

ASPECTOS CONTROVERTIDOS DE LA TRIBUTACIÓN DE LOS CREADORES DE CONTENIDO DIGITAL

MARTA MELGUIZO GARDE
Universidad de Zaragoza

1. INTRODUCCIÓN

En 2021 en España los usuarios de redes sociales son 37,4 millones (Wearesocial, 2021). La emergencia sanitaria provocada por el coronavirus no ha hecho más que reforzar la tendencia creciente de los últimos años y, así, en 2020 se han incrementado en más de 8 millones de personas los usuarios de redes sociales. Por ello, la popularidad y el éxito (también medido en términos de ingresos monetarios) de los influencers (*Youtuber, Instagrammers, TikTokers, ...*) no ha hecho más que aumentar e incrementar sus dudas acerca de sus obligaciones fiscales²³.

La respuesta a estas preguntas adelantamos no va a ser ni única ni sencilla ya que depende de una adecuada definición de cuál es la actividad que desempeñan, de qué tipos de ingresos perciben y de la recurrencia

²³ Aunque son términos de uso común el Diccionario de la Lengua Española de la Real Academia Española de la Lengua no los define. Su única matización es un tuit de 18 enero del 2019 donde dice no admitir youtuber ni yutúber y que Yutubero es una forma documentada que se ajusta al esquema de otros derivados en español (bloguero, tuitero...) y refleja la pronunciación. Sugiriendo que, si se desea, se puede emplear el término extranjero escrito en cursiva, que es lo que vamos a hacer en todo el trabajo con todos los términos extranjeros. En cambio, si aparecen definidos en el Cambridge Dictionary de la siguiente forma:

Influencer: “*someone who affects or changes the way that other people behave*”, “*a person who is paid by a company to show and describe its products and services on social media, encouraging other people to buy them*”. O más concretamente en el ámbito del marketing como “*a person or group that has the ability to influence the behaviour or opinions of others*”. Instagrammer: “*someone who regularly shares images, or other things such as video or text, on the social media service Instagram*”. Youtuber: “*a person who often uses the website YouTube, especially someone who makes and appears in videos on the website*”. En cambio, TikTok, que es el que sube contenidos en la red social TikTok, aún no se recoge en ninguno de los diccionarios.

o no de los mismos. Por ello vamos a empezar por la descripción del modelo de negocio de las modalidades de *influencers* más comunes: los *YouTuber* y los *Instagrammer*. Aunque en la actualidad está prosperando su denominación como creadores de contenido (digital), Berzosa (2017, p. 16) matiza que cuando se habla de creador de contenidos se considera “*la grabación, la edición, el guión (de haberlo), la producción (de ser necesaria) y, llegado el caso, la interpretación o, como mínimo, el ponerse al frente de la cámara*”. Y el término *YouTuber* hace referencia a los creadores de contenido que graban en vídeo y los comparten en la plataforma *YouTube* que es su soporte y medio de expresión.

YouTube fue creado en 2005 por Chad Hurley, Steve Chen y Jawed Karim y adquirido en 2006 por Google Inc. Es un sitio web dedicado a compartir vídeos (o proyectos audiovisuales) de manera gratuita de diferente temática: videojuegos, musicales, educativos, ... que cuenta con su propio motor de búsqueda. Los creadores de contenidos, son los llamados *YouTubers*, que los suben libre y gratuitamente y tienen un papel activo tanto en la creación como en la difusión y distribución de contenidos. Su modelo de negocio se fundamenta en los ingresos que perciben por la inserción de publicidad (mediante banners, vídeos publicitarios, pre y post *rolls*, etc.) (Larrañaga y Ruiz, 2009). Para obtener dichos ingresos el creador de contenido ha de formar parte del *Programa para Partners de YouTube (YPP)* disponible en muchos países, como España. Además, ha de cumplir las políticas de monetización de *YouTube*, acumular en los últimos 12 meses más de 4.000 horas de visualización públicas válidas (de las que se excluyen vídeos privados, ocultos, eliminados, campañas publicitarias, ...), tener más de 1.000 suscriptores y una cuenta *Google AdSense* (en adelante, sólo *AdSense*) vinculada. Mediante *AdSense* cada creador de contenido puede insertar de manera muy sencilla con unos *plugins* anuncios en sus contenidos, de manera que cada vez que se haga clic en el anuncio, se recibe una remuneración que se va acumulando hasta llegar a un mínimo de 100 €, que se cobrarán en efectivo o cheque. En lo referente a cuánto se puede ganar depende de numerosos factores dado que, aunque de cada anuncio insertado Google se queda el 32% y el *YouTuber* percibe el

68% restante, el precio pagado por el anunciante varía enormemente ya que depende de diferentes variables tales como el país, la temática, las palabras utilizadas, el canal, la actualidad del tema, el número de visualizaciones, el porcentaje de conversión, etc. Además, los creadores de contenido también pueden percibir remuneraciones por las suscripciones que tengan a su canal de YouTube. En ambos casos los pagos y facturas se realizan desde las oficinas de Google en Europa (Google Ireland Ltd.), que se encuentran en Dublín, aspecto que destacamos ya que tendrá consecuencias fiscales.

