰, que considera que el factor delimitador esencial, con independencia de la temática, para determinar si concurre este carácter de entretenimiento/espectáculo, debe basarse en el canal de comunicación al que se ha recurrido para generar contenido. Sobre esa base, y en la medida en que las redes sociales que se utilizan como canal tienen aptitud para generar diversión y espectáculo y una inequívoca capacidad de constituir una fuente de entretenimiento para sus usuarios, este requisito se cumpliría en el caso de los *influencers*.

b) También se cumple el elemento objetivo, por lo menos para las rentas más representativas obtenidas por los *influencers*, procedentes de los ingresos publicitarios y los acuerdos de patrocinio. Sobre este particular, el autor señala que, generalmente, estos acuerdos pueden implicar diferentes formas de remuneración:

- Por un lado, el pago por el posicionamiento de producto, a través de una foto o un vídeo.
- Por otro, el pago por una o varias actuaciones con el uso de una marca o de un producto concreto.

Para este autor, la clave a determinar en estos casos es si la actividad que se realiza («*performing*») implica «actuación» en el contexto del artículo 17 MC OCDE. Así, el autor no duda de esta conclusión en el caso del emplazamiento de los productos, en la medida en que un *influencer* está «actuando» en una foto o vídeo como cualquier actor en un anuncio. No debemos olvidar que el trabajo del *influencer* por el que se genera la renta controvertida, es insertar en su vida publicidad, compartiéndola con el público a través de redes sociales.

⁶⁹ KOSTIKIDIS, S., «*Influencer Income and Tax Treaties*», *Bulletin for International Taxation*, volumen 74, n.º 6, 2020, p. 12.

⁷⁰ TORIBIO BERNÁRDEZ, L., «La fiscalidad de los ingresos que surgen por el uso de redes sociales y páginas web gratuitas (en un contexto de revisión de los impuestos sobre las grandes empresas de la economía digital)», *Revista Carta Tributaria*. Revista de Opinión, n.º 52 /2019, p. 15. En concreto, el autor llega a la siguiente conclusión: «A la vista de esta difusa exigencia, podría entenderse que la calificación depende de la temática a la que se dedique el youtuber. Si sus vídeos están relacionados con materias de ocio, entretenimiento o espectáculo (música, humor, videojuegos, viajes, cocina, moda, ...) sí tendrían que ser calificados como artistas, no así cuando los vídeos sean divulgativos, informativos o didácticos. A nuestro juicio, sin embargo, el factor delimitador esencial, con independencia de la temática, debe basarse en el canal de comunicación al que se ha recurrido. Y la utilización de plataformas como YouTube implica de suyo la actitud y la aptitud de generar “diversión o espectáculo” en los consumidores, sobre todo si nos situamos en el nivel de éxito en el que empiezan a generarse ingresos, lo cual parece una garantía objetiva del cumplimiento de esa condición».

La conclusión, para este autor, en el caso de la asistencia a eventos o la realización de otro tipo de actividad patrocinadas pasa por el análisis de dos elementos: la parte física de la actividad (acudir a un evento) y la parte online (publicar este hecho en las redes sociales generando el impacto buscado). Si la actuación en sí tiene un fin de patrocinio (acudir a una fiesta que patrocina una marca concreta), la publicación posterior lo tendrá sin duda. En cambio, en caso de que la actividad primera no tenga fin de entretenimiento, pero a causa de ella se genere una publicación que inserta publicidad, el cumplimiento del requisito de entretenimiento plantea mayores dudas a juicio de este autor⁷¹.

Por el contrario, MOLENAAR y GRAMS⁷² exponen sus reservas con respecto a la conclusión alcanzada por KOSTIDIS. En concreto, aun cuando reconocen que el cambio terminológico realizado en 2017 del artículo 17 del MC OCDE (por el que se modificaba el término «artistas» y reemplazándolo por «entertainers») pueden ayudar a la tesis de KOSTIDIS, finalmente plantean sus dudas sobre si dicha conclusión es la correcta, y ello conforme al siguiente razonamiento: «*el propio Savvas Kostidis indica que un influencer promociona principalmente productos o bienes para otros, lo que significa que el verdadero carácter de entretenimiento es sólo secundario. Esto puede ser diferente para los youtubers, vloggers y bloggers, que dirigen sus mensajes a su audiencia con el fin de crear seguidores (...) un influencer se parece más a una modelo, (...) y la presentación de ropa durante un desfile de moda o una sesión de fotos queda fuera del ámbito de aplicación del artículo 17 del Modelo de la OCDE*».

Como se puede observar, para MOLENAAR y GRAMS, el carácter secundario del entretenimiento con respecto a la finalidad de promocionar los bienes y servicios en la actividad del *influencer*, junto con la exclusión del artículo 17 del MC OCDE de las rentas obtenidas por modelos cuando exhiben prendas durante un desfile de moda o una sesión de fotos, constituyen argumentos que se pueden ser utilizados para excluir la calificación de las rentas de los *influencers* como rentas de artistas o deportistas, o, al menos, para concluir que su inclusión en dicha categoría no es una cuestión pacífica.

Por lo tanto, ni los ejemplos de los comentarios al artículo 17 del MC OCDE ni la doctrina científica localizada nos llevan a una solución pacífica sobre este particular. Nos encontramos, en definitiva, ante una cuestión conflictiva que en la práctica va a generar la correspondiente inseguridad jurídica.

Por ello, sería deseable una adaptación de los comentarios al MC OCDE del artículo 17 incluyendo pautas específicas para el caso de los *influencers*, así como

⁷¹ Asimismo, el autor determina la dificultad para entender cumplido este requisito objetivo en caso de otras fuentes de rentas, como son (i) la explotación de los derechos de imagen o marca (*income for the use of, or right to use, image and/or name rights*) o (ii) los ingresos por la comercialización de productos (*merchandizing income*).

⁷² MOLENAAR, D., GRAMS, H., «*Influencer Income and Tax Treaties: A Response*», *Bulletin for International Taxation*, 2020, vol. 74, n.º 9, p. 12.

la existencia de doctrina de la DGT o jurisprudencia que aclaren esta cuestión para estos específicos supuestos.

Hasta que lleguen dichas aclaraciones, creemos que no es posible sentar un criterio apriorístico sobre la calificación de este tipo de rentas, siendo necesario realizar un análisis caso por caso en función de las circunstancias concurrentes en cada supuesto concreto. Sin ir más lejos, en nuestra opinión, una primera diferenciación que cabría realizar en dicho análisis caso por caso es si nos encontramos ante un *influencer* nativo o no nativo:

a) En los supuestos de *influencers* no nativos⁷³, la condición previamente adquirida de artistas o deportistas por parte de estos últimos podría facilitar la inclusión de las rentas obtenidas en su actuación como *influencers*, como rentas de artistas o deportistas.

b) Para los *influencers* nativos⁷⁴ esta calificación no será tan evidente.

Si del análisis se concluye que las rentas de los *influencers* no residentes derivadas de sus actuaciones en España, lo son por su condición de artista o *entertainer*, y están incluidas en la calificación de las rentas del artículo 17 del MC OCDE, las mismas tributarán en el IRNR en España a un tipo general del 24 %, que se reduce al 19 % cuando se trate de contribuyentes residentes en otro Estado miembro de la UE o del Espacio Económico Europeo con el que exista un efectivo intercambio de información tributaria.

Pero es que, aun cuando se llegue a esta conclusión se vuelven a plantear dos dificultades adicionales:

a) La primera de ellas es determinar cuál se considera en este caso el estado de la fuente. Como se ha anticipado en el apartado anterior, las normas tributarias actuales no están lo suficientemente desarrolladas como para permitir interpretar que la renta que percibe un *influencer* en su calidad de artista o *entertainer* se considere renta obtenida en un determinado país por el hecho de que parte de los seguidores que visualizan ese contenido se encuentren localizados en dicho país⁷⁵.

b) Por lo tanto, conforme a la normativa actual, y en la mayoría de los casos, estas dudas sobre la localización de la fuente de renta van a determinar que, en la práctica, estas rentas difícilmente puedan ser gravadas en estados distintos al

⁷³ Que, como se ha anticipado en el primer apartado de este artículo, son aquellos con un número elevado de seguidores, pero cuya popularidad se generó originalmente fuera de las redes sociales, por una carrera o profesión previa por la que ya eran reconocidos, como ocurre con el caso de los deportistas, actores, cantantes o modelos.

⁷⁴ Que recordemos que son aquellos *influencers* cuyo origen y popularidad trae causa, exclusivamente, en su actividad en las redes sociales.

⁷⁵ Este criterio parece que es el que va a seguir YouTube en sus pagos calificados como cánones a efectos de la normativa interna estadounidense de conformidad con lo expuesto en la nota al pie 54, a la cual nos remitimos.

estado de residencia del contribuyente, aun cuando se califiquen como rentas de artistas o deportistas. Resulta evidente, en consecuencia, que hace falta un mayor desarrollo normativo e interpretativo sobre el nexo y el concepto de fuente para este tipo de rentas.

En segundo lugar, y complementando a lo anterior, se plantea otra gran problemática, que es la atribución de las rentas cuando hay más de un estado fuente involucrado.

De nuevo, los ejemplos puestos de manifiesto en los comentarios al artículo 17 del MC OCDE, los cuales hacen referencia a criterios como el número de eventos en cada estado (para el caso de músicos que llevan a cabo giras con conciertos en varios países) o el número de días laborables trabajados en cada territorio (poniendo como ejemplo los ciclistas profesionales), no parecen estar adaptados a la nueva realidad de los *influencers*.

Consciente de ello, KOSTIKIDIS⁷⁶ intenta dar respuesta a esta pregunta en lo que denomina el «*Horizontal Apportionment of Influencer Income*». El autor expone como solución razonable considerar que el foco debe estar en el efecto publicitario de la actuación del *influencer*. Como *influencer*, la publicidad se realiza a través de fotografías y vídeos publicados en plataformas online, por lo que el autor propone que el criterio de reparto de las actividades de los *influencers* debe realizarse de acuerdo con los *likes* o indicadores similares, como vistas, acciones, comentarios, etc., de los posts colgados por los *influencer*.

Pues bien, aunque el planteamiento de KOSTIKIDIS nos puede parecer razonable, lo cierto es que la redacción de las normas actúa no está adaptada aún para llevar a cabo esta interpretación sin controversia, por lo que, hoy en día, no se puede descartar una interpretación distinta por parte de las Administraciones tributarias involucradas.

(iii) *Tributación en caso de que se excluya la calificación de las rentas obtenidas por los influencers como rentas de artistas («entertainers») o deportistas*

Si del análisis caso por caso anteriormente mencionado se concluye que la renta obtenida por el *influencer* no se califica como una renta de artista o *entertainer*, lo primero que habrá que determinar es si nos encontramos ante un canon. Esto podrá ocurrir si se produce una cesión del uso o la concesión de uso o bien de (i) derechos sobre los contenidos creados o (ii) derechos personales susceptibles de cesión, tales como los derechos de imagen del *influencer*.

⁷⁶ KOSTIKIDIS, S., «*Influencer Income and Tax Treaties*», *Bulletin for International Taxation*, 2020, vol. 74, n.º 6, pp. 10-18.

Si este fuera el caso, como hemos visto, el artículo 13 del TRLIRNR establece como requisito para que se considere como una renta susceptible de ser gravada en España, que la renta en concepto de canon este satisfecha por personas o entidades residentes en territorio español.

El tipo aplicable sería el ya indicado 24% o 19%, en función de la residencia fiscal de *influencer* perceptor de la renta, que, en todo caso, puede estar limitado por las estipulaciones del artículo 12 del CDI aplicable. Consecuentemente, el análisis caso por caso es crucial, ya que los CDI suscritos por España establecen limitaciones a la imposición en algunos casos, y en otros no⁷⁷. A título de ejemplo:

a) El CDI suscrito entre España y Andorra establece tributación compartida para los cánones, pero establece un máximo de tributación en fuente máxima del 5%.

b) Por su parte, el CDI firmado con Colombia establece una limitación del 10%, y el CDI suscrito entre España y Alemania establece la tributación solo en residencia.

Finalmente, se debe recordar que en caso de que la renta se calificase como un beneficio empresarial o profesional, no estaría, en ningún caso, sujeto a tributación en España como estado de la fuente en la medida en que el *influencer* no contaría en España con un EP.

(iv) Conclusiones

De todo lo anteriormente expuesto, cabe extraer las siguientes conclusiones:

a) La primera de ellas es que las rentas que se califiquen como artistas o deportistas a efectos de los CDI podrán ser gravadas en el estado de la fuente. Esto no ocurrirá si las rentas se califican como cánones, debiendo acudir a las previsiones de cada CDI firmado por España para ver el reparto de la potestad tributaria, y en su caso, el límite aplicable al tipo impositivo. Del mismo modo, si las rentas se califican como beneficios empresariales, estas solo podrán gravarse en el país de residencia del *influencer* (en tanto que el mismo no actúa a través de un EP).

b) La segunda, es que, la ausencia de adaptación de la normativa y los comentarios al MC OCDE genera dudas sobre el encuadramiento de las rentas obtenidas por los *influencers* como rentas de artistas o deportistas del artículo 17 del MC OCDE. Existiendo argumentos para incluir determinadas rentas en esta categoría, se plantean aspectos controvertidos de cara a dicha calificación como son (i) si en la actuación de los *influencers* el llamado componente de diversión, espectáculo o entretenimiento tiene carácter primordial sobre otras finalidades (como la publicitaria) que

⁷⁷ Con relación a esta cuestión, ténganse en cuenta los comentarios efectuados en la nota al pie 54 sobre la posible calificación como royalties de los pagos efectuados por YouTube atendiendo a la normativa interna de Estados Unidos tal y como se ha anunciado en el cambio de los términos y condiciones de esta plataforma.

también concurre en su actuación y (ii) la conexión directa o indirecta de las rentas obtenidas por el *influencer* con su «actuación» en condición de tal.

c) En este sentido, tanto los ejemplos de los comentarios al artículo 17 del MC OCDE, como la doctrina científica de la que tenemos constancia hasta la fecha del presente artículo, nos llevan a soluciones contradictorias. Por lo tanto, teniendo en cuenta esta situación de inseguridad jurídica, no se puede fijar un criterio apriorístico sobre la calificación de las rentas de los *influencers*, debiendo efectuar un análisis caso por caso atendiendo a las circunstancias concurrentes en cada supuesto concreto.

d) Pero es que, además, aun cuando del análisis de las circunstancias particulares se considere que estamos ante una renta de artistas o deportistas, se plantean dos cuestiones no resueltas adicionales como son (i) la determinación del estado de la fuente y (ii) el criterio de atribución a aplicar cuando exista más de un estado involucrado.

e) En este sentido, aun cuando pueda parecer razonable, la normativa no está lo suficientemente evolucionada como para poder acudir a un criterio basado en la localización de los seguidores en un determinado territorio y el efecto publicitario conseguido medido a través de sus reacciones en las redes.

