



universidad  
de león



**FACULTAD DE DERECHO  
UNIVERSIDAD DE LEÓN  
CURSO 2021/2022**

**FISCALIDAD DE LAS RENTAS OBTENIDAS  
POR LOS *INFLUENCERS* EN LA IMPOSICIÓN**

**DIRECTA**

**TAXATION OF INCOME OBTAINED BY  
*INFLUENCERS* IN DIRECT TAXATION**

**GRADO EN DERECHO**

AUTORA: DÑA. ANDREA SÁNCHEZ SEGUÍN  
TUTORA: DÑA. MARTA GONZÁLEZ APARICIO

# ÍNDICE

<b>ABREVIATURAS</b> .....	<b>1</b>
<b>RESUMEN</b> .....	<b>2</b>
<b>ABSTRACT</b> .....	<b>3</b>
<b>OBJETO DEL TRABAJO</b> .....	<b>4</b>
<b>METODOLOGÍA</b> .....	<b>6</b>
<b>1. INTRODUCCIÓN</b> .....	<b>8</b>
<b>2. LAS PLATAFORMAS DIGITALES COMO MECANISMO PUBLICITARIO</b> .....	<b>8</b>
<b>2.1. PLATAFORMAS DIGITALES E <i>INFLUENCERS</i></b> .....	<b>9</b>
<b>2.2. EL MARKETING DE LOS <i>INFLUENCERS</i></b> .....	<b>11</b>
<b>2.3. LA OBTENCIÓN DE RENTAS POR LOS <i>INFLUENCERS</i></b> .....	<b>13</b>
2.3.1. INSTAGRAM .....	14
2.3.2. YOUTUBE.....	14
<b>3. FISCALIDAD DE LOS INGRESOS OBTENIDOS POR LOS <i>INFLUENCERS</i> EN LA IMPOSICIÓN DIRECTA</b> .....	<b>17</b>
<b>3.1. IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS</b> .....	<b>18</b>
3.1.1. HECHO IMPONIBLE, SUJETO PASIVO E IMPUTACIÓN TEMPORAL.....	19
3.1.2. LA RESIDENCIA FISCAL EN EL IRPF .....	22
3.1.2.1. LA DOBLE RESIDENCIA .....	26

3.1.2.2.	LOS PARAISOS FISCALES Y LOS TERRITORIOS DE BAJA DE TRIBUTACIÓN.....	27
3.1.2.3.	LA RESIDENCIA FISCAL AUTONÓMICA.....	29
3.1.3.	LA TRIBUTACIÓN DE LOS <i>INFLUENCERS</i> EN LAS DIFERENTES CATEGORIAS DE RENTA.....	30
3.1.3.1.	RENDIMIENTOS DEL TRABAJO.....	31
3.1.3.2.	RENDIMIENTOS DE ACTIVIDADES ECONÓMICAS .....	33
3.1.3.2.1.	CÁLCULO DEL RENDIMIENTO NETO.....	36
3.1.3.2.2.	RETENCIONES A CUENTA.....	43
3.1.3.3.	RENDIMIENTOS DE CAPITAL MOBILIARIO .....	44
3.1.3.4.	GANANCIAS PATRIMONIALES .....	45
<b>3.2.</b>	<b>IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES.....</b>	<b>46</b>
3.2.1.	SUJETOS PASIVOS.....	48
3.2.2.	EXENCIONES .....	49
3.2.3.	TIPO DE GRAVAMEN Y CUOTA TRIBUTARIA .....	50
3.2.4.	PERÍODO IMPOSITIVO Y DEVENGO .....	50
3.2.5.	APLICACIÓN DEL IS A LOS <i>INFLUENCERS</i> .....	51
<b>3.3.</b>	<b>IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE NO RESIDENTES.....</b>	<b>52</b>
	<b>CONCLUSIONES.....</b>	<b>55</b>
	<b>BIBLIOGRAFÍA .....</b>	<b>58</b>

## ABREVIATURAS

CE	Constitución Española
DGT	Dirección General de Tributos
IRNR	Impuesto sobre la Renta de No Residentes
IRPF	Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
IS	Impuesto sobre Sociedades
LGT	Ley General Tributaria
LIRPF	Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
LIS	Ley de Impuesto sobre Sociedades
MCN	<i>Multi- canal network</i> (Redes Multicanal)
núm.	Número
ob. cit.	Obra citada
OCDE	Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos
pág.	Página
RIRPF	Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

## RESUMEN

El desarrollo de la economía digital ha provocado la aparición de nuevos medios de producción, así como nuevos modelos de negocio, surgiendo nuevas figuras, como los *influencers*. Mediante los nuevos medios de comunicación, las redes sociales, estos usuarios crean contenido con la finalidad de marcar tendencia y de influir en la decisión de compra de sus seguidores.

El poder que les ha sido atribuido a estos usuarios para influenciar a sus seguidores, supone que muchas empresas negocien contratos con ellos, para promocionar sus productos o servicios a través de los contenidos que publican en sus redes, a cambio de una retribución. Desde el punto de vista tributario, los usuarios residentes en España tendrán la obligación de tributar por dichas rentas en función del servicio que realicen y de la forma jurídica que hayan adaptado.

En materia de imposición directa, estas rentas serán gravadas en diferentes tributos en función de la forma jurídica de su perceptor y de su residencia. Así si el contribuyente es residente en España, tributara en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o en el Impuesto sobre Sociedades. Si reside en el extranjero, tributará en el Impuesto sobre la Renta de No Residentes.

**Palabras clave:** *influencer* – *youtuber* – residencia fiscal – doble residencia – paraísos fiscales – rendimiento neto – tributación – redes sociales – fiscalidad.

## **ABSTRACT**

The development of the digital economy gives rise to the appearance of new means of production, as well as new business models, with the emergence of new figures, such as influencers. Through the new media, social networks, these users create content with the aim of setting trends and influencing the purchase decision of their followers.

The power that has been attributed to these users to influence their followers means that many companies negotiate contracts with them to promote their products or services through the content they publish on their networks, in exchange for compensation. From the tax point of view, users resident in Spain will have the obligation to pay taxes on said income based on the service they perform and the legal form they have adapted.

In terms of direct taxation, these incomes will be taxed in different taxes depending on the legal form of the recipient and their residence. Thus, if the taxpayer is a resident in Spain, he will pay the Personal Income Tax or the Corporation Tax. If you reside abroad, you will pay the Non-Resident Income Tax.

**Keywords:** influencer – youtuber – tax residence – double residence – tax havens – net income – taxation – social networks – taxation.

