

LA HUIDA DE LOS SISTEMAS TRIBUTARIOS EN LA ERA DE LA DIGITALIZACIÓN DE LA ECONOMÍA

El caso de los *youtubers*

Elisabet Jiménez Perdigones

eperdigonesj@uoc.edu

17 de mayo de 2021

Trabajo Final de Grado

Área de especialización: Derecho Financiero y Tributario

Tutor: Jose Manuel Iglesias Casais

Curso 2020, 2º semestre



Esta obra está bajo una [licencia de Creative Commons Reconocimiento-NoComercial-CompartirIgual 4.0 Internacional](https://creativecommons.org/licenses/by-nc-sa/4.0/).

ÍNDICE

Resumen	2
Palabras clave	2
1 INTRODUCCIÓN	3
1.1 Objetivos.....	3
1.2 Objetivos específicos	4
1.3 Justificación de la necesidad de la investigación	4
2 DISEÑO METODOLÓGICO EN INVESTIGACIÓN	5
3 ANÁLISIS DEL FENÓMENO	6
3.1 Planteamiento	6
3.2 La digitalización de la economía. Evolución y análisis actual.....	7
3.3 Contextualización de la relación entre la plataforma YouTube y el usuario creador de contenidos.....	8
3.4 Naturaleza de los rendimientos obtenidos por los <i>youtubers</i>	9
3.5 Análisis del marco normativo en materia fiscal y tributaria aplicable a los rendimientos obtenidos por los <i>youtubers</i>	11
3.5.1 Régimen jurídico español	11
3.5.1.1 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 (LIRPF).....	13
3.5.1.2 Normativa interna española sobre fiscalidad internacional.....	15
3.5.2 Régimen jurídico del Principado de Andorra relativo a la residencia	16
3.6 Comparativa de los regímenes fiscales de España y Andorra relativos a los impuestos sujetos a la residencia	18
3.7 Mecanismo de la Agencia Tributaria para el control del efectivo cambio de residencia. Mención especial al Plan Anual de Control Tributario de la Agencia Tributaria	19
4 CONCLUSIONES	19
5 BIBLIOGRAFIA	21
6 ANEXO	25
6.1 Tablas.....	25
6.2 Acrónimos y abreviaturas	27

LA HUIDA DE LOS SISTEMAS TRIBUTARIOS EN LA ERA DE LA DIGITALIZACIÓN DE LA ECONOMÍA. El caso de los *youtubers*.

Elisabet Jiménez Perdigones (eperdigonesj@uoc.edu)

Grado en Derecho – Derecho Financiero y Tributario

Resumen

El presente trabajo pretende exponer la problemática derivada del fenómeno de la deslocalización de los *youtubers*. La digitalización de la economía ha comportado numerosas dificultades para el control fiscal y tributario, debido a que el desarrollo de la actividad empresarial o profesional ya no requiere de presencia física o material. La huida de los *youtubers* ante la imposición del sistema tributario español se sitúa como un evento de actualidad que posee los rasgos suficientes como para poder erigirse objeto de estudio y desarrollar todo su contenido en cuatro puntos interrelacionados. El presente trabajo se inicia con carácter introductorio con el punto I, donde se expone brevemente los objetivos, la justificación del asunto, y el alcance de la investigación documental. A continuación, en el punto II se expone la metodología de la investigación jurídica empleada, la técnica y fuentes para la búsqueda de bibliografía y literatura. El punto III, eje principal del trabajo, y desarrolla analíticamente el fenómeno como elemento crucial de estudio. En este apartado se expone el planteamiento, la evolución y estado actual de la digitalización de la economía, la relación entre YouTube y *youtuber* y la naturaleza de los rendimientos que obtienen a través de la plataforma. También se analizará de forma sintetizada la normativa aplicable a tales rendimientos y el régimen jurídico español y andorrano, para poder posteriormente compararlos y establecer justificadamente los supuestos motivos que pueden llevar a los *youtubers* a trasladar sus residencias. Además, se menciona brevemente el Plan Actual de Control Tributario que la Agencia Tributaria aplica para el control de los deslocalizados. Finalizando, en el último punto se incluyen las conclusiones que se han obtenido a través de toda la revisión documental analizada y su aplicación a la cuestión considerada.

Palabras clave

Youtubers, YouTube, digitalización de la economía, control fiscal y tributario español, deslocalización, Andorra.

1 INTRODUCCIÓN

La era digital en la que la sociedad se encuentra desde hace algunos años ha comportado una auténtica revolución mundial a todos los niveles, marcada por la convergencia de tecnologías digitales y físicas ha modificado fundamentalmente la forma en la que vivimos, trabajamos y nos relacionamos (Schwab, 2016). La conocida como la *era digital o de los social media* no sólo ha significado una mejora en las formas de comunicación o transmisión de la información, sino que también ha provocado una profunda alteración en los sistemas socioeconómicos de los países desarrollados.

Las nuevas formas de generar ingresos, está enfrentando a legisladores a constantes y necesarias adaptaciones de la normativa, sobre todo en materia fiscal. Entre estas actuales formas de generar rentas destacan las llevadas a cabo por los *youtubers*, dedicados a la creación de contenidos digitales de mayor o menor éxito, con el que pueden generar, en algunas ocasiones, una cantidad de ingresos abrumadora.

Sin embargo, y a pesar de la evolución en esta área, la legislación española en materia tributaria no parece avanzar al ritmo que imponen estos nuevos tiempos. Las normas aplicables no dejan de ser otras que las concebidas para someter a tributación a aquellas actividades económicas más tradicionales o convencionales. A esto, se une el hecho de que los *youtubers* no necesitan presencia física en el territorio en el que generar sus ingresos, por lo que supone un fenómeno particularmente trascendental que deriva en una creciente deslocalización a países donde la presión fiscal es significativamente menor. Es por ello por lo que algunos *youtubers* deciden trasladar su residencia habitual a países como Andorra, considerado paraíso fiscal hasta hace relativamente poco, el cual tiene uno de los sistemas fiscales más laxos de Europa y donde resulta más propicio tributar para reducir la carga fiscal a la que se ve expuesto su patrimonio.

Este fenómeno conlleva consigo una reflexión, foco central de este trabajo, que se centra en cuestiones prácticas que resultan particularmente conflictivas, sobre el régimen fiscal de los ingresos que perciben estos sujetos. Así surgen ciertas dudas relativas a la calificación de los rendimientos obtenidos en el IRPF, los beneficios con la interposición de sociedades o el traslado de su residencia a países con baja tributación y escasa transparencia en aprovechamiento de los vacíos legales existentes en algunas jurisdicciones. De este modo, se hace imprescindible el análisis del marco normativo en aplicación sobre estos aspectos para conocer cuáles son los límites y obligaciones a los que quedan sujetos los *youtubers*.

1.1 Objetivos

El objetivo general del presente proyecto trata de abordar el fenómeno basado en la huida del sistema tributario español de los *youtubers*. Para la consecución de dicho objetivo se realizará un análisis de los principales aspectos del régimen tributario aplicable a los rendimientos obtenidos por esta clase de contribuyentes. Concretamente se pretende llevar a cabo una revisión de la normativa española y andorrana que permita comprender la cuestión desde una perspectiva de Derecho comparado y poder situarlos en contexto.

1.2 Objetivos específicos

Los objetivos específicos por su parte se detallan de la siguiente manera:

- a) Contextualizar la relación entre la plataforma YouTube y el *youtuber*
- b) Exponer la naturaleza de los rendimientos obtenidos según el tipo de actividad que los *youtubers* realizan en la plataforma YouTube
- c) Analizar la normativa española específica en materia
- d) Realizar análisis sobre el régimen jurídico andorrano relativo a la residencia
- e) Comparar el régimen español y andorrano en materia

Todo ello, será llevado a cabo mediante la revisión de literatura jurídica disponible en materia fiscal y tributaria para presentar de forma detallada cuestiones relativas a los nexos que intervienen en la relación entre el *youtuber* y el sistema fiscal y tributario español, y finalmente establecer con ello, una reflexión sobre los desafíos fiscales en la economía digital y su difícil encaje en los esquemas tradicionales de imposición en las rentas obtenidas por este tipo de sujetos.