Ante esta situación de inseguridad jurídica, urge una aclaración por parte de la OCDE en los Comentarios al MC OCDE sobre la calificación de la diferente tipología de rentas que puede obtener un *influencer*, así como una revisión del contenido de alguno de los Comentarios, por estar desfasados de acuerdo con la realidad de los modelos de negocio actuales. A su vez, habrá que estar pendientes sobre los pronunciamientos de la doctrina de la DGT y de la jurisprudencia sobre este particular, que entendemos que no deberían tardar en llegar.

VII. TRIBUTACIÓN INDIRECTA DE LOS *INFLUENCERS*

A la hora de analizar las implicaciones en imposición indirecta de la actividad de los *influencers*, consideramos que hay tres aspectos que debemos analizar, que son: (i) la sujeción de los servicios prestados por los *influencers* al Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante «IVA») y obligaciones formales asociadas; (ii) las obligaciones en caso de realizar operaciones intracomunitarias; y (iii) la aplicación de las reglas de localización de servicios a efectos de IVA.

1. Sujeción de la actividad de los *influencers* a IVA y obligaciones formales asociadas

El artículo 4 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (en lo sucesivo «LIVA»), establece que «*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».

Por su parte, de acuerdo con el artículo 5 de la LIVA, se considerarán empresarios o profesionales a efectos de IVA, entre otros, las personas o entidades que realicen las actividades empresariales o profesionales, definiendo las actividades empresariales o profesionales a efectos de IVA como aquellas que impliquen la ordenación por cuenta propia de factores de producción materiales y humanos o de uno de ellos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.

Vemos cómo la definición de actividades empresariales o profesionales es muy similar a la ya analizada para el IRPF de cara a calificar las rentas obtenidas por los *influencers* como rendimientos de actividades económicas. Como ya se concluyó en dicho apartado, en la medida en que en el caso de los *influencers* se cumpliría (i) con el elemento objetivo de ordenación por cuenta propia de factores y (ii) con el elemento subjetivo de llevar a cabo dicha ordenación con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios, las actividades realizadas por los *influencers* también se considerarán actividades empresariales o profesionales sujetas a IVA, y, en consecuencia, los *influencers* tendrán la consideración de empresarios o profesionales a efectos de este impuesto.

A esta misma conclusión llega la DGT, entre otras en su consulta V1417-20, al establecer lo siguiente: «*De acuerdo con todo lo anterior, estará sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido la prestación de servicios realizada por los denominados “Creadores de Contenido digital” que se refiere el escrito de consulta para la entidad consultante, en particular, cuando dichos “Creadores de Contenido digital” tengan intención de intervenir en la producción de bienes y servicios, lo que determinará la realización de una actividad empresarial o profesional a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido».*

Interesa destacar, adicionalmente, la siguiente precisión establecida por la DGT en la citada consulta: «*Al respecto debe decirse que la frecuencia o habitualidad con la que una persona física presta servicios no tiene relevancia en lo que respecta a la consideración de esa persona física como empresario o profesional a los efectos del Impuesto en la medida en que exista la concurrencia de la ordenación de unos medios de producción que impliquen la voluntad de intervenir en el mercado aunque sea de forma ocasional».*

Como se puede observar, la nota de la habitualidad no define el ejercicio de una actividad empresarial o profesional en el caso de los *influencers*. Este ejercicio de una actividad empresarial o profesional habrá que definirlo según la intencionalidad en intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios, mediante la ordenación por cuenta propia de factores de producción (materiales o humanos), y

dicha intencionalidad puede darse aun cuando la prestación de este tipo de servicios no se realice de forma frecuente o recurrente⁷⁸.

Por lo tanto, en la medida en que los servicios prestados por los *influencers* estarán sujetos a IVA, estos últimos deberán repercutir el IVA al tipo general del impuesto del 21% por los servicios prestados a destinatarios localizados en el territorio de aplicación del IVA (considerados a efectos de este impuesto, como operaciones interiores).

En contraposición, y atendiendo al principio de neutralidad del IVA, los *influencers* (como empresarios o profesionales a efectos de IVA) podrán deducirse el IVA soportado en la adquisición de bienes y servicios en la medida en que los mismos sean utilizados para la realización de operaciones sujetas y no exentas por las que repercuten IVA, así como el resto de las operaciones que, conforme a la LIVA, generan el derecho a deducir el IVA soportado.

Como empresarios o profesionales a efectos de IVA, los *influencers* deberán cumplir, además, con todas y cada una de las obligaciones formales a las que hace referencia el artículo 164. Uno de la LIVA. Entre estas obligaciones, cabe destacar las siguientes:

- a) Presentar declaraciones relativas al comienzo, modificación y cese de las actividades que determinen su sujeción al IVA.
- b) Solicitar de la Administración el número de identificación fiscal y comunicarlo y acreditarlo en los supuestos que se establezcan.
- c) Expedir y entregar factura de todas sus operaciones, ajustadas a las obligaciones establecidas 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 (en lo sucesivo, «Reglamento de Facturación»).
- d) Llevar la contabilidad y los registros que se establezcan en la forma definida reglamentariamente, sin perjuicio de lo dispuesto en el Código de Comercio y demás normas contables⁷⁹.
- e) Presentar periódicamente o a requerimiento de la Administración, información relativa a sus operaciones económicas con terceras personas (modelo 347).

⁷⁸ Así, la DGT en su consulta V1417-20 puntualiza que «dichas personas físicas no tendrían la consideración de empresarios o profesionales cuando realicen dicha operación, de forma puntual y aislada y sin intención de continuidad, efectuada al margen de una actividad empresarial o profesional».

⁷⁹ Tengase en cuenta que, en caso de superar una cifra de volumen de negocios de 6 010 121,04 euros, también se estará obligado a llevar los libros registro del IVA a través del sistema de Suministro Inmediato de Información (SII) de la Agencia Tributaria.

f) Presentar las autoliquidaciones correspondientes (modelo 303) e ingresar el importe del IVA resultante. Asimismo, se deberá presentar la correspondiente declaración resumen-anual (modelo 390).

Adicionalmente, en caso de que el *influencer* establezca relaciones contractuales con otros empresarios o profesionales establecidos en otro EM de la UE, será necesario que el mismo se de alta en el Registro de Operadores Intracomunitarios (en adelante «ROI»), aplicándose una serie de reglas especiales que pasamos a ver a continuación.

2. Obligaciones en caso de realizar operaciones intracomunitarias: el caso particular de los *youtubers*

Con carácter general, si un *influencer* presta o recibe servicios a otro empresario o profesional establecido en la UE resultarán de aplicación las reglas establecidas para las prestaciones y adquisiciones de servicios intracomunitarios. A estos efectos:

a) Por prestaciones intracomunitarias de servicios se entienden los servicios prestados por un *influencer* establecido a efectos de IVA en España, para destinatarios que sean empresarios o profesionales a efectos de IVA establecidos en otros EM de la UE (y que estén sujetos al IVA en ese otro EM).

En estos casos, de acuerdo con la regla general de localización de servicios entre empresarios o profesionales (regla *Business to Business* o «B2B») establecida en el artículo 69 de la LIVA, los servicios se entenderán localizados en sede del destinatario del servicio (esto es, en el EM destinatario), quedando sujeto al IVA de dicho EM (y no a IVA español) y aplicándose el mecanismo de inversión de sujeto pasivo. En virtud de este mecanismo, será el propio destinatario del servicio quien deba autorrepercutirse el IVA soportado.

En consecuencia, en estos casos, el *influencer* español no deberá repercutir IVA español, emitiendo la factura sin IVA y con las menciones obligatorias al mecanismo de inversión del sujeto pasivo establecidas en el Reglamento de Facturación (entre las que se encuentra, la mención a la aplicación de este mecanismo de inversión previsto en la Directiva de IVA y en la LIVA).

b) Las adquisiciones intracomunitarias de servicios son aquellas prestaciones de servicios recibidas por un *influencer* situado en España y que han sido prestadas por parte de un empresario o profesional establecido en un EM de la UE.

En estos casos, de acuerdo con la regla general B2B, los servicios se entenderán localizados en España (sede del *influencer* destinatario del servicio), quedando sujetos a IVA español. Adicionalmente, en aplicación del mecanismo de inversión de sujeto pasivo previsto en el artículo 84 de la LIVA, será el propio *influencer* (desti-

natario del servicio) quien se debe autorrepercutir el IVA español en sus autoliquidaciones de IVA, sin perjuicio de la posibilidad de deducirse total o parcialmente dicho IVA soportado.

Pues bien, al margen de las consideraciones anteriores, los *influencers* empresarios o profesionales que efectúen o reciban tales servicios intracomunitarios deben cumplir con dos obligaciones formales específicas de especial importancia:

a) En primer lugar, la inscripción en el ROI. Con el alta en este registro, también conocido como censo VIES (Sistema de Intercambio de Información sobre el IVA), el *influencer* obtendrá el número especial de identificación fiscal (NIF) para el IVA (coloquialmente conocido como «NIF-IVA»), que le permitirá identificarse en las facturas como operador intracomunitario y dar a estas operaciones el tratamiento en IVA anteriormente expuesto para los servicios intracomunitarios.

Cuando el *influencer* sea receptor de servicios, el proveedor comunitario le solicitará su NIF IVA para poder emitir la factura sin el IVA del EM de origen (debiendo el *influencer* autorrepercutirse IVA español mediante el citado mecanismo de inversión del sujeto pasivo). De no disponer del mismo, el proveedor comunitario, emitirá la factura cargando el IVA del EM de origen, en la mayoría de los casos, generando la correspondiente situación conflictiva en la práctica.

b) Declaración periódica de dichas operaciones a través del modelo 349 de declaración recapitulativa de operaciones Intracomunitarias. Como establece el artículo 164.Uno5º de la LIVA, el *influencer* deberá presentar periódicamente el citado modelo 349, informando sobre todas las operaciones intracomunitarias realizadas en cada periodo objeto de declaración.

Cabe resaltar la importancia de presentar dicho modelo, pues el artículo 198 de la LGT prevé que la sanción consistirá en una multa pecuniaria fija de 20 euros por cada dato o conjunto de datos referidos a una misma persona o entidad que hubiera debido incluirse en la declaración, con un mínimo de 300 euros y un máximo de 20 000 euros.

Las obligaciones anteriores son particularmente relevantes para el caso particular de los *youtubers*. Esto es así dado que los ingresos que se reciben de YouTube a través de la cuenta de Google Ads y AdSense del *youtuber* generalmente serán abonados a este último desde la filial de Google establecida en Irlanda⁸⁰.

En consecuencia, los importes satisfechos serán considerados pagos por servicios intracomunitarios prestados por parte del *youtuber* establecido en España a un empresario o profesional establecido en Irlanda. En consecuencia, para este

⁸⁰ Lo anterior sin perjuicio del cambio en los terminos y condiciones de servicios de YouTube que puede llevar asociado un cambio de la entidad pagadora, y con ello, del tratamiento a efectos de IVA. Nos remitimos en este punto a la sexta consideración efectuada en la nota al pie 54.

tipo de ingresos, el *youtuber* deberá estar inscrito en ROI, disponer de su NIF-IVA, emitir las facturas correspondientes sin repercutir IVA español (pero con las menciones obligatorias de acuerdo con el Reglamento de Facturación, entre las que se encuentra la mención al mecanismo de inversión del sujeto pasivo) y declarar estas operaciones en el modelo 349⁸¹.

Las consideraciones que se acaban de exponer parten de la base de que resulta de aplicación la regla general de localización de servicios (B2B). Sin embargo, esto no siempre tiene por qué ocurrir, debiendo analizar el tipo de servicio prestado por parte del *influencer*, su calificación a efectos de IVA, y si dichos servicios tienen asociada alguna regla especial de localización que pudieran resultar de aplicación.

3. Reglas de localización del IVA aplicables

Teniendo en cuenta la actividad de los *influencers* y sus diferentes fuentes de ingresos, en lo que respecta a las reglas de localización de servicios a efectos de IVA, cabe destacar las tres siguientes reglas: (i) reglas para la localización de servicios prestados por vía electrónica; (ii) reglas para la localización aplicables a los servicios de publicidad, y (iii) regla de cierre del artículo 70.Dos de la LIVA.

(i) *Servicios prestados por vía electrónica*

El artículo 69. Tres 4º de la LIVA, define los servicios prestados por vía electrónica en los siguientes términos: «*aquellos que consistan en la transmisión enviada inicialmente y recibida en destino por medio de equipos de procesamiento, incluida la compresión numérica y el almacenamiento de datos, y enteramente transmitida, transportada y recibida por cable, radio, sistema óptico u otros medios electrónicos y, entre otros, los siguientes:*

- a) *El suministro y alojamiento de sitios informáticos.*
- b) *El mantenimiento a distancia de programas y de equipos.*
- c) *El suministro de programas y su actualización.*
- d) *El suministro de imágenes, texto, información y la puesta a disposición de bases de datos.*
- e) *El suministro de música, películas, juegos, incluidos los de azar o de dinero, y de emisiones y manifestaciones políticas, culturales, artísticas, deportivas, científicas o de ocio.*

⁸¹ En esta misma línea se ha pronunciado VILLALBA, R., «Impuestos YouTuber e Instagramer», *www.asepyme* [en línea], 11 de noviembre de 2020 [fecha de consulta: 1 mayo 2021]. Disponible en: <https://asepyme.com/cuales-son-los-impuestos-de-un-youtuber-o-un-instagramer/>

f) *El suministro de enseñanza a distancia*».

A primera vista, de una interpretación literal de este artículo, cabría entender incluidos los servicios prestados por parte de los *influencers* dentro del tenor literal de la letra d) y e) del mismo, por cuando que los mismos suministran a través de las redes sociales contenidos como imágenes, texto (letra d) o emisiones y manifestaciones culturales, artísticas o de ocio (letra e).