Instagram, nacida en 2010, actualmente es propiedad de Facebook. Aunque inicialmente permitía compartir fotografías, posteriormente incluyó *Stories* (o vídeos cortos disponibles sólo 24 horas). Desde 2018 admite vídeos más largos a través de la función *IGTV* (*Instagram TV*) y desde 2019 a través de *Instagram Reels* apuesta en algunos países por vídeos cortos entre 5-15 segundos (normalmente musicales) en clara competencia a *TikTok*, propiedad de Amazon. En marzo de 2021 está previsto implantar tanto en *IGTV* como en *Reels* la posibilidad de insertar publicidad y herramientas de ventas propias o de otras tiendas a través de la plataforma de *Facebook Pay*, por lo que permitirá percibir ingresos similares a los comentados para YouTube.

Pero hay más plataformas de vídeo en streaming y productos ya que en la actualidad es un mercado muy competitivo y en continua evolución (Cid, 2021). Destacaremos a Twitch, propiedad de Amazon, que ha experimentado un gran crecimiento en el último año y permite retransmitir actividades en directo como videojuegos, los denominados *eSports* y otros eventos. De hecho, son muchos los *YouTubers* que han dado el salto a esta plataforma, que básicamente retribuye de acuerdo a las suscripciones a los afiliados, que son mensuales.

Además de los ingresos comentados (inserción de publicidad y suscripciones) pagados por los gigantes tecnológicos pueden colaborar directamente con marcas publicitarias que aparecen en sus vídeos o realizar acciones de marketing de afiliados (seguidores que utilizan un enlace o *hangstag* o código de descuento insertado en el vídeo para registrarse

en una página web o comprar, de manera que luego los creadores de contenido reciben una parte de ese precio). También pueden elaborar vídeos promocionales (en estos casos es la propia marca la que realiza el pago al creador de contenido o le facilita determinado material para la promoción) o participar en charlas, seminarios o cursos. Pero también pueden optar por la venta directa en sus páginas web. O incluso recibir donaciones o ingresos por *micromecenazgo*, financiación colectiva o *crowdfunding*, bien directamente o a través de plataformas específicas (como Patreon, Kickstarter, Verkami ...). La tributación de cada uno de sus ingresos es diferente y deber ser estudiada con detenimiento en cada caso ya que además puede tener efectos en otros ámbitos distintos al tributario objeto de esta investigación (como, por ejemplo, en el ámbito de la Seguridad Social²⁴).

2. OBJETIVOS

Para garantizar la comprensión de los aspectos fiscales vamos a centrarnos en las obligaciones fiscales que incumben a las personas físicas, ya que es la forma más común de, llegadas a un nivel de popularidad suficiente, empezar a recibir ingresos de la monetización de los contenidos. Más concretamente, nos centraremos en un residente en España que elabora, produce y sube o cuelga vídeos a una plataforma digital y recibe dos tipos de ingresos. Pagos directos de la plataforma por insertar publicidad y/o por las cuotas pagadas por los suscriptores a la plataforma. Supondremos que ésta es YouTube, el caso más común, y factura desde Irlanda (pero sería igual desde otro país de la Unión Europea). Y pagos de una empresa española por lucir y utilizar productos de su marca en los vídeos que sube a la plataforma.

²⁴ Cuando se realiza una actividad económica de forma habitual, personal y directa a título lucrativo se deberá dar de alta en el Régimen Especial de Trabajadores Autónomos de la Seguridad Social (conocido como RETA) como empresario individual. Si se cumplen las condiciones durante los dos primeros años hay una tarifa muy atractiva denominada tarifa plana de autónomos.

3. DISCUSIÓN

En primer lugar, vamos a analizar la problemática en el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA, en adelante) ya que entendemos que ayudará a comprender las obligaciones censales y de facturación. Y posteriormente abordaremos la tributación en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF, en adelante) donde aparecerán los problemas de qué tipo de rendimientos es, cómo se cuantifica el rendimiento neto y su incidencia a la hora de plantearnos retenciones o pagos fraccionados y la obligación de presentar declaración. Para ello, se precisará considerar qué sucede en el Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE, en adelante) y referirse brevemente a sus obligaciones censales.