1.3 Justificación de la necesidad de la investigación

La necesidad de la investigación se justifica por el compromiso de clarificar la importancia que tiene el objeto de estudio, su necesidad teórica y su práctica existente con el fin de obtener resultados y exponerlos. La justificación, se halla en el planteamiento de la cuestión moral que suscita este fenómeno, es decir, el “porqué” de la investigación y la necesidad de concretar las circunstancias y motivos que llevan al traslado de residencia a otro país, de los *youtubers*. Trazando de este modo una base fundamentada en dos circunstancias; una que contextualiza el fenómeno dentro de la disciplina y proyecta un sistema cuestionable que surge entorno a este, y otra que contextualiza el dilema que se va a abordar teóricamente (Villabella, 2009).

Será examinada la cuestión de la crítica entre el posible vínculo de la elusión en el marco fiscal nacional vigente y de las diversas dudas que surgen entorno a la deslocalización, o cambio de residencia a efectos fiscales. Sin embargo, aunque este último hecho discurra como hecho lícito amparado por ley, su práctica pone en evidencia la efectividad del control tributario de aquellos que no necesitan un lugar o un establecimiento físico desde los cuales prestar sus servicios.

Si bien el estudio debe comprender todos aquellos aspectos necesarios para abordar el fenómeno, se hace imprescindible establecer un alcance, y límite, puesto que su fundamentación representa la exposición razonada del motivo por el que se desarrolla, y hasta donde alcanza el análisis de sus principales características y rasgos de estos modelos económicos altamente digitalizados e inherentes a la producción en la nueva era digital.

Cabe mencionar, que este acontecimiento no es nuevo ni aislado. Artistas, deportistas y otros empresarios con gran capacidad de generar ingresos ya abrieron camino

anteriormente, pero estos no serán motivo de análisis, sino que el límite se establece aquí y se regirá exclusivamente dentro del ámbito de las nuevas profesiones que se relacionan con la economía digital, como es el caso de los *youtubers*.

En consecuencia, de lo expuesto aquí, este apartado obedecería del mismo modo que un acápite estructurado, ya que en él se confirma la implicación en la temática y se concentra lo suficiente como para poder exponer de manera accesible, razonable y resumida por qué se elabora este estudio.

2 DISEÑO METODOLÓGICO EN INVESTIGACIÓN

Con la finalidad única de poder alcanzar los objetivos que se han planteado previamente, la revisión de bibliografía y literatura que se llevará a cabo en este estudio es propia de una investigación empírica de método cualitativo. Sin embargo, a este método se le añaden matices particulares de un método de análisis-síntesis pertenecientes a un enfoque metodológico teórico.

La metodología en investigación cualitativa se caracteriza por fundamentarse en un paradigma emergente y fenomenológico, desde el cual se abordan problemáticas condicionadas por el hombre y cuyo propósito es la explicación del objeto de estudio. Su interpretación y comprensión se efectúa mediante preguntas como; ¿qué? o ¿cómo?, y así poder precisar cualidades que hacen su distinción y caracterización.

El enfoque de investigación empírico-cualitativo tiene algunos rasgos singulares como; la flexibilidad en su diseño debido al inicio, provisto de únicamente referentes o preguntas genéricas que abordan el problema y sirven de guía para el proceso de búsqueda, su objeto de estudio compuesto por el ser humano y el proceso social del que forma parte, la relación investigación-objeto en el que el investigador es instrumento filtrador de datos que no son cuantificables, la persecución de un fin de carácter descriptivo y omnicompreensivo del fenómeno que se estudia, permitiendo describir, comprender y evaluar el objeto de estudio y las conclusiones propias de una situación o contexto rico en información (Villabella, 2015).

Sin embargo, se debe tener en cuenta que parte del objeto de estudio solo puede ser abordado desde un método teórico ya que es constituyente de abstracción e ideales y se mueve dentro de la ciencia aplicada, como parte de ciertos enfoques multidisciplinares, que tienen la finalidad de comprender e interpretarlo.

El método de análisis-síntesis relativo a un método teórico de investigación jurídica, posibilita descomponer el objeto de estudio dentro de sus elementos y volver a recomponerlos a partir de su integración para poder destacar el sistema de relaciones que existe entre ellos. Permite la división del objeto de estudio en aquellos aspectos mediante los que se compone con el propósito de poder analizar cada uno de ellos de forma separada. Este método se emplea en ciencia jurídica como recurso imprescindible en el estudio de normativa, procedimientos y conceptos donde se requiere una descomposición estructural para caracterizarlo (Villabella, 2015).

Todo lo anterior sirve para pautar el aspecto que determina el desarrollo y la explicación de la investigación jurídica; examinar la temática delimitada a priori y la selección de la bibliografía concreta y necesaria para desarrollarla. En la actualidad muchas bibliotecas poseen catálogos en línea y esto permite poder seleccionar aquella bibliografía necesaria para elaborar tanto el marco teórico como la formulación del problema. Cabe añadir que estas fuentes se clasifican en dos grupos importantes, como son las fuentes de autoridad primaria y mandataria, relativas a las Leyes, Decretos Legislativos, jurisprudencia, etc., y las fuentes de autoridad secundaria y persuasiva, relativas a monografías, artículos de revistas, enciclopedias jurídicas y otros medios que por su exposición ayudan a comprender el alcance del fenómeno (Sánchez, 2014). Ambas son las fuentes empleadas en la localización y selección de la bibliografía y literatura en la que se fundamenta el estudio.

3 ANÁLISIS DEL FENÓMENO

3.1 Planteamiento

El fenómeno que se plantea como tema central de este Trabajo Final de Grado, reviste de una relevancia jurídica y social actual. Como acontecimiento, comporta cierta problemática que debe ser abordada desde una perspectiva contemporánea con los medios y herramientas suficientes para lograr comprender la transformación radical de la economía y las cuestiones prácticas particularmente conflictivas que conlleva. El acceso universal a Internet como enclave directo de esta revolución, permite a cualquier tipo de usuario comunicarse y transmitir información de forma instantánea, pero también realizar operaciones constantes en cualquier parte del mundo. Estas nuevas fórmulas han supuesto una oportunidad para crear nuevas vías de negocio y profesiones de éxito, como el caso de los *youtubers*, que obtienen considerables beneficios en ejercicio de estas. Sin embargo, esto conlleva diversas cuestiones acerca de la transparencia tributaria de los rendimientos obtenidos.

Una de las principales cuestiones importantes es la residencia. La fiscalidad internacional concede preferencia a la potestad tributaria del país donde se encuentra la sede de la compañía en detrimento del país o países donde se generan los ingresos, y la residencia como el principal nexo en la apertura de la vía a la potestad impositiva de un país en concreto, siendo el mismo que el establecimiento permanente. Pero, este concepto tradicional de residencia al conformarse por medio de aspectos de carácter físico, supone un verdadero reto para ser abordado, debido a la falta de eficacia de las formas convencionales de control fiscal (Toribio Bernárdez, 2019). La verificación del cumplimiento del requisito de residencia en aquellas personas físicas, o empresas, que perciben sus ingresos mediante negocios digitales se torna ardua cuando estos no requieren de un lugar o establecimiento fijo desde el que prestar sus servicios ya que este establecimiento no depende de factores físicos ni tangibles.

Actualmente, ciertos *youtubers* han trasladado su residencia a Andorra y su principal motivo, como han manifestado algunos de ellos en redes sociales, es el pago de menos impuestos. Con este desplazamiento al Principado de Andorra, los *youtubers* pretenden dejar de ser considerados como residentes fiscales en España y así no tener que tributar por

el IRPF y pasar a tributar como residentes en Andorra (Toribio Bernárdez, 2019).

Pero pagar impuestos no es solo una obligación legal que contribuye al sostenimiento del gasto público, sino que es también un deber moral, una moral tributaria como ejercicio de responsabilidad y comportamiento ético, por lo que no solo hay que pagar lo que es legal sino lo que es justo moralmente (*fair share taxation*) (García Novoa, 2021).

3.2 La digitalización de la economía. Evolución y análisis actual

La irrupción y evolución de las tecnologías de la Información y Comunicación (TIC), juntamente con la globalización de la actividad económica y financiera, y las relaciones sociales han ocasionado una gran transformación social. Las herramientas que nos ofrecen las nuevas tecnologías, como internet, ha comportado el origen de la digitalización de la economía o “Economía digital”, integrada por todos aquellos procesos de carácter económico que forman parte de actividades asentadas en las tecnologías digitales y que indudablemente nos lleva a una reflexión sobre la posible adaptación de los sistemas tributarios tradicionales (Álamo Cerrillo, 2016).