## OBJETO DEL TRABAJO

El presente trabajo se ha desarrollado con el **OBJETIVO GENERAL** de estudiar la fiscalidad de los *influencers* en la imposición directa, a fin de determinar que las rentas que obtengan estas personas se adecuan a las normativas relativas a los impuestos directos, o si por el contrario, resulta necesario una modificación legal que permita adaptar dichas leyes a estas rentas que obtienen los *influencers*.

Para alcanzar este objetivo general, se han perseguido los siguientes **OBJETIVOS ESPECÍFICOS**:

**Primero.** Examinar el concepto de *influencer* y sus distintas actividades en función del tipo de red social a la pertenezca. También, analizar la forma de monetización por la cual obtendrán rentas mediante el uso de las diferentes plataformas, particularmente Instagram y YouTube.

**Segundo.** Determinar qué impuestos directos gravarán la actividad de los *influencers* en función de su personalidad jurídica, como persona física o como persona jurídica, distinguiendo entre el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el Impuesto sobre Sociedades, y de su residencia, pudiendo ser gravado en el Impuesto sobre la Renta de No Residentes.

**Tercero.** Estudiar los problemas de residencia en el Impuesto de Renta sobre las Personas Físicas que han sido planteados por los *influencers*, debido a su traslado a territorios de baja tributación o paraísos fiscales, y también determinar cómo tributarán las rentas obtenidas por los *influencers* o cómo se clasificarán las rentas obtenidas por estos, en las distintas categorías de rentas que recoge la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

En relación con el Impuesto sobre Sociedades, determinar cómo gravará este impuesto las sociedades constituidas por los *influencers* y también determinar si existe alguna regla especial que pueda ser aplicable a este tipo de actividades. Y finalmente, en relación con el Impuesto sobre la Renta de No Residentes, determinar si este impuesto podrá gravar a aquellos *influencers* que aunque ya no sean residentes en España siguen obteniendo rentas en nuestro país.

**Cuarto.** Elaborar unas conclusiones desde un punto de vista analítico y crítico que permitan exponer los resultados de la investigación realizada.

## METODOLOGÍA

El **método científico** utilizado en este trabajo es el método propio de las Ciencias Jurídicas. Se ha desarrollado una investigación descriptiva y analítica, por lo que no solo se expone la temática estudiada, sino que también se examinan sus problemas y se proponen soluciones a los mismos.

La aplicación de este método se ha llevado a cabo en las siguientes fases:

**Primera. Elección del tema.** Se ha elegido este tema ya que resulta ser poco estudiado actualmente debido a su gran novedad, por lo que se pretende traer un desarrollo más amplio de este ámbito a pesar de las dudas jurídicas que puedan surgir sobre su aplicación.

**Segunda. Búsqueda de información.** Escogido el tema, se procedió a la búsqueda de información, especialmente en textos legales, doctrinales, monografías, jurisprudencia de Aranzadi y páginas jurídicas (blogs). La mayor parte de la información en relación con las consideraciones iniciales de esta nueva figura ha sido obtenida a través de monografías, revistas jurídicas y páginas jurídicas; así como la utilización de manuales tributarios de la Agencia Tributaria y artículos legales para el desarrollo de los puntos más relevantes de esta figura tales como la residencia fiscal y los diferentes rendimientos, por los cuales podrán tributar los mismos. Además también se ha acudido a consultas tributarias, utilizando las cuestiones planteadas por diferentes contribuyentes relativos al ejercicio de este tipo de actividades, completando las demás fuentes empleadas.

**Tercera. Redacción del trabajo.** Una vez buscada y leídas todas las fuentes, se comenzó a redactar el trabajo empezando por el análisis de la figura y sus actividades que son objeto de monetización. Posteriormente fueron elaborados los aspectos relativos a la residencia fiscal y sus diferentes problemas, así como las diversas rentas y su tributación como persona física en el Impuesto de Renta sobre las Personas Físicas. También fue objeto de análisis la actividad de esta figura como persona jurídica sometida al Impuesto sobre Sociedades.

Conforme se ha ido analizando y redactando este trabajo, el mismo ha ido sufriendo cambios y modificaciones en su estructura, y de ciertos apartados donde se le ha atribuido poca relevancia, y que sin embargo, ha sido necesario un amplio desarrollo para comprender mejor ciertos apartados y también, han sido eliminados otros apartados

que carecían de relevancia respecto del tema tratado. Una vez concluida la redacción, se procedió a analizar las oportunas correcciones para finalizar con los aspectos formales del mismo.

**Cuarta. Redacción de las conclusiones.** Una vez efectuadas todas las correcciones necesarias, se finalizó con la redacción de las conclusiones en las cuales se recogen los resultados esenciales sobre la investigación realizada.

## **1. INTRODUCCIÓN**

La nueva “era digital” supone la creación de nuevos modelos de negocio, gracias a la aparición de distintas redes sociales que, gracias al éxito de Internet, permiten la comunicación entre millones de personas, convirtiéndose en herramientas de interacción social. Algunas de las más conocidas, son YouTube, Instagram, Facebook y Tik Tok.

Estas redes sociales permiten a sus usuarios publicar, visualizar y compartir su contenido, ya sea en texto, fotografía, vídeos, o de cualquier otro tipo. Aunque muchas personas realizan esta actividad como un nuevo *hobbie*, algunos de ellos, los llamados *influencers* publican en sus redes distintos productos y servicios, percibiendo, a cambio, una remuneración. En otros casos, son las propias plataformas las que pagan al creador del contenido por el número de suscriptores o de visualizaciones que tiene. Independientemente de cómo hayan obtenido estos *influencers* sus rentas, todas ellas, quedaran sometidas al gravamen de un impuesto atendiendo a la naturaleza de su actividad y la forma en cómo se hayan prestado dichos servicios.

El nacimiento del *influencer*, es decir, la persona con la que a través de sus publicaciones obtiene un gran número de seguidores, y por tanto, una mayor visibilidad, obteniendo así sus propios ingresos derivados de los contenidos publicados, genera numerosas dudas jurídicas, tanto laborales, como fiscales. Es por ello que resulta imprescindible clasificar en qué consiste el trabajo de estas personas y cómo tributan las rentas que obtienen.

## **2. LAS PLATAFORMAS DIGITALES COMO MECANISMO PUBLICITARIO**

Antes de abordar el tratamiento fiscal de las rentas que obtienen los influencers, es necesario determinar el origen de esas rentas y cómo estas personas obtienen ingresos por su actividad en redes. Esta actividad se sustenta en las denominadas “plataformas digitales”, poseyendo cada una de ellas un funcionamiento particular que da lugar a una diversa obtención de rendimientos.