3.1. ANÁLISIS EN EL IVA

Hay que empezar por describir lo más completamente posible qué operación se está realizando. Creemos, en la misma línea que lo expuesto en la Consulta Vinculante de la Dirección General de Tributos, en adelante CV, CV0992-16, que se trata de una prestación de servicio de publicidad mediante la cesión de espacios para inserciones publicitarias en su canal de YouTube o página web²⁵. En la mayoría de los casos se hace no muy conscientemente al aceptar las condiciones del servicio *AdSense* o equivalente.

El hecho imponible “entrega de bienes y prestaciones de servicios” se define como las 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. El artículo 5.Dos de la Ley 37/1992 del Impuesto sobre el Valor Añadido (LIVA, en adelante), por su parte, define como actividad empresarial o

²⁵ Se podría argumentar que es publicidad la mención de una marca o una recomendación de compra a cambio de una contraprestación económica. En cambio, si el ingreso se deriva de la difusión de contenido de terceros en la plataforma o de la elaboración de cursos de formación para su descarga on-line previo pago, podríamos estar ante un supuesto de servicio digital o electrónico de los definidos por el artículo 69.Tres.4 LIVA. Cuando se realiza entre empresas sitas en la Unión Europea la tributación es similar a la comentada. Pero en el caso de que fueran prestados a favor de consumidores finales tributan atendiendo a la residencia fiscal de sus seguidores o usuarios, por lo que el creador de contenidos podrá utilizar la mini Ventanilla Única (“One-Stop Shop” o MOSS) de la Agencia Tributaria.

profesional aquella que implique 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. Aspectos que claramente se cumplen en el caso de un creador de contenidos ya que los sube a una plataforma y compite con otras empresas y alternativas de ocio disponibles en el mercado.

Cabría la duda de qué sucede cuando exclusivamente se hace a título gratuito, cosa que carece de sentido para los suscriptos a *AdSense* o similar ya que precisamente lo hacen para generar ingresos. Pues bien, el artículo 5.Uno.a LIVA establece que no tendrán la consideración de empresarios o profesionales los que realicen exclusivamente entregas de bienes o prestaciones de servicios a título gratuito. De lo anterior se concluye que, en ausencia de remuneración, no son empresarios o profesionales y se incumple uno de los condicionantes de la definición del hecho imponible (uno de los subrayados), por lo que no nace la obligación tributaria.

Hay que destacar que nada de lo comentado cambiaría si el cobro o la actividad se realizara de manera esporádica, por ejemplo, si se tiene otro trabajo o actividad del que se obtienen los ingresos fundamentales²⁶. Esta prestación de servicios (ya que no es una entrega de bienes) se realiza a un receptor o destinatario empresario. Analicemos cada una de las fuentes de ingresos por separado.

En lo que se refiere al pago de la empresa española por los servicios de publicidad, se trata de una prestación de servicios sujeta y no exenta y el creador de contenidos deberá repercutir el tipo general del impuesto,

²⁶ De hecho, el apartado tres del artículo 4 LIVA, abunda en esta idea al establecer que la sujeción se produce con independencia de los fines o resultados perseguidos en la actividad empresarial o profesional o en cada operación en particular. Y así se contesta en la CV1102-12 que señaló que no *“puede predicarse que una persona o entidad tiene la consideración, o no, de empresario o profesional a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido y, por tanto, de sujeto pasivo de dicho Impuesto, de forma intermitente en el tiempo, en función del tipo de operaciones que realice, sean estas a título gratuito u oneroso”*. Y así se contesta en la CV2097-14 a una persona física que esporádicamente realiza un reportaje fotográfico cobrando una cantidad ya que, 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, conlleva el ejercicio de una actividad según el art. 5.Dos LIVA. En términos similares se manifiesta la CV1417-20.

el 21% en la actualidad, e ingresarlo mediante su declaración de IVA, el Modelo 303 (CV1417-20). Además, habrá que emitir factura salvo en aquellos casos en los que, si se cumplen determinadas condiciones, el receptor (la empresa que paga por la publicidad) pueda emitirse a sí mismo una factura (la denominada *autofactura*, cuyos requisitos están regulados en el artículo 5 del Real Decreto 1619/2012 por el que se aprueba el Reglamento que regula las obligaciones de facturación)²⁷.

En el caso de que la publicidad tenga como destinatario a un no establecido en el territorio de aplicación del IVA español, como sucede cuando nos referimos a las plataformas analizadas, conllevará que no se entienda realizado en el ámbito espacial del impuesto (otro de los subrayados previos) con independencia de que el pagador sea comunitario o no y, por tanto, no esté sujeto al IVA español.