La difícil competencia en una economía marcadamente globalizada ha conducido a una considerable polarización del mercado dominado por empresas hegemónicas. La dimensión que logran alcanzar estas empresas las posiciona privilegiadamente en la negociación con el país en el que pretenden situar su residencia fiscal o la de sus filiales, país que por consiguiente se dispone a reducir la carga tributaria con la intención de atraer a su jurisdicción a estas potentes compañías. En este sentido, proliferan las Decisiones de la Comisión Europea en las que califican estas ventajas fiscales, que algunos países conceden a empresas del sector digital, como ayudas de Estado ilegales (Toribio Bernárdez, 2019).

Cabe señalar, que la generalización de estas prácticas tributarias perniciosas contribuyó a una concienciación a nivel internacional sobre la necesidad apremiante de garantizar que las empresas del sector digital paguen sus impuestos de forma justa y equitativa (Toribio Bernárdez, 2019). En este sentido, de forma concisa, merece mención especial el Plan *Base Erosion and Profit Shifting* (BEPS) de la OCDE (2014) con el cometido de hacer frente a los desafíos fiscales que la economía digital plantea mediante la consecución de 13 acciones que van desde “el abordaje de los retos de la economía digital para la imposición directa e indirecta hasta la reexaminación la documentación sobre precios de transferencia” (OCDE, 2014).

A consecuencia de esto se empezó a discutir, en el seno de la Unión Europea, la posible implantación de un impuesto sobre las transacciones digitales de las grandes multinacionales tecnológicas, idea conocida como la “Tasa Google”, creada con la finalidad de que las empresas paguen sus impuestos en el lugar donde sus beneficios se generan o en los países donde estas operan.

No obstante, ante la imposibilidad de alcanzar la unanimidad de todos los Estados miembros, países como España han optado por emprender su propia vía ante la aprobación de una figura impositiva similar, pero de carácter interna. De esta forma, el 7 de octubre de 2020 las Cortes Generales aprobaron la Ley 4/2020, de 15 de octubre, del Impuesto sobre

Determinados Servicios Digitales (IDSD), entrando en vigor el 16 de enero de 2021. Empero, el ámbito subjetivo de aplicación de esta ley se ciñe a aquellas empresas cuyo importe neto de cifra de negocios supera los 750 millones de euros a nivel mundial y cuyos ingresos derivados de los servicios de carácter digital afectados por el impuesto rebasen los 3 millones de euros en territorio español.

De este modo, mientras se trata de gravar con una figura impositiva concreta a las grandes empresas de Internet, surgen otras realidades económicas, sociales y profesionales nuevas que llevan al planteamiento de la necesidad de adaptación de las categorías tributarias tradicionales para poder incorporarlas. Estas nuevas profesiones se posicionan como uno de los principales retos fiscales que han derivado de los cambios introducidos por la economía digital.

3.3 Contextualización de la relación entre la plataforma YouTube y el usuario creador de contenidos

Las nuevas fuentes de interacción como YouTube, que en primera instancia son gratuitas dado que sus usuarios no deben pagar por el uso, también se definen como entidades que generan grandes oportunidades de negocio.

YouTube, como “red social” o plataforma dedicada a compartir videos presta un servicio a los usuarios de forma gratuita, sin percibir a cambio precio o retribución alguna, a excepción de YouTube Premium caracterizado por ser un servicio de *streaming* de pago. Sin embargo, el uso de YouTube no es del todo gratuito, ya que a cambio requiere la aceptación de las condiciones del servicio mediante la adhesión a las mismas, hecho que implica la cesión de datos de sus usuarios. Por lo que YouTube como empresa (Google Ireland Limited¹) se lucra no solo de la publicidad *on line*, si no de la captación y cesión de los datos (García Novoa, 2021).

Sin embargo, esta capacidad económica generada a través de las redes sociales o páginas web no solo incumbe a las empresas o multinacionales titulares, sino que esta capacidad también la tienen aquellos usuarios que suben contenido de interés para otros usuarios, y que por ello obtienen ciertos ingresos (Toribio Bernárdez, 2019). Estos usuarios creadores de contenido son los llamados *youtubers*.

Pero ¿y qué son exactamente los *youtubers*?, según palabras de Millán I. Berzosa, el término hace referencia a los usuarios creadores y administradores de contenido de éxito en el que ellos mismos o su entorno son los protagonistas. Este contenido es conceptualizado como grabaciones, ediciones, producciones e interpretaciones frente a una cámara y que posteriormente son alojados al medio digital, como el canal de YouTube por el que no pagan mantenimiento (Berzosa, 2017). Así, respecto de estos contenidos, YouTube no los suministra, si no que los facilita en el canal que los *youtubers* explotan

¹ El servicio YouTube, que permite a usuarios descubrir, ver y compartir vídeos y otro tipo de contenido (“YouTube”), es prestado en el Espacio Económico Europeo y Suiza por Google Ireland Limited, una compañía establecida y que opera bajo las leyes de Irlanda (con número de registro: 368047), con domicilio en Gordon House, Barrow Street, Dublin 4, Irlanda. YouTube permite acceder a determinadas funciones o contenido premium a cambio de una tarifa única o recurrente, según corresponda para las funciones o el contenido en cuestión. Disponible en: https://www.youtube.com/t/terms_paidservice

económicamente. Por lo que YouTube actúa en calidad de intermediario, eximiéndose del deber de controlar *ex ante* la licitud del contenido que aloja (García Novoa, 2021).

Sin embargo, YouTube no es tan solo un simple intermediario en su relación con el usuario medio, sino que en su relación con el *youtuber* este se posiciona como pagador.

Puestos en antecedentes, en 2007 YouTube LLC estableció unas vías de retribución para aquellos usuarios - *youtubers* que generasen y elaborasen contenido digital de calidad para mostrar y compartir de forma pública con aquellos potenciales visitantes de la misma plataforma. Para poder ser perceptores de cantidades no basta con generar contenido, sino que deben reunir los siguientes requisitos:

1. Que el canal cumpla con las políticas de monetización de YouTube (las normas de la comunidad, los términos de los servicios, las políticas sobre derechos de autor y las políticas del Programa Google AdSense). Estas políticas se basan en la comprobación de ciertos elementos del canal como: El tema principal, videos más vistos, los más recientes, porcentaje de visualización mayor y los metadatos de los videos, entre otros
2. Residir en país o región donde esté disponible el “Programa de Partners de YouTube” (YPP)
3. Que los videos se hayan reproducido más de 4.000 horas en los últimos 12 meses
4. Que hayan más de 1.000 suscriptores en el canal
5. Y tener vinculada una cuenta de AdSense (aplicación para la colocación de anuncios)

Cuando estos requisitos son cumplidos por el usuario y aceptados por YouTube, se suscribe el contrato denominado “Programa de Partners de YouTube”, donde se regulan los términos y condiciones de la relación. Así, en cumplimiento de estos criterios es cuando el *youtuber* puede solicitar la monetización de sus publicaciones y comenzar a generar ingresos.

Como punto de referencia de tal éxito, relativo a las retribuciones de carácter económico, YouTube entre 2014 y 2019 abonó más de 2.000 millones de dólares a los *youtubers* que solicitaron dicha monetización.

A pesar de esto, tal y como han reivindicado algunos *youtubers* en los medios de comunicación², su relación con YouTube no es la habitual entre empleador y empleado ya que, aunque esta pueda asimilarse respecto a ciertas circunstancias como la dependencia, los *youtubers* no son trabajadores asalariados. Por lo que estas nuevas relaciones deberían ser atendidas y examinadas por sindicatos y legisladores.

3.4 Naturaleza de los rendimientos obtenidos por los *youtubers*

Siguiendo el anterior hilo, los rendimientos que los *youtubers* obtienen a través de su relación con la plataforma YouTube pueden provenir de diversas opciones de monetización, según se expone en el catálogo del curso que la misma plataforma de

² Un sindicato de 'youtubers' reivindica sus derechos laborales frente a Google (2019, 1 de octubre). Disponible en: <https://www.publico.es/economia/youtube-sindicato-youtubers-reivindica-derechos-laborales-frente-google.html#:~:text=Los%20propios%20youtubers%20reconocen%20que,nuestro%20canal%20o%20estemos%20insatisfechos.>

*YouTube Creator Academy*³:

1. Ingresos publicitarios
2. Miembros del canal (suscriptores)
3. Escaparate de *merchandising*
4. Super Chat y Super Stickers (pago de los fans por destacar mensajes en el chat)
5. Ingresos de YouTube Premium
6. Compra de Entradas (solo en el caso de artistas los usuarios podrán comprar sus entradas directamente)

Ahora bien, esto no significa que todos los *youtubers* tengan éxito y logren constituir este recurso como un medio de vida factible en términos económicos.