## 2.1. PLATAFORMAS DIGITALES E *INFLUENCERS*

Conforme a lo establecido en la Real Academia Española<sup>1</sup>, un *influencer* es la persona que tiene la facultad de influir sobre otras personas a través de las redes sociales. Estos creadores de contenido desarrollan su modelo de negocio empleando diversas plataformas mediante equipos informáticos dirigidos a los destinatarios de todo el mundo. En el ámbito fiscal, la Dirección General de Tributos (DGT, en adelante), ha definido a los *influencers* como “persona física que a través de las redes sociales marca tendencia e incide en el consumo”, es por ello, que las marcas comerciales se interesan por ellos para beneficiar sus propios intereses.

En definitiva, el concepto de *influencer* reúne una serie de características, que son las siguientes<sup>2</sup>:

- a) Alude a personas físicas como usuarias de redes sociales.
- b) Debe tener gran visibilidad en las redes sociales.
- c) Producen, editan e intercambian el contenido que publican.
- d) Promoción de productos y Publicidad.
- e) Gran número de seguidores y/o suscriptores.
- f) Sus ingresos derivan de la actividad realizada a través de dichas plataformas.

En cuanto a las plataformas principales en las que los *influencers* desarrollan su trabajo, destacan dos<sup>3</sup>:

- **YouTube:** en esta plataforma se publica contenido en formato de vídeo que tienen una larga duración. El usuario debe darse de alta en la misma para poder acceder a dicho contenido, dar “like” al contenido, suscribirse a los diversos canales o incluso crear una lista de reproducciones. Sin

---

<sup>1</sup> Real Academia Española. Observatorio de Palabras: *influencer*. Recuperado de <https://www.rae.es/observatorio-de-palabras/influencer#:~:text=La%20voz%20influencer%20es%20un,un%20influyente%20en%20redes%20sociales>.

<sup>2</sup> EGEA PÉREZ-CARASA, I.: “Tributación de los *influencers*: Normas tradicionales para nuevos y rentables modelos de negocio de las nuevas generaciones”. *Cuadernos de Derecho y Comercio* enero-junio 2021, núm. 75, pág. 19-20.

<sup>3</sup> EGEA PÉREZ-CARASA, I.: “Tributación de los *influencers*: Normas tradicionales para nuevos y rentables modelos de negocio de las nuevas generaciones”... ob. cit. págs. 27-29.

embargo, para que el *influencer* denominado en esta plataforma “YouTuber” obtenga ingresos, debe tener una participación que se denomina *Programa para partners de YouTube* que es lo que le permite monetizar el contenido que publica.

- **Instagram:** esta plataforma permite la publicación de imágenes, vídeos, *stories* en la misma. Aquí el usuario principal da de alta una cuenta creando contenido, visualiza e interactúa con otros usuarios mediante su contenido, pudiendo realizar comentarios, mantener conversaciones privadas y dar *likes* a dichas publicaciones. En este caso, los ingresos del denominado *instagramer* procederán de marcas para que publicite productos o servicios, que dependerán del número de seguidores, comentarios y *likes* que recibe por su contenido.

Otras plataformas de las cuales surge también la figura del *influencer*, son las siguientes:

- **Tik Tok:** en esta red social se publican vídeos de corta duración de entre 15 a 60 segundos pudiendo editarlos añadiéndoles incluso un fondo musical.
- **Twitch:** esta plataforma propiedad de Amazon permite publicar vídeos en directo con el fin de retransmitir partidas de videojuegos.
- **Bloogers:** estos son referidos sobre todo a las redes sociales de Facebook, Twitter, y demás páginas web.

Definidas las plataformas en las que los *influencers* desarrollan su trabajo, procede a analizar los distintos tipos de *influencers* que emplean estas redes, atendiendo a su origen y al número de seguidores que tienen.

Atendiendo a su origen podemos distinguir entre *influencer* nativo e *influencer* no nativo<sup>4</sup>:

- El *influencer* nativo será aquel que nace como consecuencia de las actividades o talento que muestra a través de las redes sociales obteniendo un gran número

---

<sup>4</sup> IAB Spain: *Libro Blanco sobre el Marketing de influencers*, noviembre de 2019, pág. 7.

de seguidores y en el que se da a conocer por primera vez. En este tipo de *influencer* se puede destacar a los *youtubers* y a los *bloggers*.

- El *influencer* no nativo es aquel que también tiene un gran número de seguidores pero cuya popularidad no ha sido descubierta mediante las redes sociales, sino directamente por su propia profesión como son por ejemplo los actores, cantantes, modelos, entre otros.

Atendiendo a su audiencia o al número de seguidores que tengan podemos distinguir entre *nano influencer*, *micro influencer* y *macro influencer*<sup>5</sup>:

- El *nano influencer* tanto en Instagram como en YouTube, son aquellos que abarcan hasta 10.000 seguidores. Estos no son muy adecuados para que una marca colabore con este, puesto que no suele ser exitosa para realizar campañas o cualquier otro tipo de negocio.
- El *micro influencer*, para el caso de Instagram, se trata de un *influencer* que abarcan entre 10.000 a 50.000 seguidores; mientras que para el caso de YouTube serán aquellos que abarcan entre 10.000 a 100.000 seguidores. Estos seguidores pueden interactuar con el *micro influencer* y con su contenido, por lo que a ciertas marcas les resulta más barato colaborar con este tipo de *influencer* que con los realmente famosos.
- Los *macro influencer* son los referidos a los famosos que abarcan entre 250.000 a 1.000.000 seguidores. Lo que se consigue con los mismos es asociar la marca con el renombre de estos famosos atrayendo a grandes cantidades de seguidores. Para todos aquellos que superen el 1.000.000 de seguidores en Instagram o los 10.000.000 en YouTube serán considerados el Top de la plataforma. Estos últimos se encuentran en un rango que muy pocos *influencers* alcanzan, y que son reconocidos incluso por todos aquellos que no son sus seguidores.

## 2.2. EL MARKETING DE LOS *INFLUENCERS*

El marketing de *influencers* es una estrategia que permite conectar la marca con la audiencia a través de la persona que promociona el producto o el servicio. Los

---

<sup>5</sup> IAB Spain: *Libro Blanco sobre el Marketing de influencers...* ob. cit. pág. 8.

*influencers* son aquellas personas que muestran carisma, poder para influenciar y capacidad para conseguir confianza con sus seguidores. Es por ello, que el influencer consigue fiabilidad y credibilidad frente a estos para que consuman todo lo que publican, además de garantizar imparcialidad, esto es, que cuando los *influencers* publican y califican cualquier marca o servicio, aseguren que lo hacen porque tienen el convencimiento de su calidad y no porque estén siendo patrocinados por dicha marca. Esto es lo que hace que muchas marcas decidan acudir a estos *influencers* para aumentar sus ventas.