Sin embargo, atendiendo a la consideración del IVA como un impuesto armonizado, a la hora de determinar la inclusión de estos servicios en el ámbito de aplicación de los servicios prestados por vía electrónica resulta conveniente acudir también a lo dispuesto (i) en el Anexo I de la Directiva 2006/112/CE (Directiva de IVA)⁸² y (ii) al artículo 7 y Anexo I del Reglamento (UE) N.º 282/2011 modificados por el Reglamento de Ejecución (UE) N.º 1042/2013⁸³.

El artículo 7 del Reglamento 282/2011 establece que las prestaciones de servicios efectuadas por vía electrónica contempladas en la Directiva 2006/112/CE abarcarán «*los servicios prestados a través de Internet o de una red electrónica que, por su naturaleza, estén básicamente automatizados y requieran una intervención humana mínima, y que no tengan viabilidad al margen de la tecnología de la información*».

La legislación de la UE sobre el IVA proporciona además listas ilustrativas de suministros que se consideran servicios suministrados electrónicamente y de aquellos excluidos de este concepto. En concreto:

a) La lista (positiva) de los servicios incluidos en este grupo se encuentra en el artículo 7, apartado 2, y en el anexo I de Reglamento, así como en el anexo II de la Directiva sobre el IVA.

b) La lista (negativa) de suministros que no se consideran servicios prestados electrónicamente está contenido en el artículo 7, apartado 3, del Reglamento, así como en el Anexo III de la Directiva de IVA.

Como quiera que en ninguno de estos ejemplos se hace referencia al caso específico de los *influencers*, repasaremos el concepto y los elementos que deben concurrir para que un servicio sea prestado por vía electrónica, para aplicarlo, posteriormente, a nuestro caso concreto.

De acuerdo con la definición del artículo 7 del Reglamento 282/2011, son cuatro los elementos que deben concurrir de forma conjunta para que un servicio se considere prestado por vía electrónica:

⁸² Accesible a través del siguiente enlace: <https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=DOUE-L-2006-82505>

⁸³ Accesible a través del siguiente enlace: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/PDF/?uri=CELEX:02011R0282-20170101&from=EN>

a) Los servicios deben prestarse a través de Internet o una red electrónica (primer elemento).

b) Son servicios donde su naturaleza hace que la oferta sea esencialmente automatizada (segundo elemento).

c) La naturaleza del servicio permite el suministro con una mínima intervención humana (tercer elemento).

d) La naturaleza de un servicio hace que sea imposible prestarlos en ausencia de tecnologías de la información (cuarto elemento).

En el caso de los *influencers*, el principal problema se plantea, a nuestro juicio, en relación con el cumplimiento del tercer elemento (grado mínimo de intervención humana). Y precisamente este concepto de «grado de intervención humana», es un concepto controvertido pero que se considera clave para fijar el límite en la consideración de estos servicios como prestados por vía electrónica por parte de la Comisión Europea y por la propia Agencia Tributaria española. De esta forma, en aquellos casos en los que el grado de intervención humana es elevado, muy probablemente no estemos ante un servicio prestado por vía electrónica mientras que, si el grado de intervención humana es reducido, es previsible que estemos en el ámbito del comercio electrónico.

A estos efectos, interesa destacar que de acuerdo con las directrices dadas por el Comité del IVA de la Comisión Europea⁸⁴, se considera que el grado de intervención humana es más que mínimo (excluyéndose el servicio de la consideración de servicio prestado por vía electrónica, cuando existe un elemento de interacción entre el proveedor y el cliente, o cuando la posibilidad de dicha interacción está incluida en el servicio, con independencia de que el cliente haga efectivo uso de esa posibilidad).

Profundizando un poco más, los documentos de trabajo del Comité del IVA no hacen referencia al caso particular de los *influencers*, pero sí incluyen algunos supuestos para ejemplificar el grado de intervención humana que nos pueden servir de referencia. En particular:

a) En el documento de trabajo 882⁸⁵, la Comisión analiza una situación en la que los jugadores pueden interactuar con un crupier en un casino real (no online) a través de Internet, de forma que la actividad que realice el crupier varía en función de la información recibida de los jugadores.

⁸⁴ MERKX, M., «European Union —VAT and E-Services: When Human Intervention Is Minimal», *International VAT Monitor*, 2018, vol. 29, n.º 1, vol. 29 (IBFD).

⁸⁵ «Working Paper 882 VAT Committee. 28/02/2015.Taxud.c.1(2015)4459580». Disponible en: <https://circabc.europa.eu/sd/a/d2dad701-4568-47c8-ba03-c5996822b59e/882%20-%20New%20Legislation%20%20Online%20gambling%20-%20Follow-up.pdf>

b) Por su parte, en el documento de trabajo 919⁸⁶, la Comisión analiza diferentes situaciones como (i) la de un seminario profesional en el que es posible participar en línea (haciendo preguntas y comentarios); (ii) la enseñanza a distancia en la que se proporcionan comentarios individuales al alumno o; (iii) una plataforma de citas en la que un ser humano realiza un asesoramiento/evaluación individual de las posibilidades de éxito de cada cliente.

Como vemos, en todos ellos, la Comisión Europea insiste en la idea de que la posibilidad de que el cliente obtenga comentarios individuales haga preguntas u obtenga un asesoramiento/evaluación es suficiente para que un servicio deje de calificarse como servicio prestado por vía electrónica.

Según lo anterior, y en contra de la interpretación literal inicial, dada la involucración del propio *influencer* (i) en la elaboración de los contenidos, y (ii) sobre todo, atendiendo al carácter bidireccional de la comunicación con sus seguidores (que, recordemos, interactúan constantemente con el *influencers* con comentarios, opiniones, sugerencias de contenidos etc.) consideramos que, en la mayoría de las ocasiones, los servicios prestados por los *influencers* no deberían calificarse a efectos de IVA como servicios prestados por vía electrónica, sino más bien, como servicios de publicidad.

Esta conclusión se ve reforzada por la exclusión específica realizada por el artículo 7, apartado 3, letra m), del Reglamento 282/2011 de los servicios de publicidad, así como en el Anexo III de la Directiva de IVA, por lo que nos remitimos al análisis que se efectúa más adelante sobre la localización de este tipo de servicios.

Cuestión distinta es que determinados servicios específicos, de carácter minoritario, que prestan algunos *influencers* si puedan quedar incluidos dentro del concepto de servicios electrónicos. Nos estamos refiriendo, a supuestos particulares comprendidos como pueden ser:

Acceso o descarga de imágenes fotográficas o pictóricas o de salvapantallas (comprendido en el Anexo I, apartado 3.b) del Reglamento 282/2011).

Contenido digitalizado de libros y otras publicaciones electrónicas (comprendido en el Anexo I, apartado 3.c) del Reglamento 282/2011).

Entrega subsiguiente de producciones de audio o audiovisuales de un prestador de servicios de comunicación a través de las redes de comunicaciones por una persona distinta de dicho prestador (comprendido en la modificación del artículo 31 ter, apartado 3 del Reglamento 1042/2013 por el que se modifica el Reglamento 282/2011).

⁸⁶ Working Paper 919. VAT Committee. 28/02/2017. Taxud.c.1(2017)1270284». Disponible en: <https://circabc.europa.eu/sd/a/d3e89803-eccf-4b1a-87d2-2ccf342ee346/919%20-%20Minimal%20human%20intervention%202nd%20follow-up.pdf>

Por lo tanto, en estos casos particulares, los ingresos que perciban los *influencers*, por ejemplo, derivados de la difusión de contenido de terceros en sus cuentas o de la elaboración de formación para su descarga *on-line* previo pago, si podrían considerarse como la contraprestación por un servicio prestado por vía electrónica sujetos a sus reglas especiales de localización.

Estas reglas de localización aplicables a los servicios prestados por vía electrónica por parte de un *influencer* (empresario o profesional) localizado en España serían las siguientes:

(i) Cuando el destinatario del servicio prestado sea empresario o profesional, hay que diferenciaren función de si el mismo se encuentra establecido en:

- a) *La Península o Islas Baleares*. Estaríamos ante una operación interna, de forma que el servicio se considera prestado en el Territorio de Aplicación del IVA español (TAI) y sujeto al IVA español.
- b) *En un EM de la UE distinto de España*. En este caso, el servicio no estaría sujeto al IVA español, sino al IVA del EM de destino. La factura se emitiría sin IVA español aplicando el destinatario el mecanismo de inversión del sujeto pasivo.
- c) *Fuera de la UE*. El servicio no estaría sujeto al IVA, salvo en el caso de que se aplique la regla de cierre relativa al lugar de uso y consumo efectivo que se expone en el tercer apartado de esta sección al cual nos remitimos.

(ii) Cuando el destinatario del servicio prestado sea un consumidor final, será necesario diferenciar en función de donde se encuentre dicho destinatario. En concreto, el mismo puede localizarse:

- a) *En la Península o Islas Baleares*. El servicio está sujeto al IVA español, considerándose una operación interna. En consecuencia, el *influencer* deberá repercutir IVA español en la factura que emita para el destinatario de la operación.
- b) *En otro EM de la UE*. Con efectos desde el 1 de enero de 2019, se establece una regla de localización especial⁸⁷ debiendo diferenciar los dos siguientes supuestos:
 - Escenario 1. Si, además de cumplirse los requisitos relativos al prestador (*influencer*) y destinatario (consumidor final situado en otro EM

⁸⁷ Esta regla de localización especial es en realidad una excepción a la ya existente, de suerte que las pymes, que son a estos efectos las empresas cuyo volumen de operaciones con particulares residentes en Estados distintos al de establecimiento del prestador no supere los 10 000 euros, puedan limitarse a ingresar el IVA en su Estado de establecimiento sin tener que determinar dónde residen sus clientes para remitir el IVA a sus Estados de residencia.

de la UE), el importe total de este tipo de prestaciones de servicios del *influencer* (excluido el impuesto), no supera en el año natural anterior la cantidad de 10 000 euros o su equivalente en moneda nacional, se considerará que el servicio se localiza en España (sede del *influencer* prestador del servicio), y, en consecuencia, estaría sujeto a IVA Español. No obstante, deben tenerse en cuenta las dos siguientes precisiones:

- En el caso de que esa cantidad se supere durante el año en curso, tributa en destino una vez se exceda dicho umbral.
 - Voluntariamente, se permite que el empresario o profesional lleve a cabo la opción de tributar en destino, aunque no se haya superado el importe límite. Esta opción comprende como mínimo dos años naturales. Si a su finalización no reitera esta opción, la misma es revocada automáticamente.
- Escenario 2. En aquellos casos en los que el importe total de las prestaciones de servicios del *influencer*, excluido el impuesto, supere el umbral de los 10 000 euros, tributará a efectos del IVA en sede del destinatario.

Este cambio en el lugar de tributación viene acompañado de un nuevo régimen al que podrán acogerse voluntariamente los *influencers* como prestadores de estos servicios, conocido como la «*Mini Ventanilla Única*» o «*Mini One-Stop Shop*» («MOSS»). El mismo permitirá que *influencers* no tengan que identificarse y darse de alta en cada EM de consumo, sino que podrán presentar sus declaraciones de IVA desde un único punto en el Portal Web de su Estado de Identificación (en el ejemplo, España). Para ello, deberán expresamente registrarse en este régimen.

- c) *Fuera de la UE.* Debe entenderse que los servicios tecnológicos no están sujetos al IVA español, salvo en caso de aplicación de la regla de cierre, que veremos más adelante.

(ii) Reglas de localización de los servicios de publicidad

Tal y como se ha establecido en el análisis anterior, los servicios de publicidad prestados por parte de los *influencers* no se considerarán, con carácter general, servicios prestados por vía electrónica, debiendo aplicar reglas distintas a la hora de determinar la localización de estos servicios a efectos de IVA. Sobre este particular, interesa destacar las dos siguientes consideraciones:

- 1) Los servicios de publicidad no son servicios prestados por vía electrónica aun cuando se presten a través de medios electrónicos (redes sociales). En este sentido se ha pronunciado la DGT, entre otras, en su consulta V3991-16, en la cual analiza la localización de un servicios de promoción y publicidad prestados por la entidad

consultante a sus clientes en las redes sociales y concluye lo siguiente: «... debe señalarse respecto del servicio prestado por el consultante que la circunstancia de que el servicio de publicidad sea prestado vía telemática no debe influir en modo alguno a los elementos del Impuesto tal y como ha dejado sentado este Centro Directivo en las contestaciones dadas a la consulta de 10 de octubre n.º V2722-14, así como la consulta de 20 de enero, n.º V0183-15, en la que en relación con un servicio de mediación prestado vía telemática se concluyó que a pesar de prestarse a través de una página web, dicho servicio habría de ser calificado como servicio de mediación y no como servicio prestado electrónicamente. Lo contrario podría llevar a que servicios idénticos en su naturaleza —por ejemplo, dos servicios de publicidad— pudieran ser objeto de un análisis que desembocase, a los efectos de los elementos del Impuesto, en un resultado diferente por el mero hecho del distinto medio, electrónico o no, a través del cual el servicio se presta, lo cual, sería contrario al principio de neutralidad que inspira el sistema del Impuesto sobre el Valor Añadido».

2) Las reglas de localización para los servicios de publicidad también se extienden a los acuerdos de patrocinio, en la medida en que reciben el mismo tratamiento. Así se ha pronunciado la DGT, entre otras, en sus consultas V1455-17 y V0898-15. Consecuentemente, la localización del hecho imponible en la prestación de este tipo de servicios debe efectuarse de conformidad con las reglas establecidas para los servicios de publicidad.

Como quiera que asumimos que la mayoría de estos servicios de publicidad se prestarán a destinatarios que tengan la consideración de empresarios o profesionales a efectos de IVA, nos centraremos en las reglas de localización de estos servicios en función de la localización del mismo. En realidad, estos servicios no tienen una regla especial (salvo que resulte de aplicación la regla de cierre del 70. Dos de la LIVA, que luego veremos), sino que aplicarán la regla general de localización de servicios B2B⁸⁸. Así, si un *influencer* establecido en España presta servicios de publicidad a un tercero, cabe diferenciar los tres siguientes escenarios:

a) *Patrocinadores o destinatarios del servicio de publicidad prestado por el influencer residentes en España.* Si el destinatario del servicio es un empresario o profesional establecido en el TAI, nos encontraríamos ante una prestación interior de servicios sujeta a IVA español por la que el *influencer* deberá repercutir e ingresar el IVA correspondiente al tipo general del 21 %. De esta forma, la factura deberá emitirse con IVA.

b) *Patrocinadores o destinatarios del servicio de publicidad residentes en la UE.* De acuerdo con la regla general B2B, siempre que el destinatario del servicio de publicidad sea un empresario o profesional a efectos de IVA, la prestación de servicios se entenderá localizada en el EM de la UE donde esté establecido dicho destinatario.