Es por ello que se hace imprescindible tener en cuenta que los ingresos que pueden llegar a percibir no solo provienen de YouTube, sino que también provienen de plataformas como Twitch (plataforma que comparte vídeos en *streaming* sobre videojuegos) y cuando este adquiere cierta popularidad comienza a obtener ingresos de otras fuentes como la publicidad de marcas comerciales, el *merchandising*, la promoción de productos o la presencia en eventos (Toribio Bernárdez, 2019).

Ahora bien, el beneficio que se obtiene mediante la monetización por canal de YouTube, a efectos fiscales, pueden considerarse, según establece el artículo 27.1 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (LIRPF), como rendimientos íntegros de actividades económicas:

“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”

De modo que, la naturaleza de los rendimientos que perciben los *youtubers* se incluyen en el marco de los nuevos modelos de actividad económica, a los que se pretende aplicar una fiscalidad que no está adaptada a este tipo de realidades. Unas profesiones nuevas que deben sujetarse a los tipos de reglas tributarias existentes y creadas para otros contextos distintos.

Es aquí cuando surge la gran cuestión sobre la falta de adaptación de los sistemas fiscales para gravar de forma adecuada estas profesiones y nuevas actividades económicas que forman parte de la era digital. Estas actividades no pueden ser tenidas en cuenta desde una perspectiva de la ordenación tributaria ya que esta es pensada para una realidad totalmente distinta a la impuesta por la digitalización de la economía (García Novoa, 2021).

³ Qué debes saber cuando empiezas a formar parte del Programa para Partners de YouTube. YouTube Creator Academy. Disponible en: https://creatoracademy.youtube.com/page/lesson/ypp-welcome_monetization-options_image?hl=es

3.5 Análisis del marco normativo en materia fiscal y tributaria aplicable a los rendimientos obtenidos por los youtubers

3.5.1 Régimen jurídico español

La principal fuente de ingresos que percibe el sector público español para poder financiar el gasto público son los tributos. Según establece la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT) los tributos son aquellos ingresos públicos que consisten en prestaciones de carácter monetario que se exigen por la administración pública como consecuencia de que el contribuyente realiza un acto (hecho imponible) y por el que la ley exige su pago. La LGT es la normativa que se ocupa del pronunciamiento de los principios esenciales y normas de carácter general, comunes a todos los tributos, que determinan los procedimientos para su aplicación y regula las relaciones entre la administración tributaria y los contribuyentes (Rueda López, 2012).

El sistema tributario español se estructura en torno a tres categorías básicas: Las tasas, las contribuciones especiales y los impuestos (directos o indirectos, personales o reales, en función de la capacidad de pago que posee el contribuyente que se pretende gravar y según el tipo impositivo: *ad valorem* y *ad quantum*). En este sentido, cabe destacar, que los impuestos se imponen como el tributo con mayor impacto económico y social que se integra en el sistema tributario español.

Así, la presión fiscal se determina mediante la relación entre la recaudación del conjunto de los impuestos del país y su producto interior bruto (PIB), empleado como indicador de la relevancia del sector público en la economía. Por consiguiente, los principales impuestos en España son aquellos de tributación directa como el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) o el Impuesto de Sociedades (IS) (Rueda López, 2012).

Respecto al sistema tributario aplicable a las actividades de los *youtubers*, tienen dos vías para declarar sus ingresos. Como ya se ha mencionado en el punto anterior, en el inicio de la actividad, caracterizada por su habitualidad, tiene la opción de darse de alta en el Régimen Especial de Trabajadores Autónomos (RETA) o bien de crear una Sociedad, siendo esta última la opción preferible para aquellos que facturan grandes cifras (Villalba García, 2020).

Cuando se trata de *youtubers* de éxito estas rentas pueden alcanzar niveles superiores a los 60.000€, por lo que en este caso se verán sometidas a un tipo de gravamen del IRPF del 45%, aunque dependerá de la tarificación autonómica correspondiente. Ante tal horizonte, un considerable número de *youtubers* recurren a la creación de sociedades en vista de que el tipo de gravamen progresivo del IRPF del Impuesto de Sociedades es menor, un 25%. De forma que los ingresos obtenidos sean tributados por Impuesto sobre Sociedades y les resulte de forma más propicia a sus intereses. Como ocurre en el caso de ciertos artistas que tributan mediante entidades sin actividad. La constitución de este tipo de sociedades son una práctica no determinante a efectos fiscales ya que será la Administración Tributaria quien tiene que decidir sobre si es el tipo de gravamen adecuado según su apariencia formal o se le debería aplicar otro (Toribio Bernárdez, 2019).

Tal y como señala la Dirección General de Tributos en la consulta CV0992-16, respecto de la existencia de esta actividad económica, el ordenamiento jurídico español no

supedita a que sea llevada a cabo con la intención de obtener beneficios ni tampoco al supuesto hecho de que estos beneficios sean obtenidos de forma efectiva. La actividad de los *youtubers* consistente en subir videos a un canal de YouTube, grabados de forma previa por el mismo y siempre que su difusión sea pública independientemente de que con ello se genere un rendimiento económico o no, es constituyente de actividad económica porque el *youtuber* ordena a su cuenta medios y recursos con la intención de intervenir en la producción de bienes y servicios.

Sin embargo, crear sociedades con la intención de facturar la actividad profesional de una persona física por sus supuestos servicios, resulta de interés para la AEAT. Mediante los “Planes Anuales de Control Tributario” se incorporan ciertos parámetros para poder controlar y hacer frente a los riesgos fiscales que derivan de la preferencia por estas sociedades creadas para reducir la carga fiscal de forma ilícita (Agencia Tributaria, 2019).

La interposición de sociedades y su tributación con la finalidad de defraudar, puede suponer un delito contra la Hacienda Pública recogido en el artículo 305.1 del Código Penal Español y por el que se prevén penas de cárcel de hasta cinco años y multa pecuniaria que sextuple la cantidad defraudada. Por lo que, la creación de estas sociedades para poder tributar mediante ellas sería una práctica arriesgada para los *youtubers*.

Catalogar a los *youtubers* como perceptores de rendimientos de actividades económicas conlleva dos consecuencias en cuanto al resto de impuestos que deben pagar en España. En primer lugar, tendrían la condición de empresarios o profesionales, por lo que serían sujetos pasivos en el IVA, debiendo facturar por sus servicios a anunciantes y patrocinadores con el 21% del IVA. En segundo lugar, se hace necesario encajar esta actividad en algún epígrafe del Impuesto de Actividades Económicas (IAE), pero el Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre, por el que se aprueban las tarifas y la instrucción del Impuesto sobre Actividades Económicas, no prevé actividad relacionada con el *youtuber* (Dacosta López, 2021).

La Dirección General de Tributos, en la consulta CV0992-16, de 14 de marzo de 2016, señaló que el sujeto pasivo en cuanto a su actividad asociada a la explotación de un canal de YouTube deberá darse de alta en las siguientes rúbricas de la sección primera de las Tarifas: el epígrafe 961.1, sobre la producción de películas cinematográficas, el que se incluyen videos, o en el epígrafe 844 sobre los Servicios de publicidad, relaciones públicas y similares (García Novoa, 2021). No obstante, esto, el epígrafe 961.1 puede que no sea el más indicado para aquellos que basan su actividad en videos cortos e improvisados. Es por ello, que muchos asesores fiscales los han incluido en epígrafes generalistas como el 899, sobre otros profesionales relacionados con los servicios, ya que este puede reflejar mejor su realidad (Dacosta López, 2021).

Una vez se determina y establece el epígrafe por el que la Dirección General de Tributos considera que debe de tributar el *youtuber* como creador de contenido, se pasa a especificar su tributación en el IRPF, el cual serán objeto de un breve análisis en el siguiente subapartado.

3.5.1.1 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 (LIRPF)

El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF), es un impuesto que grava la renta que obtienen las personas físicas que residen en territorio español, durante un periodo de un año natural y se regula en 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 (LIRPF). Los principales elementos que componen la renta son: los rendimientos del trabajo personal, los rendimientos de las actividades económicas, los rendimientos del capital inmobiliario, las rentas imputadas, las ganancias y pérdidas patrimoniales, independientemente del lugar donde se hubiese producido (artículo 2 LIRPF). Este impuesto, de carácter progresivo y directo, se distribuye en cinco tramos según los ingresos, por lo que el contribuyente pagará un porcentaje a razón de este. El tramo más bajo va de 0 a 12.450€/ año y se le aplica un porcentaje del 19%, en cambio el tramo más alto es a partir de 60.000€/año y se le aplica un porcentaje del 45%.