Lo que obviamente no exime que pudiera estar sujeto a otro impuesto en el otro país. Tal y como sucede en el caso de que el otro empresario o profesional esté en un país de la Unión Europea ya que el IVA (que es un impuesto armonizado) establece que las prestaciones de servicios cuyo destinatario sea un empresario/profesional sito en un país de la comunidad se entienden realizadas en donde esté ubicado el receptor, produciéndose uno de los casos de la denominada inversión del sujeto pasivo. Así, en el caso *AdSense* será en Irlanda donde se produzca la tributación²⁸.

La realización de una prestación de servicios intracomunitarios que tributa en destino obliga a ambas partes a una serie de requisitos formales y censales. Así, el creador de contenidos español tiene que darse de alta en el Registro de Operadores Intracomunitarios (ROI) mediante una declaración censal (con el modelo 036 o 037) por lo que obtendrá un NIF-IVA o VAT Intracomunitario (es distinto al NIF habitual y comienza

²⁷ Si el destinatario es empresario o profesional, como en este caso, en vez de facturar de acuerdo al devengo, lo habitual es facturar antes del 16 del mes siguiente a aquél en el que se haya realizado o devengado la operación. (Art. 11 del Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación).

²⁸ El contrato de *AdSense* tiene una cláusula de impuestos donde expresamente establece que es responsabilidad del *YouTuber* las obligaciones fiscales referentes al IVA.

por ES) que comunicará a la otra parte que comprobará su validez en el denominado Censo VIES²⁹ y realizará una Declaración Recapitulativa de Operaciones Intracomunitarias (modelo 349). En dicha declaración, ambas partes se identifican con un NIF-IVA válido (el de Google Ireland Ltd. es IE6388047V) y el productor español informa que ha realizado una “S” (prestación de servicios intracomunitaria con inversión del sujeto pasivo) mientras que el destinatario ha realizado una adquisición (cuyo código español sería “I”) consignando seguidamente la base imponible y fecha. De esta manera el servicio tributa en el país donde está situado el empresario destinatario, que paga y deduce de manera más inmediata.

Por tanto, aunque el *YouTuber* español no tenga que repercutir ni deducir el IVA, tiene que presentar declaraciones periódicas y cumplir ciertas obligaciones formales derivadas de la condición de empresario como facturar y tener que llevar, en su caso, la contabilidad y los registros que se establezcan, sin perjuicio de lo dispuesto en el Código de Comercio y demás normas contables.

En la medida en que sean empresarios también van a poder deducir el IVA soportado en la adquisición de bienes y servicios relacionados con la actividad de acuerdo a las reglas generales. Así, el artículo 95 LIVA excluye de deducibilidad el IVA de bienes que se destinen simultáneamente a la actividad y a otras no empresariales o privadas, que sólo se permitirá, en determinadas condiciones para los denominados bienes de inversión (definidos por el artículo 108 LIVA, que excluye, entre otros, la ropa y los bienes que no llegan a los 3.005,06 €). Sin entrar a abordar cada caso en concreto hemos de señalar que, en la medida en que haya un consumo privado, difícilmente se va a admitir la deducibilidad del IVA. Otro aspecto será lo que suceda en IRPF donde en algunos casos se podrá deducir los gastos, como por ejemplo por internet, en una

²⁹ La comprobación del NIF-IVA de ambas partes se puede realizar desde los enlaces de la página web de la Agencia Tributaria (<https://bit.ly/3fQKS59>). En caso de que alguna de las partes (o ambas) no comunicara el NIF-IVA el prestador del servicio (el *YouTuber*) deberá repercutir el IVA español.

proporción de su coste con IVA incluido al no ser éste deducible tal y como se acaba de comentar.

Por último, nos vamos a referir a la posibilidad de que sean las marcas las que entreguen directamente productos para su publicidad y o disfrute. En primer lugar, precisaremos que dadas las características de la actividad se excluyen los denominados objetos (aunque también pueden ser servicios) publicitarios de escaso valor o que carecen de valor monetario estimable que están no sujetos al IVA (artículo 7.2-4 LIVA). Es decir, excluimos el regalo de una camiseta publicitaria o una muestra. Y nos referimos a productos y servicios que, pese a vender normalmente, a ellos se les dan gratis para que los comenten en sus vídeos. Pues bien, en estos casos nos encontramos con los denominados autoconsumos que pueden ser tanto de bienes (artículo 9.1 LIVA, si por ejemplo le transmiten el poder de disposición de un bien corporal como pueda ser que le den una silla de *gaming*) como de servicios (artículo 12 LIVA, si le invitan a una cena). La tributación en IVA del autoconsumo afecta exclusivamente a la empresa que entrega gratuitamente los bienes y servicios y que en función de sus características tributará de diferente manera. Otro aspecto diferente será su tributación en el ámbito de la imposición directa, ya que está recibiendo unas donaciones o, en la medida que afecte a su actividad económica, experimentando una ganancia patrimonial de bienes afectos.