El *influencer* a través de los *likes*, los comentarios, la visualización de los contenidos y demás, permite que los seguidores de este, puedan interactuar con la marca que este promociona. La empresa a la hora de contactar con el *influencer* valorará el número de seguidores que tiene, además de comprobar su perfil para determinar si este encaja con la marca de la empresa. A la hora de negociar la campaña con el *influencer*, la empresa además comprueba que esté activo en las redes sociales publicando contenido de calidad, además de tener un elevado número de seguidores.

Las campañas que realizan los *influencers* con la marca varían en función del tipo de *influencer* del que se trate, es decir, si se trata de un *microinfluencer*, la empresa contacta con él a través de dicha red social o a través de su correo electrónico personal. Sin embargo, si se trata de un *macroinfluencer*, normalmente la empresa contactara con el mismo a través de su representante o a través de una agencia que gestione sus colaboraciones. Cuando se trata de este último, la agencia o su representante establecerán la retribución de la que se llevará un determinado porcentaje por cada acción que realice.

Por ello, cabe distinguir en estos negocios, el concepto de la oferta y la demanda<sup>6</sup>. Desde el punto de vista de la oferta siempre se encontrara el *influencer*, quien ofrece realizar la promoción de productos o servicios, o en su caso, la agencia que lo represente para el beneficio de dicha marca. Este tipo de promociones que benefician los intereses de las empresas son demandados no solo por la empresa de la marca, sino también por agencias de medios que se encargan de los diseños de estas campañas de marketing, o también las agencias especializadas en el desarrollo del contenido de este marketing.

---

<sup>6</sup> EGEA PÉREZ-CARASA, I.: “Tributación de los *influencers*: Normas tradicionales para nuevos y rentables modelos de negocio de las nuevas generaciones”... ob. cit. pág. 24.

Este tipo de negocios con los *influencers* lleva consigo también una serie de desventajas, ya que el *influencer* suele ser una profesión corta y que puede acabar perdiendo credibilidad, llegando incluso a perjudicar a la marca; por otro lado, los *influencers* al promocionar una determinada marca se ven comprometidos y pueden acabar haciendo un uso incorrecto de la misma; o también pueden promocionar un determinado producto y reciba más atención el *influencer* que la propia marca<sup>7</sup>.

### **2.3. LA OBTENCIÓN DE RENTAS POR LOS *INFLUENCERS***

La principal fuente de ingresos de los creadores de contenido, ya sean *instragramers*, *youtubers*, *tiktokers* u otros, consiste en la monetización de visualizaciones, es decir, estos influencers permiten que una determinada plataforma introduzca contenido publicitario en su canal obteniendo el mismo una cuantía, que dependerá del número de visualizaciones que tenga cada publicación<sup>8</sup>.

Atendiendo a los ingresos que obtienen los *influencers*, se plantea la cuestión sobre cómo deben tributar estos. La actividad de los *influencers* comienza desde el momento en que estos llevan a cabo la promoción de un producto o determinado servicio, a cambio de una contraprestación ya sea dineraria o en especie, y que como persona física residente en España deberá tributar en el Impuesto de Renta sobre Personas Físicas (IRPF, en adelante), como cualquier otra persona. Lo primero de todo, es determinar de dónde deriva esa obtención de rentas, ya que varían en función de la red social y la actividad que realice esta persona, esto es, como se produce la monetización.

Podemos distinguir la monetización de las dos grandes plataformas más conocidas: Instagram y YouTube<sup>9</sup>.

---

<sup>7</sup> GESPRO DAT. (31/09/2016): Marketing de influencers y redes sociales: ventajas y desventajas. *Gesprodat*. <https://gesprodat.com/marketing-de-influencers-y-redes-sociales-ventajas-y-desventajas/> (Consultado el 20 de mayo de 2022).

<sup>8</sup> Libro Blanco sobre la Reforma Tributaria. Madrid, 2022.

<sup>9</sup> VILLALBA, R. (08/12/2019): Impuestos youtuber e instagram. *Asempyme*. [https://asepyme.com/cuales-son-los-impuestos-de-un-youtuber-o-un-instagramer/#Tributacion\\_Youtuber\\_o\\_Instagramer](https://asepyme.com/cuales-son-los-impuestos-de-un-youtuber-o-un-instagramer/#Tributacion_Youtuber_o_Instagramer) (Consultado el 20 de mayo de 2022).

### 2.3.1. INSTAGRAM

La monetización en el caso de Instagram puede obtenerse a través de varias maneras<sup>10</sup>, como puede ser el propio contenido promocional en el cual la empresa acuerda con el *influencer* la publicación del producto o servicio, por el que fija un importe por cada publicación o por un número concreto de publicaciones. Por otro lado, el *influencer* también puede actuar como embajador de la marca, así, por cada publicación que haga alude en la misma el enlace de la página del producto o un código de descuento llamando la atención a la audiencia, de tal manera que cada vez que una persona compra el producto a través de dicho enlace, este se lleva un porcentaje de los ingresos que genera. Algunos *instagramers* también obtienen ingresos a través de sorteos, los *influencers* acuerdan con la empresa el sorteo de su producto o su servicio; así como la creación de sus propios productos o servicios que utiliza él mismo, en este caso, su remuneración no es directa, sino que aquí lo que pretende es realizar publicidad para su propia empresa<sup>11</sup>.

### 2.3.2. YOUTUBE

Para el caso de YouTube la monetización se genera a través del llamado “Programa para partners de YouTube”<sup>12</sup>. Los *YouTubers* que pretenden obtener ingresos a través de dicho programa, requiere que el canal que dan de alta deba alcanzar los 1000 suscriptores además de 4000 horas de visualización<sup>13</sup>, de tal manera, que si el usuario alcanza el umbral marcado podrá formar parte de este programa, y deberá asegurarse de vincular una cuenta de Google AdSense, una plataforma publicitaria que consiste en introducir anuncios en los canales de estos usuarios. Este tipo de publicidad no suele salir muy rentable ya que en España los ingresos no son muy elevados y es necesario cumplir

---

<sup>10</sup> EGEA PÉREZ-CARASA, I.: “Tributación de los *influencers*: Normas tradicionales para nuevos y rentables modelos de negocio de las nuevas generaciones”... ob. cit. pág. 28.

<sup>11</sup> CARDONA, L. (9/03/2021): Cómo hacer crecer tu cuenta, monetizar y ganar dinero con Instagram 2021. *Cyberclick*. <https://www.cyberclick.es/numerical-blog/como-hacer-crecer-y-monetizar-tu-cuenta-de-instagram-en-7-pasos> (Consultado el 29 de mayo de 2022).