Con lo cual, quien más ingresos tiene, más paga, permitiendo con ello que el Estado redistribuya la riqueza dirigiéndola al gasto público y al estado de bienestar. Este aspecto se consagra en el artículo 31.1 de la Constitución Española de 1978:

“Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio”

A tales efectos, los *youtubers* como cualquier otro contribuyente español más, queda sujeto a esta normativa debiendo declarar aquellos rendimientos obtenidos del trabajo, los rendimientos del capital, los rendimientos de las actividades económicas, las ganancias y pérdidas de carácter patrimonial y las imputaciones de renta establecidas en la ley. Sin embargo, y dado que el objeto de estudio se centra en la deslocalización de los *youtubers*, solo se procederá al análisis del IRPF relativo a la residencia por lo que no serán expuestos otros conceptos más allá de este.

Según el artículo 8 LIRPF, estarán obligados a formalizar la declaración del IRPF aquellos que tengan su residencia habitual en España (también aquellos miembros del cuerpo diplomático, consular, delegaciones, etc.). En este sentido, serán considerados residentes habituales cuando se cumpla alguna de las siguientes circunstancias:

- Permanezcan más de 183 días en territorio español durante un año natural. Computando también las ausencias esporádicas
- Radique en España el núcleo principal de sus actividades empresariales o profesionales y sus intereses económicos
- Se presumirá, salvo prueba contraria, que el sujeto pasivo tiene su residencia habitual en territorio español cuando el cónyuge no separado legalmente, así como los hijos menores que dependan de él, residan habitualmente

Por el contrario, una persona física será considerado no residente español cuando no cumpla ninguno de los requisitos anteriores.

Las personas físicas de nacionalidad española que acrediten su nueva residencia en un país considerado como paraíso fiscal no perderán la condición de contribuyentes durante el periodo en que se efectúe el cambio de residencia y durante los cuatro periodos impositivos siguientes. Ahora bien, este precepto ya no es aplicable al caso en cuestión debido que Europa eliminó, de su lista de paraísos fiscales a Andorra, en la reunión de Ecofin de diciembre de 2018 (Anglès Juanpere, 2021).

Parece claro que, en el IRPF los ingresos de este colectivo tendrán la consideración de rendimientos de actividades económicas, y aunque sus creaciones se benefician de los derechos de propiedad intelectual, en la medida en que no cede la explotación de estos derechos a un tercero, no obtendrán un rendimiento de trabajo de los que se prevén en el artículo 17.2 de la ley del IRPF. Al no existir una cesión hay que dar por entendido que se obtiene un rendimiento de la actividad económica, dado que, aunque los sujetos obtengan beneficios actúan como simples usuarios que no pagan por acceder a las plataformas (García Novoa, 2021).

Según Dacosta López (2019), los rendimientos de los *youtubers* procedentes de YouTube se basarán en las reglas especificadas en el artículo 28 de la LIRPF por la que se prevé el cálculo del rendimiento neto de las actividades económicas. Estos estarán sujetos a las normas del Impuesto sobre Sociedades para determinar el rendimiento neto en estimación directa y en estimación objetiva, teniendo en cuenta todo el conjunto de actividades económicas que el contribuyente desarrolla. Para determinar este rendimiento neto, no se tendrán en cuenta las ganancias o pérdidas patrimoniales y no constituirán alteración patrimonial la afectación de los componentes patrimoniales o la desafectación de los activos fijos por el contribuyente.

La Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades recoge aquellos gastos deducibles que reducen el rendimiento íntegro de las actividades económicas; como, por ejemplo: los gastos del personal (salarios, seguridad social, etc.) arrendamientos y cánones, reparaciones, etc. Sin embargo, no todos pueden ser aplicables a los *youtubers* por el carácter especial de su actividad, puesto que se desarrolla habitualmente en su casa o en espacios abiertos, no requieren de un equipo muy amplio, sino que solo necesitan un móvil, cámara u ordenador (Dacosta López, 2019)

No obstante, la Dirección General de Tributos, afirma en la consulta CV0117-19, de 18 de enero de 2019, que los gastos deducibles por un *youtuber* en cuanto a la realización de videos que se suben al canal de YouTube serán considerados deducibles para determinar el rendimiento neto de su actividad económica cuando cumpla el requisito del principio de correlación, de correcta imputación temporal, de registro contable o libros de registro que deba llevar de forma justificada. Así, podrán deducirse aquellos gastos que estrictamente se han realizado para la consecución de los rendimientos de la actividad y de los bienes necesarios para su desarrollo, siempre y cuando estos bienes no sean utilizados de forma simultánea para la realización de las actividades económicas y la vida privada no consten en la contabilidad (artículo 22.2 RIRP).

Respecto de los rendimientos que proceden de la publicidad insertada en los videos, según menciona Dacosta López (2019), deben diferenciarse de los rendimientos obtenidos con la actividad principal, por lo que deben contabilizarse de forma separada. En este caso, y como respuesta de la consulta CV1417-20, de 14 de mayo de 2020, la Dirección General de Tributos menciona que los *youtubers* están sujetos a retención como rendimientos generados mediante la explotación de derechos de imagen, comportando la aplicación del tipo del 24%, como se establece en el artículo 101.10 de la LIRPF.

En cuanto queden establecidas las reducciones a la base liquidable general resultante, se procederá a atribuir los tipos aplicables a los rendimientos de las actividades económicas de la Tabla 1. Tabla de tramos del IRPF para el 2021 del Anexo.

3.5.1.2 Normativa interna española sobre fiscalidad internacional

En la actualidad, las operaciones mercantiles entre ciudadanos de distintos países cada vez son más frecuentes. La internacionalización de la economía española, en ambas direcciones, establece crecientemente que las relaciones sociales y económicas rebasan las fronteras nacionales. Ante estas situaciones, España ha tenido que evolucionar, ampliando y renovando la red de convenios internacionales de doble imposición y afinando la normativa interna sobre tributación internacional.

En este sentido, el ordenamiento jurídico cuenta con el Real Decreto legislativo 5/2004, de 5 de marzo, mediante el cual se aprobaba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes (TRLIRNR). Sin embargo, esta normativa tiene composición sucinta debido a que efectúa considerables remisiones a la normativa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) y a la normativa relativa al Impuesto sobre Sociedades (IS).

Así mismo, dentro de la normativa española coexisten otras normas en materia de fiscalidad internacional, como son el Real Decreto 1776/2004, de 30 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de no Residentes (IRNR). Que contiene entre otros, disposiciones reglamentarias relativas a la tributación de las rentas obtenidas en España por los no residentes con establecimiento permanente, y el Real Decreto 1080/1991, de 5 de julio, en previsión de aquellos territorios considerados paraísos fiscales.

También se contempla el Convenio entre el Reino de España y el Principado de Andorra para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y prevenir la evasión fiscal y su Protocolo, hecho "Ad Referéndum" en Andorra la Vella el 8 de enero de 2015, consignándose bajo el propósito de promover el desarrollo de las relaciones económicas entre ambos países y mejorar la cooperación en materia fiscal, estableciendo qué Estado tiene la competencia para gravar las rentas. En el CDI, para poder definir una persona como residente, debe hacerse remisión a la legislación interna de cada Estado, teniéndose en consideración la posibilidad de que cada uno de ellos disponga de diferentes criterios. Con relación a ello, en el artículo 4 del CDI entre España y Andorra dispone que:

1. La expresión "residente de un Estado contratante" es referido a aquella persona que está sujeta a imposición por razón de su domicilio, residencia, sede directiva o cualquiera de

naturaleza análoga.

2. Se excluyen a las personas sujetas a imposición exclusiva por rentas de fuentes que se sitúen en el citado Estado.

3. Cuando la persona física sea residente en ambos Estados, se procederá a resolver la situación siguiendo los criterios siguientes:

- Donde tenga vivienda permanente a su disposición
- Si dispone de esta en ambos Estados se considerará residente en exclusiva de aquel Estado donde tenga sus relaciones personales y económicas más estrechas
- Si los anteriores no pudieran ser determinados, se le considerará residente del Estado donde viva de forma habitual
- En caso de que viva habitualmente en ambos Estados, o en ninguno, será tenida en cuenta su nacionalidad para determinar su residencia en uno de los Estados
- Si no fuese nacional de ninguno o de ambos, las autoridades resolverán

4. Respecto de las personas jurídicas residentes en ambos Estados, serán consideradas residente de aquel Estado en el cual se encuentre su sede de dirección efectiva.