3.2. ANÁLISIS EN EL IRPF

En la medida en que estamos ante una persona física que tiene su residencia habitual en España, según lo dispuesto en el artículo 9 de la Ley 35/2006, 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, tiene la consideración de contribuyente por el IRPF. Esto supone que deberá tributar en España en este impuesto por su renta mundial, con independencia del lugar donde se hayan producido las rentas y cualquiera que sea la residencia del pagador de las mismas. Así lo establece el artículo 2 LIRPF al fijar que constituye el objeto de este impuesto la renta del contribuyente, entendida como la totalidad de sus

rendimientos, ganancias y pérdidas patrimoniales y las imputaciones de renta que se establezcan por la ley, con independencia del lugar donde se hubiesen producido y cualquiera que sea la residencia del pagador.

El IRPF es un impuesto analítico que distingue diferentes categorías de renta, fijando para cada una de ellas reglas para determinar el rendimiento neto de gastos que posteriormente se agregan para su liquidación. Esos rendimientos son: del trabajo, del capital, de las actividades económicas y las ganancias y pérdidas patrimoniales. Dado que la definición de los dos primeros tipos de rendimiento excluye si son calificados como rendimiento de actividades económicas (artículo 17.1 y 21.1 LIRPF respectivamente) y la última, si son calificados como rendimientos (artículo 33.1 LIRPF), entendemos que el aspecto a dilucidar es determinar si los ingresos obtenidos están englobados en los rendimientos de actividades económicas.

3.2.1 En qué categoría de rendimiento se engloba

Insistimos en que creemos estar ante una prestación de servicios de publicidad mediante la cesión de espacios para inserciones publicitarias en los vídeos subidos a la plataforma. Y por eso se recibe la remuneración, de manera que si no existiera publicidad no se recibiría ningún ingreso.

Pues bien, el artículo 27.1 LIRPF define como rendimiento íntegro de la actividad económica al que, procediendo del trabajo personal y del capital conjuntamente, o de uno solo de estos factores, suponga 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 servicios³⁰.

³⁰ La CV2097-14, de 01/08/2014 al dirimir si la realización esporádica de fotografías remuneradas distingue entre si la foto es calificada o no como obra artística. Ya que el apartado 1º del artículo 95.2.b) del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Física, en adelante, RIRPF, considera rendimientos profesionales a los obtenidos por *“los autores o traductores de obras, provenientes de la propiedad intelectual o industrial. Cuando los autores o traductores editen directamente sus obras, sus rendimientos se comprenderán entre los correspondientes a las actividades empresariales.”* Si lo es si se trata de una obra fotográfica objeto de propiedad intelectual, los rendimientos obtenidos por ella tendrán la consideración de rendimientos profesionales, lo que comporta su sometimiento a retención, según lo previsto en el

Creemos que en la medida en que el autor es el editor total del vídeo, llegando hasta colgarlo en la propia plataforma de acuerdo a sus gustos y preferencias, no cabe duda de que cumple el primer requisito. En cuanto al segundo, en la medida en que cobre o no ingresos, interviene en la distribución libre de un servicio (de entretenimiento) o bien (digital) junto a otros que sí lo hacen, supone una competencia y debe ser calificada como Rendimiento de Actividad Económica.

Por tanto, entendemos superada la argumentación de la CV2592-15 de que estamos ante rendimientos procedentes de la propiedad intelectual percibidos por el propio autor de una obra literaria, artística o científica.

El artículo 79.1 Ley Reguladora de las Haciendas locales, (LRHL, en adelante), delimita el ámbito de aplicación del IAE de la siguiente manera: “*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.*” Como lo subrayado coincide con la definición en el IRPF de actividades económicas, procede analizar la calificación de estos rendimientos en el IAE. La CV0992-16 establece que la actividad consistente en subir vídeos a un canal de Youtube, previamente grabados por el consultante, ya sea con el teléfono móvil o a través de cualquier otro medio, siempre que su difusión sea de carácter público, con independencia de que genere o no un rendimiento económico, constituye una actividad económica en los términos del artículo 79.1 del LRHL, ya que el *YouTuber* ordena por su cuenta medios y recursos con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes y servicios.

Tampoco se ve afectada la consideración de rendimiento de actividad económica en IRPF por el hecho de desempeñarla esporádicamente, tal y como se aclara en varias consultas tributarias (de las que destacaremos la CV2097-14 referida a la realización esporádica de fotografías).

apartado 1 del artículo 75 del citado RIRPF, siempre que tales rendimientos sean satisfechos por una persona o entidad obligada a retener.