⁸⁸ O B2C si el destinatario es consumidor final, escenario que rara vez nos encontraremos en la práctica.

En consecuencia, este servicio no estaría sujeto a IVA en España, sino al IVA que corresponda en el EM de la UE sede del destinatario. El *influencer* deberá emitir la factura sin IVA (ni español ni extranjero), y será el destinatario del servicio el que deba autorrepercutirse el IVA local en aplicación de la regla de inversión del sujeto pasivo.

c) *Patrocinadores o destinatarios del servicio de publicidad establecidos fuera de la UE*. Si el destinatario del servicio de publicidad o patrocinio es un empresario o establecido en un país tercero fuera de la UE, en principio, y en aplicación de la regla B2B, el servicio no estaría localizado en España ni llevaría IVA español (sino el IVA del país donde esté establecido el destinatario del servicio). Ahora bien, en este escenario también es posible que aplique la cláusula de cierre de utilización efectiva (art. 70.Dos LIVA).

Como se puede observar, tanto en los servicios prestados por vía electrónica a destinatarios situados en un territorio tercero fuera de la UE (empresarios o consumidores finales), como en el caso de los servicios de publicidad, puede resultar la regla especial de cierre de utilización efectiva de los servicios que pasamos a ver a continuación.

(iii) Regla de cierre de utilización efectiva

Con el fin de evitar supuestos de no imposición de determinadas prestaciones de servicios, el artículo 70. Dos de la LIVA establece una cláusula de cierre mediante la cual se atrae a España la tributación de determinadas prestaciones de servicios cuando su utilización o explotación efectiva se produzca en dicho territorio.

En virtud de esta cláusula se entienden realizadas en España (y, por tanto, sujetas a IVA español) los servicios cuya utilización o explotación efectivas se realicen en territorio español. Esta cláusula de cierre solo afecta a determinados servicios, entre los que se encuentran, entre otros, los servicios prestados por vía electrónica y los servicios de publicidad, y siempre que se cumplan los dos siguientes requisitos:

1) Que, conforme a las reglas de localización de dichos servicios, estos no se entiendan realizados en territorio español ni en la UE.

2) Que los servicios en cuestión se utilicen o exploten efectivamente desde un punto de vista económico en el territorio español⁸⁹. La utilización o explotación efectiva en el TIVA que puede llamar a tributación las operaciones puede ser parcial, tal y como ha admitido reiteradamente la DGT, en cuyo caso se suscita la duda de la forma en la que se puede concretar la sujeción, también parcial, de las prestaciones.

⁸⁹ Debe recordarse que no procede la sujeción al IVA español cuando la utilización efectiva se produzca en otro Estado miembro. de la UE distinto de España, ni tampoco cuando, conforme a la reciente reforma, la utilización efectiva tenga lugar en Canarias, Ceuta o Melilla.

De cumplirse los anteriores requisitos vamos a ver cómo aplicaría la regla de utilización efectiva si un *influencer* establecido en España presta los dos servicios anteriormente analizados:

(i) *Servicios prestados por vía electrónica*. Esta regla de cierre permite gravar en el TAI los servicios prestados por vía electrónica que son objeto de consumo y utilización efectiva en dicho territorio. Esta regla resulta aplicable a todos servicios tecnológicos cuando se reúnen los siguientes requisitos:

- a) que los servicios tecnológicos no resulten localizados en el territorio IVA ni en el resto de la UE, por aplicación de las reglas generales o especiales que correspondan a cada uno de ellos;
- b) que su utilización o explotación efectivas se realicen en el territorio IVA.

Esta regla se aplica con independencia de la condición del destinatario del servicio, sea empresario o consumidor final.

(ii) *Servicios de publicidad prestado a destinatarios localizados fuera de la UE*. Como se anticipaba, aquellos servicios de publicidad prestados a favor bien de un empresario o profesional quedarán gravados sede del destinatario conforme a la regla general B2B. No obstante, en aquellos casos en los que los servicios de publicidad sean efectivamente utilizado o explotados económicamente en territorio español, se entendería que el servicio estaría localizado en España y sujeto y no exento al IVA español.

Con respecto de la aplicación de la regla especial de utilización efectiva a los servicios de publicidad y patrocinio cabe hacer las dos siguientes matizaciones:

a) El criterio inicial de la DGT (manifestado, entre otras, en sus consultas V1455-17 y V2829-15) era que esta regla de utilización efectiva solo aplicaba si la destinataria de los servicios de publicidad (sociedad anunciadora o patrocinadora) los utilizaba en la realización de otro tipo de operaciones sujetas al IVA en España.

Dicho de otra forma, esta regla solo aplica si los servicios de publicidad o patrocinio están directa o indirectamente relacionados con las operaciones realizadas por parte del patrocinador en España sujetas a IVA español.

Por lo tanto, conforme a este criterio inicial, era necesario confirmar con cada destinatario de los servicios de publicidad residentes en un estado tercero (que no sea EM de la UE) si los mismos realizaban operaciones sujetas a IVA en España a las que se pudiera vincular, directa o indirectamente, el servicio de publicidad. En tal caso, la DGT entendía que los servicios de publicidad estarían sujetos a IVA español por aplicación de la regla de utilización efectiva, y, en consecuencia, el *influencer* deberá repercutir e ingresar el IVA correspondiente a un tipo del 21 % y emitir una factura con IVA.

b) Sin embargo, este criterio se ha visto modificado recientemente a raíz de la publicación en diciembre de 2019 de las Sentencias del Tribunal Supremo de 16 de diciembre de 2019 (n.º 1782/2019 y Rec. 6477/2018), y de 17 de diciembre de 2019 (n.º 1817/2019 y Rec. 6274/2018) en los llamados casos BWIN.

Como consecuencia de las citadas sentencias del TS, la DGT (entre otras, en sus recientes consultas V0389-21 o V2663-20⁹⁰) y el TEAC (en sus Resoluciones n.º 00/01980/2017/00/00 de 17/09/2020 y n.º 01532/2017/00/00 de 22/07/2020) han adoptado un nuevo criterio administrativo en virtud del cual la regla del artículo 70.Dos de la LIVA resultará de aplicación con independencia de que la destinataria del servicio realice en España o no operaciones sujetas al impuesto. Dicho de otra manera, los nuevos pronunciamientos establecen un criterio que se centra en el uso objetivo que se pueda hacer de los servicios (en nuestro caso, de publicidad) en el TAI, con independencia de si el destinatario de los servicios (la empresa anunciante), directo o posterior, efectivamente los utilice en el citado territorio.

Esta interpretación amplia considerablemente el ámbito de aplicación del artículo 70.Dos.de la LIVA. De esta forma, en el caso concreto de los *influencers*, conforme a esta interpretación de la regla de cierre no se puede descartar que los servicios de publicidad se consideren prestados en España (y, por tanto, sujetos a IVA español) simplemente por el hecho de que sus contenidos lleguen a usuarios o seguidores localizados en España. Y en el caso de que el *influencer* tenga seguidores de distintos países, es probable que se utilice un criterio racional de reparto, como podría ser un criterio proporcional atendiendo al número de seguidores localizados en cada país en comparación con el número de seguidores totales a nivel mundial, para determinar la parte proporcional del ingreso de publicidad percibido por el *influencer* (procedente de una empresa anunciante de un estado tercero) que se debe considerar sujeta a IVA en España.

Ante la ausencia de pronunciamientos específicos de la DGT hasta la fecha, habrá que estar atentos a futuras contestaciones de este Centro Directivo para ver si confirma la interpretación anterior de la aplicación de la regla especial de cierre del artículo 70.Dos de la LIVA para el caso particular de los *influencers*.

VIII. ASPECTOS CONFLICTIVOS

Como se ha analizado en el apartado quinto del presente artículo, la calificación, como regla general, de los rendimientos obtenidos por los *influencers* residentes en España como RAE determina que los mismos se integren en la base imponible general del IRPF, y, en consecuencia, les resulte de aplicación los tipos progresivos de la escala general de gravamen del IRPF, cuyos tipos marginales pueden llegar a ascender al 45,5 % en Madrid y al 50 % en Cataluña.

⁹⁰ Consultas que siguen el mismo criterio que el establecido por la propia DGT en las siguientes consultas de julio y agosto de 2020: V2504-20, V2505-20, V2520-20, V2521-20, V2525-20, V2541-20, V2597-20, V2595-20, V2642-20, V2641-20, V2642-20, V2651-20 y V2660-20.

Pues bien, al objeto de evitar la aplicación de estos tipos marginales del IRPF, en la práctica nos podemos encontrar dos operativas con cierta frecuencia, como son (i) la interposición de sociedades por parte de los *influencers* y (ii) los cambios de residencia fiscal llevados a cabo por parte de estos.

En la medida en que, en ambos casos, estas actuaciones tienen como consecuencia una reducción de la carga fiscal soportada por el *influencer*, estas dos prácticas pueden generar, en nuestra experiencia, conflictividad con la Administración tributaria, tal y como pasamos a detallar a continuación.

1. La constitución de sociedades y facturación a través de ellas por parte de los *influencers*⁹¹

En el caso de que la actividad de un *influencer* genere un elevado número de seguidores, y con ello, se incremente el nivel de sus ingresos, puede ocurrir que el mismo decida constituir una sociedad íntegramente participada por él y la utilice para canalizar sus servicios facturando a través de la misma.

- (i) Una alternativa legítima, que genera ventajas en el ámbito tributario, pero que puede ser usada de forma fraudulenta por motivos exclusivamente fiscales

Vaya por delante que la constitución de una sociedad por parte de un *influencer* constituye una alternativa perfectamente legítima. A estos efectos resulta muy clarificador el razonamiento del Tribunal Superior de Justicia (TSJ) de Cataluña de 23 de mayo de 2019 (Rec. 34/2018) que establece lo siguiente:

«Como principio general, la constitución de una sociedad mercantil es un derecho que tiene todo profesional para emprender y desarrollar su actividad empresarial. Es una opción que viene vinculada a la necesidad de crear un tipo social que permita limitar la responsabilidad de los socios sobre el devenir del negocio. Las rentas que los socios perciben de las sociedades por su actividad en ellas obtienen el tratamiento que corresponde a su fuente: bien renta del trabajo si es por trabajo personal o de la actividad profesional; o bien renta de capital mobiliario si es por la distribución de los beneficios de la sociedad (...).

(...) A la vista de todo ello hay que concluir que no existe un principio que establezca que las actividades económicas deban organizarse en la forma más rentable y óptima para la Hacienda y por el contrario en nuestro Ordenamiento existe la libre configuración negocial que estructura la economía de opción, la que

⁹¹ Para un estudio detallado de la problemática fiscal relativa a la interposición de sociedades recomendamos acudir a ALONSO GONZÁLEZ, L. M., «La regularización por simulación de las sociedades de profesionales y artistas», *Revista Quincena Fiscal*, n.º 22, diciembre/2020.

faculta el contribuyente para optar, de entre las varias posibilidades que ofrece la ley, por aquella que le resulte más rentable o de menor carga impositiva».

Sin embargo, aunque como se expone en el fragmento que se acaba de reproducir, la operativa descrita puede constituir una ordenación legítima de la actividad económica del *influencer*, es cierto que a menudo nos encontramos con esquemas fraudulentos diseñados con el exclusivo objetivo de beneficiarse de una menor tributación.

Y es que, con la interposición de una sociedad a través de la cual el *influencer* realiza su actividad, se pueden obtener, fundamentalmente las siguientes ventajas fiscales a efectos de imposición directa⁹²:

1) La primera y más evidente, es una reducción de la carga impositiva asociada a las rentas que se facturen a través de la sociedad. Estas rentas tributarán al tipo impositivo general del Impuesto sobre Sociedades (25%), en lugar de los tipos impositivos del IRPF para los RAE, donde el tipo marginal, como hemos visto puede alcanzar el 45,5% en Madrid y al 50% en Cataluña.

2) Asimismo, y sin perjuicio de la problemática asociada a las retenciones en caso de facturación directa por parte del *influencer* que se ha expuesto en apartados previos, la interposición de una sociedad va a permitir, ahora sí, la elusión de la práctica de retenciones a cuenta del IS por las cantidades facturadas a través de la misma.

3) Adicionalmente, con la interposición de la sociedad se consigue un remansamiento de rentas (que tributan al tipo del IS), pudiendo diferir el momento en que dichas rentas tributan posteriormente en sede del IRPF del *influencer*, que tendrá la condición de socio único de la misma (cuando se produzca un evento de liquidez como una distribución de dividendos, reducción de capital o distribución de prima de emisión).

4) Por otro lado, la constitución de dicha sociedad puede conllevar también la posibilidad de que, a la larga, se acaben localizando en dicha sociedad activos de uso personal y se utilicen dichas sociedades interpuestas para sufragar gastos de la esfera personal del *influencer*, produciéndose una confusión entre el patrimonio personal del *influencer* y el patrimonio de dicha sociedad interpuesta. Si se satisfacen directamente desde la sociedad gastos de la esfera personal del socio persona física (con beneficios que han tributado al tipo del IS), se evita la tributación adicional en sede del IRPF que debería producirse si dichos fondos, se distribuyen previamente al socio-*influencer* (tributando en el IRPF el correspondiente evento de liquidez), para posteriormente sufragar estos gastos a título personal con la renta neta obtenida.

En estas estructuras en las que, adicionalmente, existe confusión entre el patrimonio del socio y de la sociedad, se puede producir, además, un efecto de com-

⁹² A efectos de imposición indirecta, también se puede conseguir un mayor nivel de deducibilidad del IVA soportado, que también será discutido por la Administración tributaria.

pensación de los ingresos obtenidos por la sociedad con gastos personales del *socio-influencer*, sin perjuicio del más que elevado riesgo de regularización (por considerarse estos gastos no deducibles e imputarse la consiguiente remuneración al socio tributable en el IRPF) asociado a esta práctica.