La clave para poder distinguir el lugar de residencia efectiva del sujeto pasivo, una vez se han comprobado y constatado el cumplimiento del resto de circunstancias, es el lugar donde radican sus intereses vitales.

Para una correcta aplicación del CDI se hace necesario el cumplimiento de la garantía en materia de transparencia por vía de una serie de instrumentos que emplean las Administraciones de los Estados en obediencia a la prevención del fraude y la evasión fiscal. Estas medidas son los Acuerdos de intercambio de información de carácter tributario entre Estados como el correspondiente entre España y Andorra: Acuerdo entre el Reino de España y el Principado de Andorra para el intercambio de información en materia fiscal, hecho en Madrid el 14 de enero de 2010.

Ahora bien, debe tenerse en cuenta la materialización y cumplimiento de la pirámide normativa sobre la cual se asienta nuestro ordenamiento jurídico en materia, y por el que ante un eventual hecho de trascendencia internacional debe aplicarse en primer orden la normativa convencional, es decir, el convenio de doble imposición, y en su defecto o falta de concreción, la normativa interna en materia, correspondiente en este caso a la TRLIRNR y su normativa de desarrollo.

3.5.2 Régimen jurídico del Principado de Andorra relativo a la residencia

El Principado de Andorra, es uno de los Estados de Europa que no forman parte de la Unión y el único que no está suscrito al Acuerdo Schengen. Esta particularidad introduce en sus acuerdos la libre circulación de personas con sus países vecinos.

El Convenio entre el Reino de España, la República Francesa y el Principado de Andorra, relativo a la entrada, circulación, residencia y establecimiento de sus nacionales, hecho "Ad referendum" en Bruselas el 4 de diciembre de 2000, el cual regula la entrada y

estancia por un periodo inferior a noventa días como la residencia a partir de esos noventa días (Esteve Rico, 2018).

Respecto de la residencia, cuando la permanencia en el principado excede de los noventa días, requiere en todos los casos de un permiso de residencia, y en la actualidad no existe ningún tratado de carácter internacional que genere un régimen privilegiado en materia de residencia entre Andorra y el resto de países de la UE, por lo que para los ciudadanos europeos que quieran residir en el Principado serán de aplicación las disposiciones de la “Llei 9/2012, del 31 de maig, de modificació de la Llei qualificada d’immigració”, en su idioma originario (Esteve Rico, 2018).

Con esta ley, se trata de dar entrada en el ordenamiento andorrano de nuevos tipos de régimen de inmigración que no encajan con la voluntad de los sujetos de participar en el mercado laboral y los servicios nacionales, pero tampoco de permanecer en una situación totalmente pasiva. De este modo, tendría por objeto dar una cobertura a aquellos extranjeros que disponen de cierto nivel de calificación profesional o de reconocido prestigio en el ámbito cultural, científico o deportivo, que quieran establecer su residencia en Andorra, manteniendo su actividad o trabajo profesional, pero con una proyección eminentemente internacional, sin intervenir en el mercado andorrano. Así, la normativa prevé la residencia pasiva o no lucrativa la cual puede alcanzarse prácticamente teniendo una vivienda en el Principado, ya sea de alquiler o de propiedad, depositando cierta cantidad de dinero en una cuenta bancaria andorrana y demostrando de que se dispone de suficiente capital como para subsistir por uno mismo, puesto que Andorra no permite trabajar en el país con este tipo de residencias.

Respecto al sistema tributario de Andorra, este se posiciona como uno de los más rentables de toda Europa para sus residentes. Las tasas y los impuestos de los residentes relativos a los procedentes del trabajo, a la actividad económica y al capital mobiliario e inmobiliario, se declaran mediante la “Llei 5/2014, del 24 d’abril, de l’impost sobre la renda de les persones físiques” (Govern d’Andorra, 2020).

Este impuesto del IRPF andorrano tiene la particularidad de que tiene una tasa de carácter general, del 10% de los ingresos. Por lo que la renta del obligado tributario (entendida como la totalidad de sus rentas y ganancias y pérdidas de capital, según el art.2 de la “Llei del IRPF”) deberá declararse según el tramo que corresponda y sea cual sea el lugar donde se produzca y de donde sea el pagador. Los tramos van de 0% a 10% y serán en función de los ingresos: hasta 24.000€ se le aplicará un 0%, entre 24.000€ y 40.000€ un 5%, y un 10% a partir de 40.000€. En el caso de los no residentes, considerándose como tales a los trabajadores transfronterizos españoles o franceses, que diariamente trabajan en Andorra, el Gobierno andorrano aplica la “Llei 18/2011, de l’1 de desembre, de modificació de la Llei 94/2010, del 29 de desembre, de l’impost sobre la renda dels no-residents fiscals”, en la que también se prevé una tasa genérica del 10%, el mismo tipo para los residentes (Hergel, 2019). Cabe señalar que legislativamente se prevén bonificaciones y deducciones, como, por ejemplo; planes de pensiones o el pago de vivienda habitual, que podrían reducir la base sobre la cual se aplicaría el IRPF (López Morales, 2020).

Finalmente, como ya se ha mencionado en el punto anterior, el Convenio de doble

Imposición con España, también se aplica en el Principado de Andorra, tal y como se recoge en el artículo 3 de la “Llei del IRPF”. Así mismo, cabe mencionar que el tratado incluye una cláusula de intercambio de información, por la cual Andorra fue excluida de la lista europea de paraísos fiscales en 2018.

3.6 Comparativa de los regímenes fiscales de España y Andorra relativos a los impuestos sujetos a la residencia

En esta comparativa de los impuestos de España y Andorra, relativos a los sujetos residentes que obtengan rendimientos a través de actividades económicas, se analizarán conjuntamente los impuestos del IRPF, del Impuesto de Valor Añadido (IVA) y del Impuesto de Sociedades (IS).

En primer lugar, las diferencias entre el IRPF español y el andorrano, es considerable. Según se puede observar en la Tabla 2 del Anexo, en Andorra únicamente existe tres tramos: 0%, 5% y 10% (como porcentaje de tributación máximo). Contrariamente en España se aplican diversos tramos que van desde el 19% al 45%. Este porcentaje se obtiene del tramo estatal sumado al tramo autonómico, respecto de la Comunidad Autónoma en la que se resida. De esta manera, a modo de ejemplo un contribuyente que obtenga rentas de 60.000€ pagará en Andorra 2.800€ (10%) y en España 16.000€ (45%).

En segundo lugar, respecto al IVA de España y Andorra, llamado Impost General Indirecte (IGI), no mencionado hasta el momento, es el impuesto aplicado a todas las operaciones de intercambio de bienes y servicios, donde también existen diferencias importantes según su naturaleza:

- En España:
 - tipo superreducido 4% (aplicado exclusivamente a bienes considerados básicos)
 - tipo reducido 10%
 - tipo general 21%
- En Andorra:
 - el tipo superreducido 0%,
 - tipo reducido 1%
 - tipo general 4,5%

En tercer lugar, el IS como ya se ha puntualizado en el subapartado 3.5.1, en España es con carácter general de un 25%. En Andorra este impuesto, se consagra nuevamente como uno de los más bajos, grava un 10% de forma genérica ante cualquier tipo de sociedad.

En definitiva, con esto se puede observar que la diferencia entre ambos países es importante (independientemente de la gestión posterior y destino del recaudo de estos impuestos). Esto convierte al país andorrano en un destino atractivo fiscalmente para el traslado de la residencia o creación de empresas, dado que, en vista de los impuestos analizados, a los que los contribuyentes quedan sujetos, el pago de impuestos resulta ser más favorables en el Principado de Andorra.

3.7 Mecanismo de la Agencia Tributaria para el control del efectivo cambio de residencia. Mención especial al Plan Anual de Control Tributario de la Agencia Tributaria

Ante estas nuevas formas de obtener los rendimientos, la AEAT se esfuerza por encajarlas en los moldes tradicionales de los tributos y es por ello por lo que, con el Plan Anual de Control Tributario se basa en el “refuerzo con ‘big data’ el control de españoles que simulan residir en el extranjero” (Agencia Tributaria, 2021).