La CV2608-19, dirimiendo si estos ingresos de publicidad son rendimiento del trabajo o de actividades económicas, se pronuncia claramente por la segunda opción (lástima que no se pronuncie si empresarial o profesional). Si no se cobra, los ingresos a consignar serán nulos. Creemos que esto se acomoda a la realidad ya que los *YouTubers* son los editores del vídeo y ellos deciden las condiciones de publicación, pudiendo hasta eliminar el vídeo en cualquier momento sin requerir ninguna autorización ni permiso.

La calificación como rendimiento de actividad económica, en vez de otro tipo de renta, tiene diferentes efectos. Empecemos por las diferencias en la obligación de presentar declaración y cómo el hecho de presentarla incide en algunos casos en la aplicación del mínimo familiar.

Por tanto, estará obligado a presentar declaración cuando su importe íntegro, junto con los rendimientos íntegros del trabajo, del capital y ganancias patrimoniales, alcance los 1.000 € anuales (siempre y cuando las pérdidas patrimoniales sean inferiores a 500 €, consultar el artículo 96.2 LIRPF para mayor detalle). Este límite es claramente inferior al que procede en el caso de los rendimientos del trabajo (22.000 €) o del capital mobiliario y ganancias patrimoniales (1.600 €), por lo que serán muchos los creadores de contenido digital que deberán presentar declaración de IRPF. Lo cual tendrá efectos para aquellos que fuesen jóvenes menores de 25 años el 31 de diciembre y que conviviesen con sus progenitores. Ya que si presentasen la declaración con rentas (netas) superiores a 1.800 € (no los 1.000 anteriores) sus progenitores perderían la posibilidad de aplicar por ellos el mínimo por descendientes fijado por el artículo 58 LIRPF.

3.2.2 Determinación del Rendimiento Neto

Se determinará el rendimiento neto por el método de estimación directa (modalidad normal o simplificada, que se aplicará salvo renuncia a los que el importe neto de su cifra de negocios del año no supere los 600.000 €)³¹ según las normas del Impuesto sobre Sociedades, y habrá

³¹ La cifra neta de negocios es una magnitud definida en el art. 191 del texto refundido de la Ley de Sociedades Anónimas como el importe de las ventas y de las prestaciones de servicios

que atender al valor de mercado de los bienes y servicios e incluir los que se presten a terceros de forma gratuita o se destinen al uso o consumo propio³².

Una vez determinados los ingresos habría que proceder a la deducibilidad de los gastos, que está condicionada por el principio de su correlación con los ingresos, de tal suerte que cuando no exista esa vinculación o no se probase suficientemente no podrán considerarse como fiscalmente deducibles. Así, la CV0117-19 solo permite la deducibilidad de la ropa de la que se pone a prueba su resistencia y calidad (motivo de la realización del vídeo que se cuelga en YouTube) y “que queda insertible con la filmación”. No obstante, sigue aclarando, es una cuestión de hecho y deberán comprobarse las características y circunstancias de la actividad desarrollada por los órganos de gestión e inspección tributaria. Además, los gastos deberán cumplir los requisitos de correcta imputación temporal, de registro en la contabilidad o en los libros registros que el contribuyente deba llevar, así como estar convenientemente justificados. Más adelante el artículo 30.2.5 LIRPF admite la deducibilidad de ciertos gastos en ambas modalidades de estimación directa:

- En los casos en que el contribuyente afecte parcialmente su vivienda habitual al desarrollo de la actividad económica, los gastos de suministros de dicha vivienda, tales como agua, gas, electricidad, telefonía e Internet, en el porcentaje resultante de aplicar el 30% a la proporción existente entre los metros cuadrados de la vivienda destinados a la actividad respecto de su

u otros ingresos correspondientes a las actividades ordinarias de la empresa, menos el importe de cualquier descuento (bonificaciones, descuentos comerciales y demás reducciones sobre ventas), menos los impuestos que, como el IVA, deban ser objeto de repercusión. A la hora de determinar el rendimiento neto la diferencia entre ambas modalidades de tributación radica en que en simplificada sólo se puede amortizar por el método lineal y de acuerdo a una tabla específica y se deducirán en concepto de otros gastos el 5% del rendimiento neto, sin superar los 2.000 € anuales (art. 30 del RIRPF).

³² Según este artículo se podría argumentar que en el caso en que no se cobrase por la inserción de publicidad en el canal, se debería declarar como rendimiento íntegro el valor normal de mercado que, aunque incierto, se puede determinar. No obstante, creemos que lo correcto sería no consignar ninguna renta.

superficie total, salvo que se pruebe un porcentaje superior o inferior.