(ii) *Postura beligerante de la Administración tributaria española debido a las ventajas fiscales obtenidas y al carácter personalísimo de los servicios prestados. Pautas y consideraciones que se han de tener en cuenta*

Partiendo de las ventajas fiscales anteriores, la experiencia nos demuestra que la Administración tributaria adopta una posición muy beligerante frente a este tipo de prácticas, persiguiéndolas y cuestionándolas de forma recurrente. Sirvan como ejemplo las dos siguientes manifestaciones:

1) En la Nota de la AEAT sobre la interposición de sociedades por personas físicas⁹³ se resume muy claramente la revisión que se realiza sobre la interposición de sociedades, los indicios de la comisión de ilícitos y las contingencias regularizables en los distintos impuestos implicados (IS, IRPF, IVA e Impuesto sobre el Patrimonio). Pues bien, dicha nota establece expresamente lo siguiente:

«El hecho de que un profesional tenga libertad para elegir la manera en que decide prestar sus servicios, de ninguna forma puede servir para amparar prácticas tendentes a reducir de manera ilícita la carga fiscal mediante la utilización de las sociedades a través de las cuales supuestamente se realiza la actividad (elusión de la práctica de retenciones, aplicación del tipo del Impuesto sobre Sociedades en lugar del IRPF, remansamiento de rentas, etc.)».

2) En esta misma línea, en el Plan anual de control tributario y aduanero 2021⁹⁴, la Administración tributaria, vuelve a hacer hincapié, otro año más, en el control y revisión de la interposición de personas jurídicas cuya principal razón sea la canalización de rentas de personas físicas, para aprovecharse de menores tipos impositivos. Transcribimos a continuación el texto literal del mismo:

«Por todo ello, conviene reiterar como en años anteriores que la utilización de las formas societarias y las relaciones de estas con los socios, trabajadores, administradores o personas vinculadas con ellos, así como con otras sociedades controladas por las mismas personas, también será objeto de análisis con el fin de verificar si se está produciendo una minoración improcedente de la correcta tri-

⁹³ Agencia Tributaria. Nota de la Agencia Tributaria sobre interposición de sociedades por personas físicas. Se puede acceder a través del siguiente enlace: https://www.agenciatributaria.es/static_files/AEAT/Contenidos_Comunes/La_Agencia_Tributaria/Segmentos_Usuarios/Empresas_y_profesionales/Foro_grandes_empresas/Criterios_generales/Sociedad_Interpuesta.pdf

⁹⁴ Resolución de 19 de enero de 2021 por la que se aprueban las directrices generales del Plan Anual de Control Tributario y Aduanero de 2021(BOE, 01-febrero-2021). Accesible a través del siguiente enlace: https://www.boe.es/diario_boe/txt.php?id=BOE-A-2021-1379

butación de la actividad desarrollada o una traslación de bases imponibles hacia entidades jurídicas sometidas a menores tipos.

En definitiva, la interposición de personas jurídicas cuya principal significación económica sea la de servir como instrumento para canalizar rentas de personas físicas cuya tributación se ve reducida de modo irregular por la actual diferencia de tipos impositivos seguirá siendo objeto de seguimiento general, sin perjuicio de atender a otras irregularidades como la indebida incorporación a los resultados de la actividad de gastos personales de los socios no relacionados con esta».

Llegados a este punto, no debe olvidarse que el hecho de que la Administración tributaria no acepte de forma pacífica este tipo de esquemas con carácter general, no quiere decir que no existan determinados supuestos de hecho bajo los cuales si se pueda aceptar la existencia de una sociedad intermedia. Y es que, una vez más, habrá que analizar las circunstancias concretas concurrentes en cada caso concreto.

Evidentemente, no es lo mismo (i) un caso de interposición de una sociedad que dispone de ocho empleados y abundantes medios materiales para gestionar la actividad asociada a un *influencer* de primer nivel que, dado el volumen de ingresos y su elevada carga de actividad requiere de dicha estructura para organizarse de forma más eficiente que (ii) el supuesto de un *influencer* que decide, sin más, constituir una sociedad que carece de medios para facturar directamente desde la misma sin que exista una realidad económica que sirva para justificar la existencia de la sociedad más allá del mero ahorro fiscal. Con respecto a este segundo ejemplo, el razonamiento del TS en su sentencia de 4 octubre de 2016 (Rec. 2402/2015) resulta muy ilustrativo al establecer lo siguiente:

«Es cierto que el ordenamiento permite la prestación de servicios profesionales a través de sociedades mercantiles, pero lo que la norma no ampara es que se utilice una sociedad para facturar los servicios que realiza una persona física, sin intervención de dicha sociedad instrumental, que es un simple medio para cobrar los servicios con la única finalidad de reducir la imposición directa del profesional».

En el contexto delimitado por las consideraciones anteriores, si finalmente un *influencer* opta por constituir una sociedad con el objeto de operar a través de ella en el tráfico jurídico, se deberán tener en cuenta los siguientes aspectos o pautas:

- a) Deben existir y poder acreditarse razones y motivos económicos válidos que justifiquen la interposición de una sociedad más allá de la mera obtención de ventajas fiscales.
- b) Junto con dicha motivación económica, la sociedad debe disponer de medios, materiales y humanos necesarios que le permitan operar en el tráfico jurídico y justificar que es la sociedad, y no el *influencer* a título personal, la que ha prestado los servicios objeto de facturación.

c) La sociedad debe intervenir de forma real en las operaciones, pudiendo justificar dicha intervención. Asimismo, debe poder acreditarse el papel creador de valor que aporta dicha sociedad.

d) El *socio-influencer* debe formar parte de dichos medios de la sociedad (contando con el consiguiente contrato que estipule una remuneración acorde con las condiciones de mercado).

e) No debe existir confusión entre el patrimonio personal del *socio-influencer* y el patrimonio de la sociedad interpuesta, y no debe utilizarse esta última para sufragar gastos y consumos de la esfera personal del *influencer*.

Tendrá que verificarse si existe la correspondiente cesión de derechos de explotación y derechos de imagen desde el *influencer* a la sociedad. En ese caso (i) dicha cesión deberá estar remunerada a valor de mercado y (ii) tendrán que estar bien delimitadas las funciones desempeñadas entre uno y otro.

El cumplimiento de todos los aspectos que se acaban de señalar no garantiza evitar una eventual discusión con la Administración tributaria y la regularización por parte de esta (dada su agresiva postura sobre este particular), pero si sitúa definitivamente al *influencer* y a la sociedad intermedia en una mejor posición para justificar su actuación y tener argumentos técnicos que permitan tratar de discutir la misma, o, al menos, minimizar su impacto.

Con eso y todo, debemos advertir que el carácter personalísimo de la actividad desarrollada por parte de los *influencers* otorga a la Administración tributaria un argumento adicional para cuestionar la necesidad de dotarse para su ejecución de un entorno de recursos materiales y considerar que solo la persona física del socio puede prestarlos sin que, a tal efecto, se identifique en la sociedad interpuesta la generación de un valor añadido mínimamente relevante.

En palabras de ALONSO GONZÁLEZ⁹⁵, la alusión por parte de la Administración tributaria al carácter personalísimo de los servicios es muy frecuente en la práctica, en la medida en que: «*El carácter personalísimo de los servicios que presta el socio constituye un auténtico baluarte para sostener que es el socio quien realiza, en realidad, la actividad económica por la que factura la sociedad, razonamiento que alcanza su punto culminante cuando se asegura que la sociedad no puede aportar valor relevante al desarrollo de aquella actividad a causa de su escasa, cuando no nula, dotación de recursos materiales y humanos*».

En esta misma línea, cabe hacer referencia a la siguiente reflexión de GARCÍA NOVOA⁹⁶: «*Pero, además, en el cometido de los youtubers tiene especial trascen-*

⁹⁵ ALONSO GONZÁLEZ, L. M., «*La regularización por simulación de las sociedades de profesionales y artistas*», *Revista Quincena Fiscal*, n.º 22, diciembre/2020, p. 11.

⁹⁶ GARCÍA NOVOA, C., «*La tributación de los “YouTubers”. Nuevas profesiones en viejos odres fiscales*», en *Cartas a Taxlandia* [en línea], publicado el 26 de enero de 2021 [fecha de consulta:

dencia las habilidades y aptitudes personales de quien realiza la actividad. (...). Pero precisamente por ello se trata de una actividad que tiene las características típicas para que la Agencia Tributaria niegue la posibilidad de que la misma pueda ser llevada a cabo por una sociedad, que se calificaría como interpuesta por el cariz personalista de la labor desarrollada. No hay más que ver la Nota de la Agencia Tributaria sobre interposición de sociedades, que hace referencia a esta circunstancia para casi derivar de la misma una presunción de artificiosidad de la sociedad».

Por lo anterior, y al margen de cumplir con las pautas mencionadas anteriormente, el carácter personalísimo de los servicios va a requerir un esfuerzo adicional probatorio por parte del *influencer* del valor añadido aportado por parte de la sociedad interpuesta en cada caso concreto. En consecuencia, no cabe duda de que esta característica va a añadir una mayor conflictividad con la Administración tributaria en los casos de interposición de sociedades por parte de los *influencers*.

(iii) *Vías de regularización seguidas por parte de la Administración tributaria*

Hasta aquí se ha puesto de manifiesto la postura agresiva que adopta la Administración tributaria con respecto a la interposición de sociedades y determinadas consideraciones que debemos tener en cuenta de optar por esta alternativa. Pasamos, en última instancia, a revisar las vías por las cuales la Administración tributaria trata de regularizar este tipo de esquemas.

En particular, las dos posibles vías de regularización que puede seguir la Administración tributaria son (i) la figura de la simulación del artículo 16 de la LGT y (ii) la aplicación de las reglas de operaciones vinculadas. La utilización de uno u otro mecanismo va a depender de la existencia de medios materiales y humanos en sede de la sociedad interpuesta y de si la intervención de la sociedad en la realización de las operaciones es real o no:

1) *Simulación*. Cuando la sociedad interpuesta no dispone de medios y no interviene como tal en la realización efectiva de las operaciones que dan lugar a la percepción de los ingresos, la respuesta de la Administración consiste en aplicar la figura de la simulación establecida en el artículo 16 de la LGT en virtud de cual:

«1. En los actos o negocios en los que exista simulación, el hecho imponible gravado será el efectivamente realizado por las partes.

2. La existencia de simulación será declarada por la Administración tributaria en el correspondiente acto de liquidación, sin que dicha calificación produzca otros efectos que los exclusivamente tributarios».

1 mayo 2021]. Disponible en: <https://www.politicafiscal.es/equipo/cesar-garcia-novoa/la-tributacion-de-los-youtubers-nuevas-profesiones-en-viejos-odres-fiscales>

De acuerdo con el citado precepto, la regularización practicada conlleva que las rentas obtenidas por la sociedad se consideren obtenidas por el *influencer* persona física, reconduciendo la tributación de dichas rentas al IRPF del *influencer*, que deberá tributar por ellas en los términos anteriormente analizados.

Estas regularizaciones conllevan tanto intereses de demora como la sanción pertinente, de conformidad con el artículo 16.3 de la LGT, las cuales pueden llegar a alcanzar importes relevantes.

2) *Aplicación de las reglas de operaciones vinculadas.* Tal y como expone la Nota de la AEAT sobre interposición de sociedades personas físicas:

«(...) en el caso de que efectivamente se concluya que la entidad dispone de medios personales y materiales adecuados y que ha intervenido realmente en la operación de prestación de servicios, el análisis de la correcta tributación de este tipo de operaciones debe ir dirigido a determinar si dichas prestaciones se encuentran correctamente valoradas conforme a lo previsto en el artículo 18 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (en adelante LIS)».

Como vemos, cuando se ha conseguido acreditar los medios y la realidad de la intervención de la sociedad, la Administración tributaria acepta la existencia de esta y entra a discutir la valoración de las operaciones efectuadas por la sociedad. Dentro de las mismas, se va a prestar especial atención a la remuneración de la prestación de servicios entre el socio-*influencer* y la sociedad.

Y es que, dentro de los medios con los que va a contar la sociedad interpuesta, uno de los más representativos va a ser el propio *influencer* (y socio de la sociedad) que prestará servicios a dicha sociedad percibiendo la remuneración correspondiente (remuneración que tributará en el IRPF de este último). Pues bien, en la medida en que las operaciones realizadas entre una sociedad y sus socios se consideran operaciones vinculadas⁹⁷, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 18 de la LIS, dicha remuneración debe valorarse a mercado, de forma que la Administración tributaria acude a esta regla de valoración para corregir aquellas situaciones en las que se pacta una remuneración al *influencer* por un importe inferior a mercado con el objetivo de evitar la consiguiente tributación en el IRPF del socio *influencer*. TORIBIO BERNÁRDEZ⁹⁸, lo explica muy bien de la siguiente forma:

«Aunque las partes hubieran declarado una cantidad menor como pago al youtuber (si el objetivo de la constitución de la sociedad era evitar los tipos progresivos del IRPF no tendría sentido que después la sociedad retribuyera al youtuber

⁹⁷ Siempre y cuando la participación del socio en la entidad sea igual o superior al 25%, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 18.2 de la LIS.

⁹⁸ TORIBIO BERNÁRDEZ, L., «La fiscalidad de los ingresos que surgen por el uso de redes sociales y páginas web gratuitas (en un contexto de revisión de los impuestos sobre las grandes empresas de la economía digital)», *Revista Carta Tributaria*. Revista de Opinión, n.º 52 /2019, p. 7.

con una cantidad similar al total percibido por la sociedad, sino que lo previsible es que declararían una cantidad mucho más baja), la Administración corregirá tal valor declarado sustituyéndolo por el valor de mercado, que es evidente que coincidirá o se acercará mucho a los ingresos percibidos por la sociedad, puesto que en realidad el youtuber es el artífice directo y personal de todos esos ingresos».

Siguiendo el razonamiento anterior, una cuestión que cabe plantearse llegados a este punto, es si podría resultar de aplicación en el caso de los *influencers* la regla especial de valoración prevista en el apartado 6 del artículo 18 de la LIS para las operaciones vinculadas en el caso de sociedades profesionales. De acuerdo con este precepto, si existen servicios profesionales prestados por el socio a la sociedad en la que participa, el valor de la retribución que percibe el socio será considerado como valor de mercado (y, consecuentemente, no será susceptible de regularización) si se cumplen los siguientes requisitos:

a) Que más del 75 % de los ingresos de la sociedad procedan del ejercicio de actividades profesionales y cuente con los medios materiales y humanos adecuados para el desarrollo de la actividad.

b) Que la cuantía de las retribuciones correspondientes a la totalidad de los socios-profesionales por la prestación de servicios a la entidad no sea inferior al 75 % del resultado previo a la deducción de las retribuciones correspondientes a la totalidad de los socios-profesionales por la prestación de sus servicios.

c) Que la cuantía de las retribuciones correspondientes a cada uno de los socios-profesionales cumplan los siguientes requisitos:

- 1.º) Se determine en función de la contribución efectuada por estos a la buena marcha de la entidad, siendo necesario que consten por escrito los criterios cualitativos y/o cuantitativos aplicables.
- 2.º) No sea inferior a 1,5 veces el salario medio de los asalariados de la entidad que cumplan funciones análogas a las de los socios profesionales de la entidad. En ausencia de estos últimos, la cuantía de las citadas retribuciones no podrá ser inferior a 5 veces el Indicador Público de Renta de Efectos Múltiples.