<sup>12</sup> EGEA PÉREZ-CARASA, I.: “Tributación de los *influencers*: Normas tradicionales para nuevos y rentables modelos de negocio de las nuevas generaciones”... ob. cit. págs. 29-31.

<sup>13</sup> TORIBIO BERNÁNDEZ, L.: La fiscalidad de los ingresos que surgen por el uso de redes sociales y páginas web gratuitas (en un contexto de revisión de los impuestos sobre las grandes empresas de la economía digital). *Carta Tributaria. Revista de Opinión*, Nº 52, de 1 de jul. de 2019, Editorial Wolters kluwer.

dichos requisitos, ya que si no se alcanza ese umbral, no se podrá optar por esta fórmula de monetización. Esta plataforma es una de las vías más sencillas para obtener ingresos, y que son fácilmente determinables a través del llamado *SocialBlade*<sup>14</sup>, un medio por el cual se puede acceder a toda la información relativa de cualquier *influencer* y comprobar una estimación de sus ingresos. Por ejemplo, en el caso del *youtuber* Ibai Llanos, cuyo contenido es cómico, percibe unos ingresos entre 237 mil euros y 3'8 millones de euros anuales con 86.828 reproducciones en sus vídeos.

Otra fórmula de monetización que resulta similar a la de los *instagramers*, es el marketing de afiliación que permite obtener ingresos consiguiendo ventas a través de los vídeos publicados. Este marketing abarca tanto enlaces de páginas como códigos de descuento que se suelen referenciar en la descripción de los vídeos, y así la marca puede conocer la página del *youtuber* del que proviene el usuario que ha realizado la compra, esto es lo que permite al *influencer* recibir una comisión por las ventas realizadas. Los *youtubers* que promocionan los productos en las descripciones de dichos vídeos suelen ser por ejemplo Amazon y AliExpress.

Una monetización muy común suele ser el *influencer marketing*, es decir, las colaboraciones que hacen con las marcas. Este mecanismo puede ser de varias maneras, algunos de ellos pueden ser por ejemplo:

- Ciertas marcas suelen realizar acuerdos con el *influencer* para que en su canal muestre el producto haciendo una explicación de su uso, y las características del mismo (*Product placement*).
- Algo más discreto suele ser la publicidad de un producto que suele ser ropa o cualquier otro accesorio que lleva puesto el *youtuber* o cualquier objeto que tenga colocado para que se vea en el vídeo (*Merchandising*).
- El *influencer* también puede aumentar la audiencia en ciertos eventos con su presencia.

Es importante que el *youtuber* consiga efectividad en sus vídeos para las ventas de los productos que promociona, lo que supone una mayor fuerza en las negociaciones y los resultados podrán ser mayores.

---

<sup>14</sup> LÓPEZ, B. (05/05/2022): Cómo ganar dinero en YouTube –Las 7 mejores fórmulas. *Ciudadano 2.0*. <https://www.ciudadano2cero.com/como-ganar-dinero-en-youtube/> (Consultado el 29 de mayo de 2022).

Las redes multicanal de YouTube o MCN (*Multi-channel network*)<sup>15</sup> es otra forma de obtener ingresos. Se trata de entidades que trabajan con varios canales de esta red social, para ofrecer un desarrollo en la audiencia, programación de contenidos, gestión de derechos digitales, colaboración con creadores, y demás. Unirse a estas redes supone que todo lo que gane el creador del contenido pasara por su cuenta de AdSense para que estos tengan acceso a una estadística sobre los ingresos del *youtuber*. Las redes que contratan con los *youtubers* permiten obtener un porcentaje de los ingresos que reciben estos, incluso algunas redes ofrecen ingresos adicionales derivados del patrocinio de marcas o equipos de ventas que consiguen aumentar los ingresos para dicho canal de YouTube.

Las redes multicanal puede ser de dos tipos<sup>16</sup>:

- Canal afiliado a MNC: La MNC como presta servicios al *youtuber*, este recibirá un porcentaje de los ingresos que reciba este *influencer*.
- Canal operado por MNC: esta asume todas las responsabilidades sobre el contenido de dicho canal de YouTube actuando como un intermediario entre YouTube, Google AdSense y el propio *youtuber*.

El problema de YouTube es que el control de la audiencia no la tiene el *influencer* como tal, sino que la tiene Google. Al tener el control Google, el creador del contenido ve limitado su control de marketing y su estrategia de negocios. El cierre de la cuenta del *influencer* supone la pérdida de todos los suscriptores y con ello su desaparición en Internet, una manera de solucionarlo es creando una lista de correo que da lugar también a la creación de una página web o de un blog, conservando los suscriptores y evitando el riesgo de Google<sup>17</sup>.

---

<sup>15</sup> Google. Descripción general de las Redes Multicanal (MCN) para creadores de YouTube. Recuperado de: <https://support.google.com/youtube/answer/2737059?hl=es>.

<sup>16</sup> EGEA PÉREZ-CARASA, I.: “Tributación de los *influencers*: Normas tradicionales para nuevos y rentables modelos de negocio de las nuevas generaciones”... ob. cit. págs. 31-32.

<sup>17</sup> LÓPEZ, B. (05/05/2022): Cómo ganar dinero en YouTube –Las 7 mejores fórmulas. *Ciudadano 2.0*. <https://www.ciudadano2cero.com/como-ganar-dinero-en-youtube/> (Consultado el 29 de mayo de 2022).

### 3. FISCALIDAD DE LOS INGRESOS OBTENIDOS POR LOS *INFLUENCERS* EN LA IMPOSICIÓN DIRECTA

Derivado de todo contenido creado en las respectivas redes sociales, cualquier promoción de cierto producto o servicio; así como colaboraciones que hagan los *influencers* en eventos logrando aumentar la audiencia, según dispone Álvaro de la Cueva “un *influencer*, como cualquier persona física residente fiscal en España, deberá tributar por cualquier tipo de contraprestación, dineraria o en especie, en su IRPF”<sup>18</sup>, por tanto, para los *influencers* su actividad comienza en el momento en el que reciben por ello, una contraprestación dineraria o en especie.

Como indica Toribio Bernárdez<sup>19</sup>, el IRPF es creado para recoger cualquier tipo de renta, por lo que se debe determinar en qué rendimiento se encajara la actividad realizada por el contribuyente. Además indica que no parece existir rentas fuera de dichas categorías, pero cabe mencionar el concepto de ganancias patrimoniales, que son las que recogen todas aquellas que supongan una variación patrimonial del contribuyente. Según expresa Toribio, “Todo lo que no formara parte de las tres categorías de rendimientos consagradas en la Ley tendría que entrar en el cajón de sastre de las ganancias patrimoniales”.