- Las primas de seguro de enfermedad satisfechas por el contribuyente en la parte correspondiente a su propia cobertura y a la de su cónyuge e hijos menores de veinticinco años que convivan con él. El límite máximo de deducción será de 500 € por cada una de las personas señaladas anteriormente o de 1.500 € por cada una de ellas con discapacidad.
- Los gastos de manutención del propio contribuyente incurridos en el desarrollo de la actividad económica, siempre que se produzcan en establecimientos de restauración y hostelería y se abonen utilizando cualquier medio electrónico de pago, con los límites cuantitativos establecidos reglamentariamente para las dietas y asignaciones para gastos normales de manutención de los trabajadores.

Por ello entendemos que habrá una serie de gastos relacionados con la actividad que sí podrán ser deducibles en la medida en que sean necesarios para poder desarrollar la actividad económica y cumpliendo los requisitos anteriores. Así, como ejemplos de gastos, podríamos citar la cuota de seguridad social, el gestor, los servicios externalizados, la adquisición de material y aplicaciones, los suministros (teléfono, internet, electricidad, en el porcentaje anteriormente comentado), la amortización de los bienes afectos a la actividad económica (según las tablas y métodos de amortización fijados para la estimación directa y la directa simplificada), material diverso y aplicaciones informáticas ligadas a realización y producción de vídeos, etc.

Sobre el rendimiento neto obtenido de la deducción de los ingresos de los gastos fiscalmente deducibles podrán aplicarse dos reducciones. La primera es para los contribuyentes que obtuviesen rentas no exentas (incluidas las de la actividad económica) inferiores a 12.000 €, que podrán reducirse entre 1.620 y 0 € dependiendo de los requisitos fijados en el artículo 32.2.3º LIRPF. La segunda, es aplicable al primer año en que se obtiene un rendimiento neto positivo y al siguiente periodo impositivo, y es del 20% del rendimiento neto positivo declarado con el

límite de 100.000,00 € anuales y siempre que se cumplan los requisitos fijados en el artículo 32.3 LIRPF.

3.2.3 ¿Es una actividad empresarial o profesional?

Aunque en IRPF la distinción entre ambos tipos de actividades económicas es mínima ya que sólo afecta a la procedencia o no de retenciones (sólo sobre actividades profesionales) o de pagos fraccionados (de los empresarios) lo sería en el IAE (de no estar exentas las personas físicas ya que las tarifas y reglas de ambas modalidades son diferentes). Lo es en la clasificación censal o en el impreso de declaración de IRPF y, sobre todo, en todo lo referente a los convenios para evitar la doble imposición y el Impuesto sobre la Renta de los No Residentes (Toribio, 2018).

El artículo 95.2.a RIRPF, al hablar de retención y sólo a esos efectos, establece que son rendimientos de actividades profesionales los que deriven del ejercicio de las actividades incluidas en las secciones segunda (actividades profesionales de carácter general) y tercera (actividades profesionales de carácter artístico o deportivo) de las Tarifas del IAE. De ahí, el Manual del IRPF (2021) concluye que son rendimientos de actividades empresariales los que procedan de actividades incluidas como tales en la sección primera de las mencionadas tarifas.

En cuanto al IAE, no aparece expresamente la actividad de *YouTubers*. La CV0992-16 aclara que el individuo consultante por las actividades realizadas, consistentes en la realización de vídeos para su posterior descarga en un canal de YouTube así como la colocación de publicidad en dicho canal, deberá darse de alta en las siguientes rúbricas de la sección primera (por tanto, son consideradas actividades empresariales) de las Tarifas. Concretamente en el epígrafe 961.1, “Producción de películas cinematográficas (incluso vídeos)”. Y en el grupo 844, “Servicios de publicidad, relaciones públicas y similares”, por la difusión de publicidad. Hemos de llamar la atención a que se refiere expresamente al epígrafe 844 (por tanto, empresarial) y no al 751, “Profesionales de la publicidad, relaciones públicas y similares (sección segunda)”. Por otro lado, la CV2592-15 y la CV2728-17 sólo indican darse de alta en el 961.1.

Por todo ello entendemos que son empresariales y procede el ingreso trimestral del pago fraccionado (según artículo 109 LIRPF) con el Modelo 130.