El Plan Anual de Control Tributario de la AEAT se focaliza en la consecución de unas directrices que se componen, de entre otros, en el control sobre las plataformas de comercio electrónico, que previsiblemente se establecerá de forma paralela a la implementación de las nuevas reglas europeas de IVA sobre la materia en 2021. Con este Plan Anual, se pretende reforzar el control de aquellos sujetos que simulan ser no residentes en España. Un control reforzado por herramientas de análisis masivos de datos para la comprobación tributaria de los deslocalizados. Se insistirá en el control específico, con herramientas de ‘big data’, como ya se ha mencionado, sobre los contribuyentes con patrimonios de carácter relevante que deslocalizan su residencia y fingen residir en el extranjero cuando la AEAT entiende que residen en España realmente.

En el ámbito de la fiscalidad internacional, un aspecto relevante vinculado al anterior es el mantenimiento del control en la identificación de estructuras y pautas de comportamiento que se benefician de forma indebida de la baja fiscalidad de los paraísos fiscales y regímenes preferenciales, y que pueden ser utilizadas por una pluralidad de contribuyentes. Estas directrices tienen la finalidad de reforzar la prevención y lucha contra el fraude, para los cuales se prevé la aprobación del proyecto de Ley de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal.

4 CONCLUSIONES

La digitalización de la economía y las nuevas vías para generar rentas ha contribuido a que las personas tengan facilidad en la elección del lugar de residencia, dado que para llevar a cabo sus actividades no requieren de un espacio físico.

Los *youtubers* cuyo trabajo se basa de forma autónoma en plataformas *on line* no requieren de grandes infraestructuras para llevarlo a cabo, por lo que no están obligados a acudir de forma habitual a un lugar, sino que, al poder desarrollarlo desde cualquier parte del mundo, pueden asentar su residencia incluso en el extranjero. Estos cambios de residencia no son solo propiciados por la facilidad de desarrollar su actividad fuera de las fronteras españolas, particularmente Andorra, sino que también son promovidos por el aliciente que deriva de la baja tributación de impuestos del Principado de Andorra en comparación con España.

Sin embargo, algunos de estos traslados de residencia son reprobables cuando no son reales, es decir, ficticios o cuando no se ajustan al ordenamiento jurídico. Ante estos hechos, la AEAT trabaja en el control de aquellos españoles que simulan residir en el extranjero, mediante la aplicación del Plan Anual de Control Tributario mediante

herramientas como el *'big data'* para combatir el fraude.

A pesar de que los *youtubers* cambien su residencia a otro país, si la AEAT considera que mantiene su residencia es España, pasarían a estar sujetos a los sistemas tributarios de ambos países. Es por ello por lo que los Estados firman el CDI para que puedan tributar únicamente en uno de los territorios.

En definitiva, la presión y coste fiscal, las restricciones en la interposición de Sociedades y los altos porcentajes ante los cuales se ven sujetos los rendimientos de las actividades de los *youtubers*, no ayuda a que estos permanezcan en España. Ante tal hecho, resulta razonable que deciden trasladar su residencia y patrimonio a países con menor presión fiscal, siempre y cuando sea lícitamente. A diferencia de lo que sucedía anteriormente con artistas y deportistas, entre otros, en que el traslado de residencia a Andorra era ficticio, en este caso, aparentemente, parece ser que los *youtubers* no simulan sus residencias ya que en vista de que no necesitan proveerse de gran infraestructura para desarrollar su actividad y sus intereses vitales no radican exclusivamente en España, el traslado de sus residencias a otro país les resulta mucho más fácil.

Adicionalmente, se hace necesario mencionar aquellas limitaciones que se han encontrado a lo largo del presente estudio. La dificultad de acceso a ciertos datos ha sido patente cuando se trata de datos de carácter personal, las rentas de los *youtubers*. Por lo que la obtención y exposición de la naturaleza de los ingresos de estos sujetos no se ha podido llevar a cabo de forma efectiva. No se ha incidido extensamente en la aplicación de la normativa fiscal y tributaria, a causa de la limitación en la extensión del presente trabajo.

Así mismo, al tratarse de un tema relativamente actual, respecto el caso concreto de los *youtubers*, la falta de literatura y jurisprudencia es reducida. Todo ello tener en cuenta la bibliografía relativa a artistas y otros profesionales que desde tiempos anteriores han llevado a cabo las mismas maniobras de deslocalización a efectos fiscales.

5 BIBLIOGRAFIA

- ABOGADOS BUFETE CASADELEY. (2019) La figura del Youtuber ¿Qué es? ¿Dónde encajamos esta figura en el ámbito laboral? ¿Cuáles son las alternativas? [En línea], extraído el 15 de mayo de 2021, disponible en: <https://www.bufetecasadeley.com/figura-youtuber-ambito-laboral/>
- AGENCIA TRIBUTARIA. (2021) “La Agencia Tributaria reforzará con 'big data' el control de españoles que simulan residir en el extranjero”. Notas de Prensa de la Agencia Tributaria. Ministerio de Hacienda Gobierno de España. [En línea], extraído el 12 de mayo de 2021, disponible en: https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/La_Agencia_Tributaria/Sala_de_prensa/Notas_de_prensa/2021/La_Agencia_Tributaria_reforzara_con_big_data_el_control_de_espanoles_que_simulan_residir_en_el_extranjero.shtml#:~:text=2021-,La%20Agencia%20Tributaria%20reforzar%C3%A1%20con%20'big%20data'%20el%20control%20de,simulan%20residir%20en%20el%20extranjero&text=1%20de%20febrero%20de%202021,ser%20no%20residentes%20en%20Espa%C3%B1a.
- AGENCIA TRIBUTARIA (2019) Nota de la Agencia Tributaria sobre interposición de sociedades por personas físicas. [En línea], extraído el 15 de mayo de 2021, disponible en: 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
- ÁLAMO CERRILLO, R. (2016). La economía digital y el comercio electrónico su incidencia en el sistema tributario. Vlex. Páginas: 9-58 [En línea], extraído el 18 de marzo de 2021, disponible en: <https://app.vlex.com/#vid/657949001>
- ANDORRA. Llei 5/2014, del 24 d'abril, de l'impost sobre la renda de les persones físiques. Butlletí Oficial del Principat d'Andorra. Núm. 30 -Any 24. 21 de maig de 2014
- ANDORRA. Llei 9/2012, del 31 de maig, de modificació de la Llei qualificada d'immigració. Butlletí Oficial del Principat d'Andorra. Núm. 30 - Any 24 - 27.6.2012.
- LÓPEZ MORALES, C. (2020) Impuestos en Andorra. Andorra Advisors. [En línea], extraído el 16 de mayo de 2021, disponible en: <https://www.andorra-advisors.com/impuestos-andorra/>
- LÓPEZ MORALES, C (2020) Impuestos de Andorra vs España. [En línea], extraído el 16 de mayo de 2021, disponible en: <https://www.andorra-advisors.com/blog/impuestos-andorra-vs-espana/>
- ANGLÈS JUANPERE, B. (2021). “El cambio de residencia fiscal a Andorra”. IurisCrimPol. Blog de los Estudios de Derecho y Ciencia Política de la Universitat Oberta de Catalunya. Derecho Fiscalidad. [En línea], extraído el 16 de marzo de 2021, disponible en: <https://edcp.blogs.uoc.edu/el-cambio-de-la-residencia-fiscal-a-andorra/>
- BANKINTER. Renta: ¿Cómo funcionan los tramos del IRPF en 2021? [En línea], extraído el 16 de mayo de 2021, disponible en: <https://www.bankinter.com/blog/finanzas-personales/renta-tramos-irpf#:~:text=IRPF%20%2D%20Tramos%20del%20ejercicio%202021&text=Primer%20tramo%20hasta%2012.450%20euros,60.000%20euros%20con%20un%2037%25>
- BERZOSA, M. (2017). *Youtubers y otras especies El fenómeno que ha cambiado la manera de entender*