Como se puede observar, de aplicarse esta regla especial al caso de un *influencer* con una sociedad constituida a la que presta sus servicios, la misma permitiría considerar de mercado una remuneración del socio *influencer* que represente, al menos, el 75 % del resultado de la sociedad interpuesta (previo a la deducción de dicha remuneración satisfecha al socio *influencer*). Dicho de otra manera, esta regla permite que un 25 % de las rentas generadas se mantenga en la entidad, tributando por el IS, debiendo remunerar al socio en un importe equivalente, al menos, al 75 % de dichas rentas (remuneración que tributará en el IRPF de la sociedad).

Ahora bien, para poder aplicar esta regla a los *influencers* con sociedades interpuestas nos encontramos con un inconveniente, y es si se puede entender que, en estos casos, se cumple el primer requisito que exige que el 75 % de los ingresos de la sociedad procedan del ejercicio de actividades profesionales. A este respecto, la DGT, entre otras en su consulta V1484-10, ha establecido que el concepto de prestación de servicios es el establecido en la normativa del IRPF, es decir, los procedentes de las actividades incluidas en las Secciones Segunda y Tercera de las Tarifas del IAE, objetivamente consideradas, con independencia de que generen o no dicho tipo de rendimientos:

«En ese sentido, debe señalarse que la normativa citada no contiene una enumeración o definición de actividades profesionales, aunque el artículo 95 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas EDL 2004/63311, aprobado por el Real Decreto 1775/2004, de 30 de Julio EDL 2004/63311 (BOE de 4 de agosto), en adelante RIRPF, establece, sin carácter limitativo, qué se entiende por rendimientos procedentes de actividades profesionales a efectos de dicho Impuesto, considerando como tales, y con carácter general, los derivados del ejercicio de las actividades incluidas en las Secciones Segundo y Tercera de las Tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas, aprobadas por el Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de Septiembre EDL 1990/14653 (BOE de 29 de Septiembre).

Teniendo en cuenta lo anterior, a los efectos consultados deben entenderse como servicios profesionales las actividades profesionales mencionadas en dicho artículo, objetivamente consideradas, lo que implica que a efectos del artículo 16.6 del RIS deben considerarse como servicios profesionales todos los servicios o actividades mencionadas en el artículo 95 del RIRPF como susceptibles de generar rendimientos de actividades profesionales a efectos del IRPF, con independencia de que generen o no efectivamente dicho tipo de rendimientos».

Una vez más, se traslada a la aplicación de esta regla especial de valoración la controversia sobre la clasificación de las actividades de un *influencer* como actividades empresariales o profesionales que veíamos en el ámbito del IAE, y, posteriormente, al analizar la obligación de retención en sede del IRPF. En este sentido:

- Si se sigue el criterio manifestado por la DGT en las consultas del IAE (en particular, la consulta V0992-16), al considerar que la actividad del *influencer* constituiría una actividad empresarial incluida en la sección primera de las tarifas del IAE, no se cumpliría el requisito de que el 75 % de los ingresos de la sociedad procedan del ejercicio de actividades profesionales, y, en consecuencia, no se aplicaría la regla especial del artículo 18.6 de la LIS.

A esta misma conclusión llegamos si atendemos a lo dispuesto en la consulta V3078-17, en la cual, recordemos, la DGT establece que los servicios prestados por una sociedad cuyo objeto principal es la creación de vídeos y contenido para subirlos a redes sociales, (percibiendo ingresos por la inserción de anuncios publicitarios en dichos vídeos) no tienen la naturaleza de ingresos por servicios profesionales a los efectos del artículo 27 de la LIRPF.

- Por el contrario, a una conclusión diferente se llega si se sigue el criterio de la consulta V1417-20, donde la DGT, en contraposición con el criterio mantenido en el ámbito del IAE, califica las actividades de los *influencers* como actividades profesionales y las somete a la obligación de retención. Atendiendo a este criterio, sí cabría defender la aplicación de la regla especial de valoración del artículo 18.6 de la LIS, al cumplirse el primero de los requisitos anteriormente mencionados.

Se vuelve a poner de manifiesto, por lo tanto, la necesidad de que se aclare específicamente esta cuestión para obtener la seguridad jurídica necesaria que nos permita aplicar esta regla especial de valoración, o descartar la aplicación de esta de forma definitiva para el supuesto de los *influencers*.

Como se puede observar, y sin perjuicio de las dudas que puede generar la aplicación de la regla especial del artículo 18.6 de la LIS, bien a través de la figura de la simulación, o bien utilizando las reglas de operaciones vinculadas, el resultado final de la regularización practicada por la Administración tributaria es que se van a trasladar las rentas inicialmente declaradas en el IS de la sociedad interpuesta al ámbito de la tributación personal del *influencer* en su IRPF.

2. El traslado de residencia fiscal a otras jurisdicciones por parte del *influencer*

La segunda de las alternativas por las que puede optar un *influencer* para evitar la aplicación de los tipos marginales de la escala general de gravamen del IRPF en España es trasladar su residencia fiscal a otro país. No debemos olvidar que las características especiales de las actividades desarrolladas por los *influencers* otorgan a estos una extraordinaria movilidad, pudiendo pasar a desarrollar dichas actividades desde otra jurisdicción con especial facilidad (puesto que les basta con un ordenador, una cámara y buena conexión a internet para continuar las mismas).

Como anticipábamos al comienzo de este artículo, estos cambios de residencia de los *influencers* han adquirido una gran notoriedad últimamente como consecuencia del anunciado traslado de residencia a Andorra del El Rubius en enero de 2021, generando el correspondiente debate en la opinión pública. Sin embargo, como acertadamente señala BÁEZ MORENO⁹⁹: «*Los traslados de residencia (fiscal) desde nuestro país a jurisdicciones de tributación benigna no los ha inventado El Rubius, ni los youtubers, ni los influencers ni ningún otro colectivo de profesionales nacidos (y enriquecidos) al abrigo del fenómeno de la digitalización. Desde hace décadas, profesionales y asalariados con altos niveles de renta, sobre todo artistas y deportistas, deciden emigrar —en el sentido etimológico del término y*

⁹⁹ Disponible en: <https://www.politicafiscal.es/cartas-a-taxlandia/youtubers-y-tributacion-internacional-hablamos-de-derecho>

con todos los matices que quiera darse al verbo— a latitudes y longitudes cuya imposición sobre la renta personal resulta significativamente inferior a la española. Sin embargo, las características propias de las actividades desarrolladas por estos “nómadas digitales” añade nuevos ingredientes técnicos a una discusión que siempre ha resultado apasionante».

Al margen de las consideraciones de ética tributaria que esta práctica pueda suscitar¹⁰⁰, en este último apartado nos centraremos en los aspectos técnicos asociados a estos traslados de residencia fiscal. Para ello (i) realizaremos unas consideraciones generales que se han de tener en cuenta en relación con la pérdida de residencia fiscal en España de forma efectiva (ii) abordaremos las especialidades propias del traslado de residencia a un paraíso fiscal y (iii) repasaremos el caso particular de Andorra, destino elegido por mucho de los *influencers* españoles. Todo ello haciendo especial énfasis a las particulares características de la actividad desarrollada por los *influencers*.

(i) Consideraciones generales en relación con la pérdida efectiva de residencia en España

El apartado 1 del artículo 9 de la LIRPF establece que se entenderá que un contribuyente tiene su residencia habitual en territorio español cuando se dé cualquiera de las siguientes circunstancias:

1) Que permanezca más de 183 días, durante el año natural, en territorio español, computándose, a estos efectos, las ausencias esporádicas, salvo que el contribuyente acredite su residencia fiscal en otro país (criterio de permanencia).

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

Debe destacarse que este criterio se refiere, de manera exclusiva, a la esfera económica del contribuyente sin que tenga importancia, a estos efectos, el lugar donde se encuentre su familia o relaciones personales (concepto de centro de intereses vitales utilizado por los CDI, como veremos más adelante). Adicionalmente, (i) el término «*núcleo principal*» implica que deberá hacerse una comparación país por país y no comparar los intereses económicos de España con los intereses económicos que tiene en todo el resto de países y (ii) a la hora de valorar los intereses económicos deberá atenderse conjuntamente tanto a las fuentes de renta (rentas del trabajo, rendimientos de actividades económicas, dividendos, intereses, rentas del arrendamiento de propiedades, etc.) como a la ubicación del patrimonio.

¹⁰⁰ Aspecto sobre el que no nos pronunciaremos en el presente artículo, por su carácter eminentemente técnico.

3) Se presumirá, salvo prueba en contrario, que el contribuyente tiene su residencia habitual en España cuando, de acuerdo con los criterios anteriores, residan habitualmente en España el cónyuge no separado legalmente y los hijos menores de edad que dependan de aquel (presunción *iuris tantum*).

Como se puede observar, a la luz de los tres criterios que pueden ser utilizados por la Administración tributaria española para tratar de retener la residencia fiscal en España, si un *influencer* se plantea un eventual traslado de residencia fiscal al extranjero, es extremadamente importante que el cambio de residencia sea total, real y que se pueda acreditar el mismo. Ello implica que se deban observar los siguientes aspectos:

(i) En primer lugar, será necesario que el *influencer* cumpla con los requisitos establecidos por la normativa interna del país de destino para ser considerado residente fiscal en dicha jurisdicción. No solo eso, sino que, adicionalmente, deberá poder acreditar la misma por medio del correspondiente certificado fiscal de residencia en otro Estado, expedido por la correspondiente autoridad fiscal competente y que acredite que dicho sujeto pasivo está sujeto a imposición en el mismo por su renta mundial.

Esto es así, dado que, como hemos visto, con arreglo al artículo 9 de la LIRPF se computarán como días de permanencia en territorio español las ausencias esporádicas, salvo que el contribuyente acredite su residencia fiscal en otro país. Sobre este particular, interesa destacar que, tradicionalmente, la Administración tributaria, ha venido considerando que toda ausencia se va a considerar esporádica salvo que se acredite por parte del contribuyente la residencia fiscal en otro país por medio del correspondiente certificado fiscal de residencia en otro Estado, expedido por la correspondiente autoridad fiscal competente y que acredite que dicho sujeto pasivo está sujeto a imposición en el mismo por su renta mundial¹⁰¹.

(ii) En segundo lugar, será necesario que el *influencer* en cuestión no cumpla ninguno de los tres requisitos anteriormente descritos del artículo 9 de la LIRPF para continuar siendo considerado residente fiscal en España a efectos del IRPF. Como quiera que la Administración tributaria tratará de retener dicha residencia fiscal en España, deben tenerse en cuenta las siguientes consideraciones atendiendo a las características singulares de la actividad de los *influencers*:

- a) En cuanto al requisito de permanencia, constituye una práctica habitual de la Administración tributaria tratar de recopilar numerosos medios de prueba que le permitan computar días de presencia en España hasta alcanzar los 183 días requeridos por la norma, o un número lo suficientemente significativo que le permita computar las ausencias esporádicas para llegar a este límite.

¹⁰¹ Si bien existen pronunciamientos jurisprudenciales en contra de esta práctica de la administración tributaria, lo cierto es que, a día de hoy la Inspección sigue solicitando este certificado de residencia y trasladando la carga de la prueba al contribuyente.

Este control de situaciones para detectar la presencia de contribuyentes que, mediante desplazamientos simulados, puedan estar declarando sus rentas conforme a un centro de residencia fiscal ficticio, está dentro del plan de inspección del ejercicio 2021, anunciándose, a estos efectos, el uso del análisis de «*BigData*» por parte de la AEAT¹⁰². Por lo tanto, cabe extraer dos conclusiones:

- El traslado de residencia no puede ser ficticio sino real, habida cuenta de que cualquier rastro que se deje de la presencia física en España podrá ser utilizado por la Administración tributaria para atraer la residencia por este criterio de permanencia (uso de tarjetas de créditos, consumos de luz y teléfono, y otros indicios). Atendiendo a la actividad de los *influencers*, estos cuentan con una ventaja importante, y es que generalmente no deberán desplazarse a territorio español por motivos de trabajo en la medida en que pueden prestar sus servicios desde cualquier parte.
 - Será imprescindible evitar el cómputo de las ausencias esporádicas mediante la acreditación de residencia en la jurisdicción de destino, remitiéndonos en este punto a lo anteriormente expuesto.
- b) La segunda herramienta susceptible de ser utilizada por la Administración tributaria española va a ser tratar de localizar en España el centro de intereses económicos del *influencer* que traslada su residencia. Para ello, es necesario poder defender que la mayoría de las fuentes de renta del *influencer* son de fuente española, lo cual nos lleva a las reflexiones que se han anticipado en el apartado sexto a la hora de analizar la tributación en el ámbito internacional y sus puntos de conexión.

Si las rentas obtenidas por los *influencers* se califican, en términos generales como RAE a efectos de IRPF (y, por ende, a efectos del IRNR dada la remisión expresa del TRLIRNR) solo podrán considerarse de fuente española conforme al artículo 13 del TRLIRNR cuando la actividad se realiza en territorio español o los servicios prestados sean utilizados en territorio español. Y en el caso de los *influencers* estas dos circunstancias no se producirán en la mayoría de las ocasiones, tal y como hemos expuesto en el apartado sexto del artículo, y en línea con la opinión de BÁEZ MORENO y TORIBIO BERNÁRDEZ.

En otras palabras, conforme a la configuración actual del IRNR español, va a resultar complicado sostener que la renta que percibe un *influencer* derivada de las visualizaciones que se producen por sus seguidores en

¹⁰² Algunos medios de comunicación han relacionado este último aspecto con el creciente traslado de residencia fiscal de algunos *youtubers/influencers* a Andorra. A título de ejemplo, cabe destacar este artículo de prensa: <https://elpais.com/economia/2021-02-01/hacienda-usara-el-big-data-para-reforzar-el-control-de-los-espanoles-que-simulan-vivir-en-el-extranjero.html>

España se considera una renta de fuente española¹⁰³. No será, por tanto, tarea fácil la de la Administración tributaria española.

Ahora bien, no debemos olvidar que el *influencer* podrá obtener otras rentas (como rentas pasivas de otro tipo de inversiones en España) cuya consideración como rentas de fuente española si pueda ser acreditada y que dichas rentas también entrarán en el cómputo del centro de intereses económicos.