Pese a lo anterior, la CV1417-20, que sólo se pronuncia sobre el IRPF, y analiza el caso de una empresa de publicidad que contrata a creadores de contenido digital, concluye que procede calificar como rendimientos de actividad económica -profesional- los obtenidos por los *influencers* en el desarrollo de su actividad independiente como creativos o marcadores de tendencias en redes sociales a través de internet. Ello comportará el sometimiento a retención del 15 por ciento (un 7 los tres primeros años de actividad) sobre los ingresos íntegros satisfechos por un obligado a retener (destacamos que las plataformas no residentes en España no lo son) pueda satisfacerles en el ejercicio de esa actividad profesional (artículo 95.1 RIRPF). Creemos que en la respuesta de la consulta ha primado el interés sobre el control de las rentas pagadas (pues tanto el pagador como el receptor de la consulta son españoles) ya que difiere de otras consultas realizadas para pagadores no residente y finalmente no tiene efectos sobre la recaudación final al incidir exclusivamente sobre la cuota diferencial³³.

De acuerdo a todo lo anterior, en el caso del pago de la empresa española al creativo de publicidad ésta debería valorar realizar retenciones. E insistiríamos al creador de contenido digital que, en el caso de recibir ingresos de la plataforma no residente, califique su actividad como empresarial y realice los pagos fraccionados que correspondan, de los que se deducirá la retención de la empresa española en caso de proceder ambos ingresos.

La exención en el IAE (artículo 82. 1. c LRHL) conlleva que no ha de darse de alta en la matrícula del IAE y es suficiente rellenar el Modelo 036 al inicio de la actividad (en virtud del artículo 14.3 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General

³³ Quizás sea conveniente estudiar la posibilidad de arbitrar como mecanismos de control, como propone Toribio (2019), pero la verdad es que en la medida en que las plataformas se sitúen en el extranjero es complicado. Puede que si se tratara de un país comunitario cabría la posibilidad de establecer alguna medida ligada al IVA.

de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos).

4. CONCLUSIONES

La obtención de grandes ingresos por parte de personas físicas hace que tributen a tipos de gravamen muy altos (por encima del 45% en muchos casos) por lo que la constitución de sociedades y los traslados de residencia a países que no son considerados paraíso fiscal y tienen una tributación inferior son estrategias de planificación fiscal inmediatas a valorar. Y a perseguir por la administración tributaria, que deberá comprobar si el cambio de residencia fiscal es real (tal y como se recoge en los Planes Anuales De Control Tributario). Si se traslada la residencia a un paraíso fiscal le sería de aplicación el artículo 8.2 LIRPF, se consideraría residente y seguiría tributando por el IRPF español el año de cambio de residencia y los cuatro siguientes (es lo que se denomina cuarentena fiscal). Andorra dejó de serlo desde que el 10 de febrero de 2011 entró en vigor del acuerdo entre el Reino de España y el Principado de Andorra para el intercambio de información en materia fiscal, que posteriormente se recoge en el Convenio para evitar la Doble Imposición entre España y Andorra que entró en vigor el 26-2-2016. Eso, unido a que es uno de los territorios con más bajos impuestos (el tipo del impuesto sobre la renta no supera el 10%), su cercanía y buenas comunicaciones, ha atraído a numerosos creadores de contenido digital (así como a otros ricos que se dedican a actividades no ligadas a un espacio concreto). Por eso abogamos por repensar si la tradicional tributación internacional basada en el establecimiento permanente aún es factible.

No obstante, creemos que lo realmente urgente es clarificar todos los aspectos tributarios, al menos los señalados en nuestra investigación, ya que redundará en un mejor cumplimiento de las obligaciones tributarias para los creadores de contenido digital.

5. REFERENCIAS

- Berzosa, M. I. (2017). Youtubers y otras especies, Ariel y Fundación Telefónica, Barcelona/Madrid, 16. <https://doi.org/10.5209/TEKN.60834>
- Cid, G. (2021): “Ofensiva contra YouTube: Twitch y Snapchat quieren pagar más que Google por tus vídeos” en El Confidencial: <https://bit.ly/3oYsR92> en mayo de 2021.
- Larrañaga, J. and Ruiz, A. (2009) El modelo de negocio de Youtube. Revista Icono14 1 de mayo de 2009, Nº 12. pp. 109-131. Recuperado de <http://www.icono14.net> .
- Manual del IRPF (2021), Agencia Tributaria, Ministerio de Hacienda . <https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Ayuda/20Manual/100.shtml>.
- Toribio Bernárdez, L. (2018). “¿Es necesario crear nuevos impuestos sobre las recientes realidades de la era digital o puede adaptarse su tratamiento fiscal a los conceptos tributarios tradicionales? El caso particular de los 'influencers'”, en Cubero Truyo (director): Tributos asistemáticos del ordenamiento vigente, ed. Tirant lo Blanch, España, 255-283.
- 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, 52, 1-23.
- Wearesocial (2021), Informe Digital en España, en <https://bit.ly/3bXAUNV> consultado en abril de 2021 .