Por otro lado, las rentas de los *influencers* quedaran sujetos al gravamen del Impuesto de Sociedades (IS, en adelante) si estos actúan como personas jurídicas. Esta condición puede darse en aquellos supuestos en los que las cuentas de los *influencers* comienzan a crecer y cabe considerar que dicha actividad pueda desarrollarse a través de una sociedad mercantil, por lo que quedara sometida a este impuesto. Para estos casos, la Administración deberá asegurarse de la existencia de dicha entidad y evitar que se

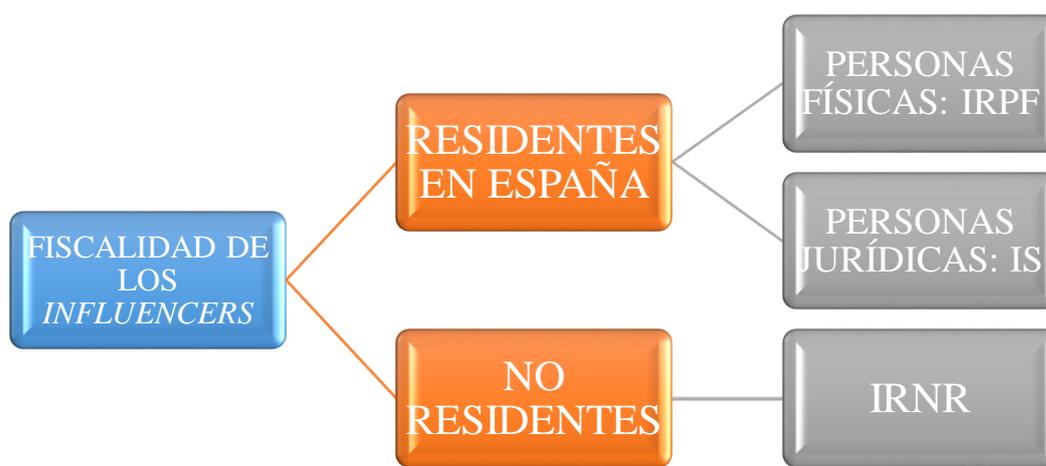
---

<sup>18</sup> TRECET, J (8/12/2019). Hacienda te vigila, *influencer*: esto es lo que debes saber para cumplir con el fisco. *Business Insider*. <https://www.businessinsider.es/fiscalidad-influencers-impuestos-hay-pagar-como-declararlos-538701> (Consultado el 31 de mayo de 2022).

<sup>19</sup> TORIBIO BERNÁRDEZ, L.: “¿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*”. *Tributos asistemáticos del ordenamiento vigente*, Madrid. Tirant Lo Blanch. 2018. ISBN 978-84-9190-459-5, pág. 260-261.

produzca un beneficio incorrecto, tributando por el tipo de gravamen correspondiente en este impuesto y no por el IRPF<sup>20</sup>.

Finalmente, es preciso indicar que si el *influencer* es español, pero no reside en España, puede tener que tributar en el Impuesto sobre la Renta de No Residentes (IRNR, en adelante). Así, de forma gráfica, el gravamen de las rentas obtenidas por los *influencers* en la imposición directa se va a producir, atendiendo a los criterios de residencia y personalidad jurídica, en los siguientes impuestos:



### 3.1. IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS

El Impuesto del IRPF se trata de un impuesto de carácter directo y personal que grava las rentas obtenidas por las personas físicas, basado en criterios personales y familiares conforme a los principios de igualdad, generalidad y progresividad.

El IRPF se regula en 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, en adelante)<sup>21</sup>, además del Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo por el que se aprueba el Reglamento que desarrolla el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y se modifica el Reglamento de Planes y Fondos de Pensiones (RIRPF, en adelante)<sup>22</sup>. Su

<sup>20</sup> PÉREZ POMBO, E. (10/12/2019): Fiscalidad de los *influencers*, *instagramers*, *youtubers*, y demás hierbas... *FiscalBlog*. <https://fiscalblog.es/?p=5196> (Consultado el 1 de julio de 2022).

<sup>21</sup> BOE, núm. 285, de 29 de noviembre de 2006.

<sup>22</sup> BOE, núm. 78, de 31 de marzo de 2007.

ámbito de aplicación será en todo el territorio español, sin perjuicio de lo que pueda reconocerse a los territorios del País Vasco y Navarra para establecer, mantener y regular su propia normativa tributaria atendiendo a la estructura impositiva del Estado, además de las especialidades que puedan preverse para las Islas Canarias, y las ciudades de Ceuta y Melilla.

Desde 1997 se otorgan competencias normativas respecto del IRPF a las distintas Comunidades Autónomas que consiste en una cesión parcial del IRPF con un máximo del 50% de los rendimientos que se producen en los respectivos territorios autónomos, así como la posibilidad de establecer determinadas deducciones.

### **3.1.1. HECHO IMPONIBLE, SUJETO PASIVO E IMPUTACIÓN TEMPORAL**

#### **A. HECHO IMPONIBLE**

Constituye como hecho imponible del IRPF la obtención de la renta por el contribuyente, entendiéndose esta cualquier persona física. El artículo 6 de la LIRPF señala como rentas del contribuyente los rendimientos de trabajo, los rendimientos de capital, los rendimientos de actividades económicas, las ganancias y pérdidas patrimoniales, así como las imputaciones de renta que se recojan en esta ley. También quedarán sujetos de este impuesto todas las prestaciones de bienes o servicios que puedan generarse como consecuencia del rendimiento de trabajo o del capital, sin embargo, quedarán excluidos del mismo todas las rentas que estén sometidos al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones<sup>23</sup>.

Las distintas rentas gravadas en el IRPF se incluirán en la base general o en la base del ahorro, tal y como se refleja en la siguiente tabla:

---

<sup>23</sup> CERVERA TORREJÓN, F. y MAGRANER MORENO, F. J.: *El impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de 2010*, 9ª Edición, Tirant Lo Blanch, Valencia, 2010, págs. 16-30.