- c) Finalmente, muchos de los *influencers* son jóvenes adolescentes que no tienen cónyuge e hijos. Sin embargo, para evitar que entre a jugar la presunción, siempre será recomendable el traslado al extranjero de todos los miembros de la unidad familiar (cónyuge e hijos menores de edad), para aquellos *influencers* que cuenten con la misma. Ello ayudará, adicionalmente, a defender el centro de intereses vitales, como veremos más adelante.

De no cumplirse el aspecto (ii) anterior, y concurrir alguno de los requisitos para ser considerado residente fiscal en España nos encontraremos ante un supuesto de doble residencia. Es decir, el *influencer* va a ser considerado como residente fiscal en dos países al mismo tiempo conforme a sus respectivas normativas internas.

Para solucionar esta situación, si la jurisdicción de destino tiene suscrito con España un CDI, deberán acudirse a las reglas de desempate generalmente incluidas en el artículo 9 de los CDI. Estas reglas de desempate en orden de importancia, decreciente, sucesivas y subsidiarias son las siguientes:

- a) País donde tenga el *influencer* una vivienda permanente a su disposición.
- b) Si se tiene una vivienda permanente en ambos países, país donde tenga el *influencer* su centro de intereses vitales (relaciones personales y económicas más estrechas).
- c) Si el centro de intereses vitales no puede determinarse o el *influencer* no dispone de vivienda permanente en ninguno de los Estados se estará al país donde viva habitualmente.
- d) Por último, y para el caso en el que de acuerdo con los anteriores requisitos no pudiera determinarse la residencia fiscal en España, se atenderá al país del que sea nacional el *influencer*.

Por lo tanto, en estos casos de doble residencia, el *influencer* tendrá que asegurarse que, en atención a las citadas reglas de desempate, el conflicto de residencia se resuelve a favor de la jurisdicción de destino y no a favor de España¹⁰⁴. De lo

¹⁰³ Con los matices expuestos en dicho apartado para los servicios de publicidad prestados a empresas españolas o si se publicitan marcas españolas.

¹⁰⁴ Téngase en cuenta que, si el *influencer* tiene nacionalidad española, resulta imprescindible que el conflicto se resuelva a favor del país de desplazamiento por los tres primeros criterios (no pudiendo llegar a la última norma de desempate).

contrario, el traslado de residencia fiscal no será efectivo, y la Administración tributaria seguirá exigiéndole la correspondiente tributación por el IRPF.

Sentadas las tres consideraciones anteriores, desde un punto de vista práctico se debe recordar que la experiencia nos demuestra que todos estos conflictos de residencia finalmente van a acabar resumiéndose a una cuestión de prueba, donde la Administración tributaria aporta un conjunto de pruebas o indicios que permitan atraer la residencia España, debiendo el contribuyente desvirtuar los mismos y sustituirlos por otros nuevos que corroboren la residencia declarada. Ello implica que, en última instancia, el *influencer* deberá contar con medios de prueba suficientes que acrediten la realidad de su residencia habitual en el extranjero, siendo esencial preconstituir la prueba, anticipando la eventual actividad probatoria:

1) El medio de prueba aceptado por nuestros órganos administrativos y jurisdiccionales para acreditar la no residencia en España, es mediante un certificado expedido por la autoridad fiscal competente en otra jurisdicción, en el que conste expresamente que dicho sujeto está sujeto a imposición en el mismo por su renta mundial.

2) Adicionalmente, cabe destacar otras formalidades y medios de prueba como la comunicación del cambio de domicilio a la Administración Tributaria española mediante la presentación del modelo 030 (en el plazo de tres meses desde que tiene lugar el cambio de domicilio) y la baja del padrón municipal¹⁰⁵.

De todo lo que se acaba de exponer cabe concluir que (i) si se cumple con las condiciones que se acaban de explicar, (ii) el cambio de residencia es total, real y efectivo y (iii) se cuentan con medios de prueba suficientes que acrediten la realidad de la residencia habitual del *influencer* en el extranjero, dicho traslado de residencia no merecerá reproche jurídico alguno.

Cuestión distinta es que el traslado de residencia se lleve a cabo con destino a una jurisdicción calificada jurídicamente como paraíso fiscal, en cuyo caso, resultarán de aplicación las dos medidas especiales que pasamos a ver a continuación.

¹⁰⁵ Otros medios de prueba relevantes pueden ser los siguientes:

- a) Cambio de la consideración de las cuentas bancarias en España, de residente a no residente.
- b) Mantener y utilizar habitualmente las cuentas corrientes de otros países diferentes de España.
- c) Mantener todos aquellos documentos que acrediten la presencia en otros países (contratos de arrendamiento, billetes de avión, conservar facturas de consumo de agua, luz, gas, teléfono en el extranjero, contratación de servicios médicos en el extranjero, ser miembro de asociaciones culturales y deportivas en el extranjero etc.
- d) Inventario ante el notario de bienes y derechos de lo que es titular un individuo en el momento de trasladar su residencia fiscal al extranjero.
- e) Otros medios para ayudar a reforzar la no residencia (Documento Nacional de Identidad en el extranjero, pasaporte extranjero, certificado de empadronamiento en ciudad extranjera, certificado de la Seguridad Social y de vida laboral en el extranjero, carnet de conducir extranjero, vehículo propio en el extranjero).

(ii) Especialidades en el caso de traslado de residencia a un paraíso fiscal

Con carácter general, el sistema tributario español contiene una serie de medidas o normas antiabuso con el objetivo de disminuir la utilización de los paraísos fiscales y las prácticas elusivas que se pueden realizar a través de estos.

El concepto de paraíso fiscal es un concepto jurídico. De conformidad con lo dispuesto en la Disposición Adicional primera y la Disposición Transitoria Segunda de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal, tienen la consideración de paraíso fiscal los países y territorios que se determinen reglamentariamente, y, mientras tanto, los previstos en el Real Decreto 1080/1991, de 5 de julio, por el que se determinan los países o territorios a que se refieren los artículos 2.º, apartado 3, número 4, de la Ley 17/1991, de 27 de mayo, de Medidas Fiscales Urgentes, y 62 de la Ley 31/1990, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1991¹⁰⁶ (en adelante «RD 1080/1991»). A estos efectos, deben tenerse en cuenta las tres siguientes consideraciones:

1) En primer lugar, dejarán de ser considerados como tal aquellos que firmen con España un CDI con cláusula de intercambio de información, o un Acuerdo de intercambio de información en materia tributaria en el que expresamente así se establezca, y solo mientras dichos CDI y Acuerdos sean aplicables.

2) En segundo lugar, el régimen de lista de paraísos fiscales se complementa con las nociones de territorios de nula tributación y de efectivo intercambio de información tributaria.

3) Por último, debemos mencionar que el Proyecto de Ley de Medidas contra el Fraude¹⁰⁷, actualmente en proceso de tramitación parlamentaria y con entrada en vigor prevista para este ejercicio 2021, prevé cambios de relevancia en relación con el concepto de paraíso fiscal. En particular, esta norma prevé (i) una actualización y ampliación del concepto de paraíso fiscal que pasarán a denominarse jurisdicciones no cooperativas, término utilizado internacionalmente (y que puede incluir no solo territorios sino también regímenes jurídicos particulares), y (ii) la futura actualización del listado de paraísos fiscales mediante Orden ministerial y no mediante Real Decreto¹⁰⁸.

¹⁰⁶ Se puede acceder al listado actualizado de paraísos fiscales a través del siguiente enlace: https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/La_Agencia_Tributaria/Campanas/_Campanas_Fiscalidad_de_no_residentes/Impuesto_sobre_la_Renta_de_no_residentes/Sin_establecimiento_permanente/INFORMACION/Normativa_manuales_y_folletos/Ayuda_Manual_tributacion_No_Residentes/Anexos/Anexo_V_Paraisos_fiscales/Anexo_V_Paraisos_fiscales.html

¹⁰⁷ Proyecto de Ley de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, de transposición de la Directiva (UE) 2016/1164, del Consejo, de 12 de julio de 2016, por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior, de modificación de diversas normas tributarias y en materia de regulación del juego.

¹⁰⁸ Así, se incluirán en la lista de paraísos, por ejemplo, los territorios que faciliten la existencia de sociedades extraterritoriales para atraer beneficios sin actividad económica real, o aquellos donde haya opacidad y falta de transparencia, o territorios con los que no exista un efectivo intercambio de

El Proyecto de Ley también aclara que transitoriamente se mantiene íntegramente lo dispuesto en el Real Decreto 1080/1991, lo cual parece descartar cualquier duda sobre el tratamiento de los territorios que hayan salido del listado por la firma de un CDI o acuerdo de intercambio de información (circunstancia mencionada en el artículo 2 de esta norma).

Pues bien, en relación con los traslados de residencia fiscales a este tipo de jurisdicciones, la LIRPF establece los dos siguientes mecanismos:

a) En primer lugar, el artículo el 9.1.a) de la LIRPF dispone expresamente en relación con el criterio de permanencia que, en el supuesto de territorios o países calificados como paraísos fiscales, la Administración Tributaria puede exigir que se pruebe la permanencia en el mismo durante 183 días en el año natural.

Así como para la generalidad de los supuestos se exige que se acredite la residencia fiscal en el otro país (generalmente mediante el correspondiente certificado de residencia), en el caso particular de los paraísos fiscales no va a bastar con dicho certificado, sino que se exige una acreditación cualificada de dicha residencia, debiendo estar en disposición de acreditar la permanencia en dicho periodo durante más de 183 días en el año natural.

En palabras de TORIBIO BERNÁRDEZ¹⁰⁹ en estos casos *«se parte de la convicción de que no resulta demasiado complejo hacerse con un certificado de domicilio o residencia fiscal en uno de estos territorios, y de ahí que se reclame con mayor rigor la acreditación de la presencia física en el territorio del paraíso fiscal durante más de la mitad del año o de lo contrario, se considerará residente en España, merced a esta regla que implica una alteración de la carga de la prueba sobre los días de permanencia»*.

En consecuencia, en estos casos se invierte la carga de la prueba y el *influencer* deberá poder acreditar la citada permanencia en el paraíso fiscal de destino durante, al menos, 183 días del año natural.

b) En segundo lugar, el artículo 8.2 de la LIRPF dispone de una cláusula coloquialmente conocida como «cuarentena fiscal» para los traslados de residencia con destino a un paraíso fiscal. Dicho precepto establece lo siguiente: *«No perderán la condición de contribuyentes por este impuesto las personas físicas de nacio-*

información sobre el titular real de los bienes o derechos, o donde exista una baja o nula tributación (hasta ahora solo se incluía el concepto de nula tributación).

Asimismo, se incluirán los regímenes fiscales preferenciales que resulten perjudiciales, establecidos en territorios que facilitan el fraude, por ejemplo, regímenes que dan un trato de favor a los no residentes respecto a los residentes.

Además, se habilitará al Gobierno para actualizar la lista de paraísos fiscales, que deberá ser revisada periódicamente, con un enfoque dinámico.

¹⁰⁹ TORIBIO BERNÁRDEZ, L., «La fiscalidad de los ingresos que surgen por el uso de redes sociales y páginas web gratuitas (en un contexto de revisión de los impuestos sobre las grandes empresas de la economía digital)», *Revista Carta Tributaria*. Revista de Opinión, n.º 52 /2019, p. 8.

alidad española que acrediten su nueva residencia fiscal en un país o territorio considerado como paraíso fiscal. Esta regla se aplicará en el período impositivo en que se efectúe el cambio de residencia y durante los cuatro períodos impositivos siguientes».

Como se desprende de su tenor literal, cuando un *influencer* de nacionalidad española acredite su nueva residencia fiscal en un país o territorio considerado como paraíso fiscal, no perderá su condición de contribuyente por el IRPF español de forma automática, sino que se estable un periodo de cuarentena fiscal durante el cual se seguirá considerando residente fiscal en España que comprende (i) el período impositivo en que se efectúe el cambio de residencia y (ii) los cuatro ejercicios siguientes.

En otras palabras, en estos traslados con paraísos fiscales como destino adquiere especial trascendencia la nacionalidad española del *influencer*, y en base a dicha nacionalidad, se impide un traslado inmediato de la residencia fiscal, obligando al *influencer* a continuar tributando por el IRPF (conforme a sus tipos progresivos) en España durante un total de cinco ejercicios.

Nos encontramos con dos normas que, a buen seguro, desincentivarán muchos de los traslados de residencia inicialmente planteados por los *influencers* a este tipo de jurisdicciones. Sin embargo, estas medidas no aplican en el caso particular de los traslados de residencia a Andorra, destino de moda para muchos de los *influencers* españoles. Y es que, aunque el Principado de Andorra se encontraba inicialmente incluido en la lista del Real Decreto 1080/1991, este territorio ha dejado de tener la consideración jurídica de paraíso fiscal, como pasamos a ver en este último apartado.

(iii) *El caso particular de Andorra*

Andorra, como destino preferido de los *influencers*, ha adquirido notoriedad recientemente como consecuencia del traslado anunciado por el Rubius en enero de 2021. Sin embargo, no es el primer *youtuber* o *influencer* que se traslada a este país (ni será el último).

Antes que *El Rubius*, otros *youtubers* o *influencers* ya habían trasladado su residencia fiscal a este Principado, como es el caso de *Willyrex*, *Vegetta 777*, *The Grefg* y *Lolito*. Y antes que ellos, este territorio ha sido el destino seleccionado por muchos artistas y deportistas españoles.

Ante esta realidad, cabe plantearse cuáles son las ventajas que ofrece Andorra que lo convierten como un destino preferencial para todos estos contribuyentes. Pues bien, al margen de su cercanía geográfica a España, desde una perspectiva tributaria debemos señalar, fundamentalmente, los dos siguientes:

1) Una fiscalidad atractiva. Andorra ofrece una tributación reducida, desde luego muy inferior a la carga impositiva que hay en España. En concreto, pueden destacarse los siguientes aspectos de su sistema impositivo:

a) El tipo impositivo aplicable, con carácter general, en el impuesto análogo al IRPF español es del 10 %, con un mínimo exento de 24 000 euros y, si las rentas están comprendidas entre 24 001 y 40 000, el tipo efectivo es del 5 % al existir una exención del 50 %.

b) No existe Impuesto sobre el Patrimonio.

c) En Andorra el tipo impositivo general del IVA es menor (4,5 % en comparación con el 21 % del IVA en España).