- los contenidos audiovisuales*. Madrid: Editorial Ariel. [En línea], extraído el 23 de marzo de 2021, disponible en: <https://www.fundaciontelefonica.com/cultura-digital/publicaciones/581/#openModal>
- CENTRO DE ESTUDIOS FINANCIEROS. (2021). El impuesto sobre la renta de las personas físicas. *Guía Fiscal 2020* (Capítulo 3 págs. 1–14). Madrid: Centro de Estudios Financieros [En línea], extraído el 18 de marzo de 2021, disponible en: <http://www.aedf-ifa.org/FicherosVisiblesWeb/Ficheros/Fichero79.pdf>
- DACOSTA LÓPEZ, K. (2021) Fiscalidad de los creadores de contenido digital: influencers, *youtubers*, streamers... Iberley. *Revista de Fiscal*. [En línea], extraído el 12 de mayo de 2021, disponible en: <https://www.iberley.es/revista/fiscalidad-creadores-contenido-digital-influencers-youtubers-streamers-552#:~:text=Por%20tanto%2C%20los%20creadores%20de,que%20realicen%20a%20las%20empresas.>
- ESPAÑA. Convenio entre el Reino de España y el Principado de Andorra para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y prevenir la evasión fiscal y su Protocolo, hecho "Ad Referéndum" en Andorra la Vella el 8 de enero de 2015. «BOE» núm. 292, de 07/12/2015.
- ESPAÑA. Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal. «BOE» núm. 281, de 24/11/1995.
- ESPAÑA. Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio. «BOE» núm. 285, de 29/11/2006.
- ESPAÑA. Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. «BOE» núm. 302, de 18/12/2003.
- ESPAÑA. Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes. «BOE» núm. 62, de 12/03/2004.
- ESTEVE RICO, S. (2018) "La libertad de circulación y residencia en Europa más allá de Schengen. El caso del Principado de Andorra" *Revista de Estudios Europeos*. (núm. 72), págs. 95-117. [En línea], extraído el 13 de mayo de 2021, disponible en: <https://dialnet.unirioja.es/descarga/articulo/6862731.pdf>
- GARCÍA NOVOA, C. (2021) " La tributación de los "Youtubers". Nuevas profesiones en viejos odres fiscales". *Taxlandia*. Blog fiscal y de opinión tributaria. [En línea], extraído el 28 de marzo de 2021, disponible en: <https://www.politica-fiscal.es/equipo/cesar-garcia-novoa/la-tributacion-de-los-youtubers-nuevas-profesiones-en-viejos-odres-fiscales>
- GOVERN D'ANDORRA. (2020) *Guía práctica de l'IRPF*. [En línea], extraído el 16 de mayo de 2021, disponible en: https://www.impostos.ad/images/stories/campanya_irpf20/Guia_IRPF_2020.pdf
- HERGEL, V. (2019) Sistema tributario: la pequeña guía que resume los impuestos y las tasas en Andorra [En línea], extraído el 16 de mayo de 2021, disponible en:

<https://www.setupandorra.com/es/actualidades/sistema-tributario-la-pequena-guia-que-resume-los-impuestos-y-las-tasas-en/>

IBERLEY. (2019) Resolución Vinculante de Dirección General de Tributos, V0117-19 de 18 de Enero de 2019. [En línea], extraído el 16 de mayo de 2021, disponible en: <https://www.iberley.es/resoluciones/resolucion-vinculante-dgt-v0117-19-18-01-2019-1479613>

OCDE. (2014). Plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios. OECD publishing. [En línea], extraído el 18 de marzo de 2021, disponible en: <https://doi.org/10.1787/9789264207813-es>

RUEDA LÓPEZ, N. (2012). "Evolución del sistema tributario en España". eXtoikos (núm. 7), págs. 25–37. [En línea], extraído el 26 de febrero de 2021, disponible en: <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=5582333>

SÁNCHEZ ZORRILLA, M. (2014). "Las fuentes en la investigación jurídica". Derecho y Cambio Social (núm. 37), págs. 1-18. [En línea], extraído el 24 de marzo de 2021, disponible en: <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=4750987>

SCHWAB, K. (2016). *La cuarta revolución industrial*. Barcelona: Debate. [En línea], extraído el 16 de abril de 2021, disponible en: [http://40.70.207.114/documentosV2/La cuarta revolución industrial-Klaus Schwab \(1\).pdf](http://40.70.207.114/documentosV2/La%20cuarta%20revolucion%20industrial-Klaus%20Schwab%20(1).pdf)

TORIBIO BERNÁRDEZ (2019) "El resurgimiento de los traslados de residencia a Andorra tras dejar de tener la calificación de paraíso" BIB 2019/2423. Actualidad jurídica Aranzadi núm. 949/2019. [En línea], extraído el 23 de marzo de 2021, disponible en: https://insignis-aranzadigital-es.eu1.proxy.openathens.net/maf/app/document?srguid=i0ad82d9a0000017965409242b5685884&marginal=BIB\2019\2423&docguid=134b7cdb051cc11e993e7010000000000&ds=ARZ_LEGIS_CS&infotype=arz_biblos;&spos=1&epos=1&td=0&predefinedRelationshipsType=documentRetrieval&fromTemplate=&suggestScreen=&&selectedNodeName=&selec_mod=false&displayName=

TORIBIO BERNÁRDEZ, L. (2019). "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)". *Carta Tributaria. Revista de Opinión* (núm. 52), págs. 1–23. [En línea], extraído el 23 de marzo de 2021, disponible en: [https://uoc.gtbbib.net/sod/usu/\\$UOCCG/documentos/21567_%24UOCCG_15026973_15026973.pdf](https://uoc.gtbbib.net/sod/usu/$UOCCG/documentos/21567_%24UOCCG_15026973_15026973.pdf)

TRECET, J. (2015) Como declarar los ingresos de YouTube.. Bolsamania. Blog sobre Impuestos y la Declaración de la Renta. [En línea], extraído el 15 de mayo de 2021, disponible en: <https://www.bolsamania.com/declaracion-impuestos-renta/como-declarar-los-ingresos-de-youtube/>

VILLABELLA ARMENGOL, C. M. (2009). "La investigación científica en la ciencia jurídica. Sus particularidades". *IUS. Revista Del Instituto de Ciencias Jurídicas de Puebla A.C.* (núm. 23), págs. 5–37. [En línea], extraído el 26 de febrero de 2021, disponible en:

<https://www.revistaius.com/index.php/ius/article/view/164/159>

VILLABELLA ARMENGOL, C. M. (2015). *Los métodos en la investigación jurídica. Algunas precisiones*. México: Universidad Nacional Autónoma de México. Instituto de Investigaciones Jurídicas. [En línea], extraído el 26 de febrero de 2021, disponible en: <https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/8/3983/46.pdf>

VILLALBA GARCÍA, R. (2020) Impuestos Youtuber e Instagramer. ASEPYME. [En línea], extraído el 15 de mayo de 2021, disponible en: <https://asepyme.com/cuales-son-los-impuestos-de-un-youtuber-o-un-instagramer/>

YOUTUBE (2021) Políticas de Monetización de Canales de YouTube. [En línea], extraído el 15 de mayo de 2021, disponible en: <https://support.google.com/youtube/answer/1311392?hl=es>

6 ANEXO

6.1 Tablas

Tabla 1. Tabla de tramos del IRPF para el 2021

TRAMOS IRPF 2021	Tipo estatal	Tipo autonómico* Tipos aplicables a aquellos contribuyentes no residentes en España. Los residentes deberán sustituir este tipo por la escala autonómica correspondiente.	Tipo total
Hasta 12.450€	9,5%	9,5%	19,0%
De 12.450€ a 20.200€	12,0%	12,0%	24,0%
De 20.200€ a 35.200€	15,0%	15,0%	30,0%
De 35.200€ a 60.000€	18,5%	18,5%	37,0%
De 60.000€ a 300.000€	22,5%	22,5%	45,0%
A partir de 300.000€	24,50%	22,5%	47,0%

Fuente: Bankinter

Tabla 2. Tabla comparativa de impuestos España y Andorra

	ESPAÑA		ANDORRA	
IRPF	Hasta 12.450 €	19%	Hasta 24.000€	0%
	De 12.450 € a 20.200 €	24%		
	De 20.200 € a 35.200 €	30%	De 24.000€ a 40.000€	5%
	De 35.200 € a 60.000 €	37%		
	A partir de 60.000 €	45%	A partir de 40.000€	10%
IVA	21% General 4%-10% Reducido		4.50%	
Impuesto Sociedades	25%		10%	

Fuente: Andorra-Advisors

6.2 Acrónimos y abreviaturas

AEAT - Agencia Estatal de Administración Tributaria

BEPS - Erosión de la base imponible y el traslado de beneficios (*Base Erosion and Profit Shifting*)

CDI - Convenio de Doble Imposición

CFC - Compañías foráneas controladas

EP - Establecimiento permanente

IAE - Impuesto de Actividades Económicas

IBI - Impuesto sobre Bienes Inmuebles

IS - Impuesto sobre Sociedades

IVA - Impuesto sobre el Valor Añadido

LGT - Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

LIRNR - 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.

IRPF - Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

LIRPF - 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.

OCDE - Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos

TIC - Tecnologías de la Información y la Comunicación

TRLIRNR - 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.

UE - Unión Europea

YPP – Programa de Partners de YouTube