BASE GENERAL	BASE DEL AHORRO
<ul style="list-style-type: none"> <li>- Rendimientos de trabajo.</li> <li>- Rendimientos del capital inmobiliario.</li> <li>- Rendimientos del capital mobiliario.</li> <li>- Rendimientos de actividades económicas.</li> <li>- Imputaciones de renta.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Saldo positivo de rendimientos del capital mobiliario.</li> <li>- Saldo positivo de ganancias y pérdidas patrimoniales derivadas de la transmisión de elementos patrimoniales.</li> </ul>

De todas estas rentas, existe una larga lista recogida en el artículo 7 del LIRPF<sup>24</sup> de ciertas rentas exentas de tributación en el IRPF, es decir, todas aquellas en las que no existe la obligación tributaria aunque se haya producido el hecho imponible. Respecto a los *influencers*, las rentas que generan con su actividad pueden verse exentas de tributación en algunos de los supuestos que recoge este artículo:

- Si el *influencer* realiza su actividad por cuenta ajena, prestando servicios a una empresa, el artículo 7 letra e) recoge que para el caso de despido o cese del trabajador, las indemnizaciones que perciba en la cuantía que establezca el Estatuto de los Trabajadores quedaran exentas de tributación.
- También quedaran exentas todas las prestaciones que el *influencer* reciba, en caso de maternidad o paternidad recogidos en el artículo 7 letra h). Este artículo a su vez recogerá las demás prestaciones exentas en concepto de nacimiento, parto o adopción múltiple, así como los hijos a cargo y orfandad.
- Para el caso de que el *influencer* obtenga rendimientos en el extranjero, estos quedaran exentos cuando concurren los siguientes requisitos establecidos por el artículo 7 letra p):
  - a. Que el trabajo realizado sea para una empresa o entidad no residente en territorio español y;

<sup>24</sup> Manual Práctico de Renta de 2021. Agencia Tributaria. Ministerio de Hacienda y Función Pública.

- b. Que en el territorio donde se realicen los trabajos se encuentre sometido a un impuesto de naturaleza similar a la del IRPF y que no se trate de un territorio calificado como paraíso fiscal.

Respecto a este último, el artículo 6.2 del RIRPF indica que esta exención tendrá el límite máximo de 60.100 euros. Además para el cálculo de la retribución que percibe de dichos trabajos realizados en el extranjero, serán los relativos a aquellos días en los cuales el trabajador permaneció en el extranjero.

## **B. SUJETO PASIVO**

El sujeto pasivo se entiende como el contribuyente que deberá cumplir con las obligaciones impuestas por la LIRPF. Para las rentas en las que nace la obligación de contribuir, los contribuyentes del IRPF serán aquellos recogidos en el artículo 8 de la ley, que serán las personas físicas que residan habitualmente en el territorio español y todas aquellas que aun residiendo en el extranjero se encuentre en alguna de las circunstancias del artículo 10 de la LIRPF, estos son, miembros de misiones diplomáticas españolas, miembros de las oficinas consulares españolas, titulares de cargo o empleo oficial del Estado español, además de los funcionarios en activo que ejerzan en el extranjero y que no sea de carácter diplomático o consular<sup>25</sup>. Además también se entenderá como contribuyente la persona residente en un paraíso fiscal durante el período impositivo en el que se produce el cambio de dicha residencia y en los cuatro períodos impositivos siguientes. Este período impositivo se entenderá como el año natural, por lo que deberá declararse todos los ingresos obtenidos durante todo el año, desde el 1 de enero hasta el 31 de diciembre de dicho año. Para el caso de que se produzca el fallecimiento de la persona se computaran únicamente desde el 1 de enero hasta la fecha del fallecimiento<sup>26</sup>.

Los *influencers* que tributen por el IRPF podrán hacerlo como autónomos o por cuenta propia, o como trabajadores por cuenta ajena. Si actúa como un autónomo el

---

<sup>25</sup> GALAPERO FLORES, R.: “La residencia fiscal como criterio determinante para la sujeción a los tributos. Estudio de la relevancia de la residencia fiscal en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones”, *Revista jurídica de la Comunidad de Madrid* ISSN 1139-8817, nº 2019, pág. 5.

<sup>26</sup> CERVERA TORREJÓN, F. y MAGRANER MORENO, F. J.: *El impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de 2010...* ob. cit. págs. 55-57.

*influencer* realizara su actividad sin mediar ningún tipo de contrato que le vincule a la empresa y su responsabilidad será ilimitada, por lo que responderá con todos sus bienes y propiedades. Si el *influencer* decide optar como trabajador por cuenta ajena supondrá que el mismo prestara sus servicios profesionales en una empresa o entidad bajo el mando de su empleador a cambio de un salario fijo<sup>27</sup>.

### C. IMPUTACIÓN TEMPORAL

La imputación temporal de estos rendimientos radica en el artículo 14.1 de la LIRPF, estableciendo como regla general que tanto los rendimientos de trabajo como los del capital se imputaran en el período impositivo en el que sean exigidos por su perceptor. Para los rendimientos de actividades económicas se regirá según lo dispuesto en el IS conforme al principio de devengo, -entendido como el momento del nacimiento de la obligación del pago del impuesto-, se computaran las operaciones en el momento de nacer el derecho de percibir el cobro, y para el caso, de los ingresos y pagos, se imputaran en el momento en que estos se produzcan. Por último, para el caso de las ganancias y pérdidas patrimoniales, se imputaran al período impositivo en el que se produzca la alteración patrimonial, esto es, la firma de la escritura de una compraventa.

#### 3.1.2. LA RESIDENCIA FISCAL EN EL IRPF

Todo *influencers* residente en España deberá tributar al igual que cualquier otra persona, por las contraprestaciones, ya sean dinerarias o en especie. Una de las cuestiones más problemáticas en relación a la tributación de los *influencers* es su residencia, debido a determinadas situaciones producidas recientemente, ya que algunos *influencers* españoles han cambiado su residencia para evitar pagar impuestos en nuestro país<sup>28</sup>.

---

<sup>27</sup> Manual Práctico de Renta de 2021. Agencia Tributaria. Ministerio de Hacienda y Función Pública.

<sup>28</sup> MILLA IBÁÑEZ, J. J.: “La residencia como criterio de sujeción al IRPF y al *income tax* y *capital gains tax*; estudio comparado: España y Reino Unido” en LÓPEZ MARTÍNEZ J y PÉREZ LARA J. (Dir.): *La residencia de las personas físicas en la tributación de la renta*, 1º Edición, Tirant Lo Blanch, Valencia, 2019, págs. 68-70.

Como punto de partida es preciso indicar que el derecho de residencia se recoge en el artículo 19 de la Constitución (CE, en adelante),<sup>29</sup> que indica que toda persona española podrá “elegir libremente su residencia y a circular por el territorio nacional”. Esta misma libertad también aparece regulada en los artículos 21 y 45 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea<sup>30</sup>, que establece la libre circulación de personas dentro del mercado interior<sup>31</sup>.