2) Teniendo una fiscalidad atractiva no tiene la consideración legal de paraíso fiscal a efectos españoles, lo cual evita la aplicación de los mecanismos de protección de la LIRPF frente a este tipo de jurisdicciones. En este sentido, Andorra ya no es un paraíso fiscal gracias (i) en primer lugar, a la suscripción del Acuerdo entre España y Andorra para el intercambio de información en materia fiscal, en vigor desde el 10 de febrero de 2011¹¹⁰ y (ii) en segundo lugar, al posterior CDI suscrito entre ambos países en vigor desde el 26 de febrero de 2016, cuyo artículo 24 regula expresamente el intercambio de información entre ambas jurisdicciones.

Ello supone que no resulten de aplicación las dos medidas «anti-paraíso» anteriormente expuestas, por lo que:

a) En el caso de que un *influencer* traslade su residencia a Andorra no sería necesario probar la permanencia durante más de los 183 días, bastando para ello un certificado de residencia emitido por la autoridad fiscal competente andorrana.

b) Tampoco resultaría de aplicación la cuarentena fiscal, por lo que el cambio de residencia podrá producir efectos de forma inmediata, sin necesidad de seguir tributando en España los cuatro ejercicios siguientes.

Una vez analizados los aspectos más técnicos del traslado de residencia fiscal de los *influencers*, consideramos conveniente concluir el apartado con dos ideas. La primera, es la necesidad de la adaptación del sistema fiscal a esta nueva realidad, para ganar seguridad jurídica y evitar conflictividad con la Administración tributaria (conflictividad que, en ocasiones, también puede ser una de las causas que ayude a tomar este tipo de decisiones de traslado de residencia).

¹¹⁰ En este acuerdo, se disponía expresamente que «*el Principado de Andorra dejará de considerarse uno de los territorios a los que se hace referencia en el apartado 1 de la disposición adicional primera de la Ley 36/2006, de Medidas para la Prevención del Fraude Fiscal, de 29 de noviembre de 2006, en la fecha en la que el presente Acuerdo surta efectos*».

Esta necesidad de ganar seguridad jurídica está muy relacionada con una segunda reflexión, suscitada por esta huida permanente de contribuyentes. Y es que, cabe plantearse si no sería mejor tener un régimen fiscal más atractivo que (junto con la seguridad jurídica anteriormente mencionada), no solo evitara el desplazamiento de estos *influencers* a otros territorios (sujetos, que, por sus ingresos, pueden constituir importantes contribuyentes para la Administración tributaria española) sino que también, (y por qué no), animase a otros *influencers* a trasladarse a España. GARCÍA NOVOA¹¹¹ lo explica muy bien en estas líneas:

«En suma, esta huida de youtubers sirve para recordar que la Agencia está legitimada (ocioso es decirlo) para contralar la veracidad del cambio de residencia. Pero también debe estimular la reflexión.

Por un lado, España carece de un verdadero régimen fiscal que atraiga o retenga el talento, pues frente a la imagen frívola de algunos youtubers, existen otros que son auténticos divulgadores de conocimiento. Y la falta de posicionamiento y competitividad de nuestro sistema impositivo es alarmante.

Por otro lado, cabe insistir en la necesidad de una regulación que atienda a las singularidades de actividades nuevas que difícilmente pueden gravarse con esquemas fiscales pensados para situaciones diferentes».

¹¹¹ GARCÍA NOVOA, C., «La tributación de los “youtubers”. Nuevas profesiones en viejos odres fiscales», en *Cartas a Taxlandia* [en línea], publicado el 26 de enero de 2021 [fecha de consulta: 1 mayo 2021] . Disponible en: <https://www.politicafiscal.es/equipo/cesar-garcia-novoa/la-tributacion-de-los-youtubers-nuevas-profesiones-en-viejos-odres-fiscales>

IX. ANEXO I: COMUNICACIÓN CAMBIO TÉRMINOS Y CONDICIONES DE YOUTUBE

Hola:

Nos ponemos en contacto contigo para informarte de que, a partir de junio del 2021, Google deberá aplicar retenciones fiscales de Estados Unidos en los pagos a creadores que no residan en ese territorio. En las próximas semanas, te pediremos que nos facilites tu información fiscal a través de AdSense para determinar si se te deben aplicar retenciones y, en caso de que así sea, qué cantidad. Si no nos hubieras proporcionado esos datos antes del 31 de mayo del 2021 (inclusive), es posible que debamos aplicar una retención del 24% sobre el total de los ingresos que hayas obtenido en todo el mundo.

¿Qué debo hacer?

En las próximas semanas, recibirás un correo en el que te pediremos que nos proporciones tu información fiscal en AdSense. El formulario online para enviar datos fiscales en AdSense consta de seis pasos con preguntas que te guiarán durante el proceso para determinar si se te deben aplicar retenciones de impuestos estadounidenses. Visita nuestro [Centro de Ayuda](#) para obtener más información sobre estos cambios y ver la lista de datos fiscales que debes preparar.

¿A qué se deben estos cambios?

De acuerdo con el capítulo 3 del código fiscal de Estados Unidos (Internal Revenue Code), Google tiene la responsabilidad de recabar la información fiscal de todos

los creadores que moneticen su contenido y residan fuera de Estados Unidos, así como de aplicar retenciones de impuestos a quienes obtengan ingresos procedentes de usuarios de dicho país.

Próximamente, vamos a actualizar nuestros Términos del Servicio para reflejar que los ingresos de YouTube de los creadores que residen fuera de Estados Unidos se considerarán regalías a efectos fiscales en dicho país. Es posible que esto afecte a los tipos impositivos a los que están sujetos tus ingresos y, de conformidad con las leyes estadounidenses, Google aplicará retenciones fiscales.

¿Cómo se verán afectados mis ingresos?

Si nos facilitas tu información fiscal, es posible que solo se apliquen impuestos estadounidenses a los ingresos que obtengas cada mes en AdSense que procedan de Estados Unidos mediante visualizaciones de anuncios, YouTube Premium y las funciones Super Chat, Super Stickers y Miembros del canal. En caso de que no nos proporcionaras tus datos fiscales, puede que se te aplique de forma predeterminada el tipo de retención más alto para personas físicas: el 24% sobre el total de los ingresos que hayas obtenido en todo el mundo. Para calcular cómo podrían afectar estos cambios a tus ingresos, sigue [estas instrucciones](#).

Un saludo,
El equipo de YouTube

X. BIBLIOGRAFÍA

- AGENCIA TRIBUTARIA, MINISTERIO DE HACIENDA, «*Manual de Tributación de No Residentes, rentas devengadas a partir del 1-1-2011*», marzo 2021. Disponible en: https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/La_Agencia_Tributaria/Campanas/_Campanas_/Fiscalidad_de_no_residentes/_Impuesto_sobre_la_Renta_de_no_residentes_/Sin_establecimiento_permanente/_INFORMACION/Normativa_manuales_y_folletos/_Ayuda_Manual_tributacion_No_Residentes/_Ayuda_Manual_tributacion_No_Residentes.html
- ALONSO, N., «¿Por qué se van a vivir a Andorra los “youtubers”?», *Newtral*, 19 de enero de 2021. Disponible en: <https://www.newtral.es/andorra-youtubers-impuestos-renta/20210119/#:~:text=El%20Rubius%2C%20uno%20de%20los,-va%20a%20vivir%20a%20Andorra.&text=Esto%20se%20debe%20a%20que,veces%20menos%20que%20en%20Espa%C3%B1a>
- ALONSO GONZÁLEZ, L. M., «La regularización por simulación de las sociedades de profesionales y artistas», *Revista Quincena Fiscal*, núm. 22 diciembre/2020.
- BÁEZ MORENO, A., «YouTubers y tributación internacional, ¿Hablamos de Derecho?», *Taxlandia*, 3 de febrero de 2021. Disponible en: <https://www.politica-fiscal.es/cartas-a-taxlandia/youtubers-y-tributacion-internacional-hablamos-de-derecho>
- CARDONA, L., «Cómo hacer crecer tu cuenta, monetizar y ganar dinero con Instagram 2021», *Blog Cyberclick*, 9 marzo 2021. Disponible en: <https://www.cyberclick.es/numerical-blog/como-hacer-crecer-y-monetizar-tu-cuenta-de-instagram-en-7-pasos>
- CASTELLÓ MARTÍNEZ, A., DEL PINO ROMERO, C., TUR VIÑES, V., «Estrategias de contenido con famosos en marcas dirigidas a público adolescente», *Icono 14*, n.º. 14, pp. 123-154.
- DE VEIRMAN, M., CAUBERGHE, V., HUDDERS, L., «Marketing through Instagram influencers: the impact of number of followers and product divergence on brand attitude», *International Journal of Advertising*, 2017, 36(5), 798-828. Disponible en: <https://doi.org/10.1080/02650487.2017.1348035>
- DACOSTA LÓPEZ, K., «Fiscalidad de los creadores de contenido digital: influencers, youtubers, streamers...», *Iberley*, 18 de marzo de 2021. <https://www.iberley.es/revista/fiscalidad-creadores-contenido-digital-influencers-youtubers-streamers-552>
- DÍAZ, L., *Soy marca, quiero trabajar con influencers. Influencer Marketing*, Editorial Profit, Barcelona, 2017.

FERNÁNDEZ LERMA, A., *Estudio del Origen de la figura del influencer y análisis de su poder de influencia en base a sus comunidades*, Universidad Pompeu Fabra, 2017.

FORBES, «*The Highest-Paid YouTube Stars Of 2020*». Disponible en: <https://www.forbes.com/sites/maddieberg/2020/12/18/the-highest-paid-youtube-stars-of-2020/?sh=73fe9d76e508>

GARCÍA NOVOA, C., «La tributación de los “youtubers”. Nuevas profesiones en viejos odres fiscales», *Taxlandia*, 26 de enero de 2021. Disponible en: <https://www.politicafiscal.es/equipo/cesar-garcia-novoa/la-tributacion-de-los-youtubers-nuevas-profesiones-en-viejos-odres-fiscales>

GILLIN A., *The new influencers: A marketer's guide to the new social media*, P & Moore, Linden Publishing, 2009.

GÓMEZ ISASSI, J. A., «De la democratización de los medios de comunicación a la socialización de la producción. La Sociedad 2.0», *Communication papers: media literacy and gender studies*, vol. 4, n.º 8, 2015. Disponible en: <https://core.ac.uk/download/pdf/83007919.pdf>

GOOGLE, *Descripción general y requisitos del Programa para Partners de YouTube*. Disponible: <https://support.google.com/youtube/answer/72851?hl=es>

— *¿Cómo ganar dinero en YouTube?* Disponible en: <https://support.google.com/youtube/answer/72857?hl=es>

— *Términos del Servicio online de AdSense*. Disponible en: <https://www.google.com/adsense/new/localized-terms?gsessionid=HpUVTMq49MXr3mZVXC2g-MW4ObscUIvE-bT68ox5Z9xU>

— *Información general sobre la política de anuncios*. Disponible en: https://support.google.com/youtube/answer/188570?hl=es&ref_topic=9257895

— *Descripción general de las redes multicanal (MCN) para creadores de YouTube*. Disponible en: <https://support.google.com/youtube/answer/2737059?hl=es>

IAB Spain, *Libro Blanco sobre el Marketing de influencers*, noviembre de 2019. Disponible en: <https://iabspain.es/estudio/libro-blanco-de-marketing-de-influencers/>

INFLUENCER MARKETING HUB, *influencer Marketing Benchmark Report 2021*, 2021. Disponible en: <https://influencermarketinghub.com/influencer-marketing-benchmark-report-2021/>

KOSTIKIDIS, S., «*Influencer Income and Tax Treaties*», *Bulletin for International Taxation*, 2020, vol. 74, n.º 6.

- LÓPEZ ALBAN, G. P., «Tributación de influencers», *Derecho y Nuevas Tecnologías. El impacto de una nueva era*, Themis, agosto 2019.
- LÓPEZ, B., «Cómo ganar dinero en YouTube —Las 7 mejores fórmulas», *www.ciudadano2cero.com*, enero 2021. Disponible en: <https://www.ciudadano2cero.com/como-ganar-dinero-en-youtube/>
- MERKX, M., «European Union - VAT and E-Services: When Human Intervention Is Minimal», *International VAT Monitor*, 2018, vol. 29, n.º 1 (IBFD).
- MOLENAAR, D., GRAMS, H., «Influencer Income and Tax Treaties: A Response», *Bulletin for International Taxation*, 2020, vol. 74, n.º 9.
- MUROLO, N. L. y LACORTE, N., «De los bloopers a los youtubers, Diez años de youtube en la cultura digital», *Question. Revista Especializada en Periodismo y Comunicación*, 2015, vol. 1, n.º 45, pp. 15-29. Disponible en: <https://perio.unlp.edu.ar/ojs/index.php/question/article/view/2407/2128>
- PÉREZ POMBO, E., «Fiscalidad de los “influencers”, “instagramers”, “youtubers” y demás hierbas», en *fiscalblog.es*, diciembre de 2019. Disponible en: <http://fiscalblog.es/?p=5196>
- SOCIALPUBLI, «II Estudio de Anunciantes con Influencers», *Plataforma Social-Publi*, octubre de 2020. Disponible en: <https://socialpubli.com/es/blog/estudio-anunciantes-influencers-2020/>
- TORIBIO BERNÁRDEZ, L., «La fiscalidad de los ingresos que surgen por el uso de redes sociales y páginas web gratuitas (en un contexto de revisión de los impuestos sobre las grandes empresas de la economía digital)», *Revista Carta Tributaria*. Revista de Opinión, núm. 52 /2019.
- TRECET, J., «Hacienda te vigila, influencer: esto es lo que debes saber para cumplir con el fisco», *Business Insider*, 8 de diciembre de 2019. Disponible en: <https://www.businessinsider.es/fiscalidad-influencers-impuestos-hay-pagar-como-declararlos-538701>
- VILAJOANA-ALEJANDRE, S., ROM-RODRÍGUEZ, J., MIOTTO, G., «Retos de la autorregulación publicitaria ante los riesgos jurídicos y éticos del marketing de influencers», *Revista Mediterránea de Comunicación*, pp. 115-129, julio de 2019.
- VILLALBA, R., «Impuestos youtuber e instagramer», *asepyme.com*, 8 de diciembre de 2019. Disponible en: <https://asepyme.com/cuales-son-los-impuestos-de-un-youtuber-o-un-instagramer/>

(Trabajo recibido el 26/04/2021
y aceptado para su publicación el 19/05/2021)