El concepto de residencia no viene recogido como tal en la Ley General Tributaria (LGT, en adelante), sino que es la LIRPF la que se refiere a dicho concepto en su artículo 9. Este artículo 9 LIRPF indica que una persona tendrá residencia habitual cuando:

- ❖ Su permanencia en el territorio sea durante más de 183 días.
- ❖ La persona tenga en el territorio su centro de intereses económicos.
- ❖ Salvo prueba en contrario, “resida habitualmente en España el cónyuge no separado legamente y los hijos menores de edad que dependan de aquél”.

De esta forma el artículo 9 de la LIRPF establece dos criterios para determinar la residencia fiscal: el criterio de la permanencia y el criterio de los intereses vitales, que pueden ser económicos<sup>32</sup>.

#### **A. CRITERIO DE LA PERMANENCIA**

Según el artículo 9 LIRPF, residirán en España aquellos que permanezcan más de 183 días en este país. El cómputo de esta permanencia será conforme al año natural sin ser necesario que los días de permanencia sean ininterrumpidos, es decir, se contabilizará todos aquellos días de residencia en el territorio con independencia de la distribución que se haya hecho de estos a lo largo del año natural. Dentro de este período de permanencia, además, se tendrán en cuenta las ausencias esporádicas; estas no se excluirán del período de permanencia siempre que sean entendidas como ocasionales o aisladas, cumpliendo

---

<sup>29</sup> BOE, núm. 311, de 29 de noviembre de 1978.

<sup>30</sup> DOUE, núm. 83, de 30 de marzo de 2010.

<sup>31</sup> GALAPERO FLORES, R.: “La residencia fiscal como criterio determinante para la sujeción a los tributos”... ob. cit. pág. 4.

<sup>32</sup> GALAPERO FLORES, R.: “La residencia fiscal como criterio determinante para la sujeción a los tributos”... ob. cit. pág. 5.

así el criterio de permanencia y adquiriendo por tanto la condición de residente. Por otro lado, estas ausencias esporádicas sí se computaran como ausencias cuando la persona acredite su residencia en otro país<sup>33</sup>. Como ha indicado el Tribunal Superior de Justicia de Madrid,<sup>34</sup> “una persona tiene residencia fiscal en un determinado país cuando está sometido a imposición en él por obligación personal, esto es, por su renta mundial, por lo que la demostración de tal hecho exige aportar el certificado de residencia expedido por la autoridad fiscal competente de ese país, en el que conste tanto su permanencia como sus obligaciones fiscales en el mismo”.

De esta forma cuando resida en otro territorio deberá acreditar dicha residencia fiscal de ese otro territorio, mediante un certificado de residencia, debiendo cumplir los siguientes requisitos<sup>35</sup>:

- ❖ La persona deberá tener su residencia en el que Estado que lo expida.
- ❖ La persona deberá estar sometida a la imposición de ese Estado derivado de su renta mundial.
- ❖ Dicho certificado deberá ser expedido por la Autoridad Fiscal competente.

En el caso de los paraísos fiscales, no basta con la acreditación correspondiente, sino que además será necesario que la persona demuestre con cuantos medios de prueba considere necesarios que permanece en dicho Estado durante más de 183 días.

## **B. CRITERIO DE LOS INTERESES VITALES**

Según el artículo 9 LIRPF, también se considerara residente la persona cuyo centro de intereses económicos radique en España, esto es aquellas actividades o intereses económicos ya sea de forma directa o indirecta. El centro de intereses económicos es uno de los criterios que determina la residencia fiscal del contribuyente, pero esto no quiere decir que deba cumplirse la permanencia en el territorio durante más de 183 días, ya que

---

<sup>33</sup> VIANA BARRAL, V. y MONTOYA ESTEBAN, D.: “La residencia de las personas físicas en la legislación interna”, *Residencia Fiscal y otros aspectos conflictivos. La armonización de la imposición directa*, 1º Edición, Thomson Reuters Aranzadi, 2013.

<sup>34</sup> STSJ de Madrid núm. 10594/2008 de 23 julio.

<sup>35</sup> GALAPERO FLORES, R.: “La residencia fiscal como criterio determinante para la sujeción a los tributos”... ob. cit. págs. 5-8.

también se considerara residente fiscal en España a la persona que tenga su centro de intereses económicos en dicho territorio, incluso aunque no permanezca ningún día en el mismo, o que su permanencia sea inferior a 183 días.

El centro de intereses económicos puede ser entendido a través de dos teorías: “Teoría Rentista” y “Teoría Patrimonialista”<sup>36</sup>.

La “Teoría Rentista” defiende que el centro de intereses sean profesionales o económicos se encontrara en el lugar donde se haya producido la mayor parte de las rentas obtenidas por esa persona. La Administración Tributaria entiende que en cuanto a las rentas de trabajo, si la entidad pagadora reside en España, sus rentas serán fuente española, por lo que su centro de intereses se encontrara en España y será por tanto residente fiscal en España aunque este no haya permanecido en el territorio los 183 días.

Con carácter general si una persona no reside en territorio español, su condición sería de no residente y, por ello, no quedara sometido al IRPF, sino al IRNR. Sin embargo, como ha indicado la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid del 30 de junio de 2009<sup>37</sup>, aunque tenga su residencia en un Estado extranjero, puede acreditar que su centro de intereses se encuentra en España, si su familia reside en España, o este prestando servicios por cuenta ajena a una empresa española. Estos criterios familiares o donde se demuestren sus más estrechas relaciones personales, viene reforzado por esa residencia fiscal del pagador de la que es empleada la persona, por lo que como se ha indicado, este será considerado como sujeto pasivo residente en España a pesar de que la persona desarrolle su actividad laboral en otro Estado.

La “Teoría Patrimonialista” defiende que se entenderá que el centro de intereses ya sean profesionales o económicos se encontrara en el lugar donde se hallen la mayoría de los bienes patrimoniales. Si el mayor peso de su patrimonio reside en territorio español y la obtención de rentas deriva de fuente española respecto de su patrimonio, se apreciara que su núcleo principal de sus intereses económicos radicara en España<sup>38</sup>.

---

<sup>36</sup> DE LA FUENTE ALONSO, B.: “La noción de residencia fiscal en la doctrina de los Tribunales. Residencia de las personas físicas”, *Cuadernos de Formación* Vol. 27/2021, pág. 119.

<sup>37</sup> STSJM 1248/2009, de 30 de junio de 2009.

<sup>38</sup> Consulta Vinculante V0053-17, de Dirección General de Tributos.

## C. CRITERIO FAMILIAR

Este último criterio regulado en el artículo 9 LIRPF, presume, salvo prueba en contrario, que “el contribuyente tendrá su residencia habitual en territorio español cuando resida habitualmente en el mismo su cónyuge no separado y sus hijos menores de edad que dependen de este”. En caso de no poder acreditar la residencia fiscal en España, se considerara que el cónyuge e hijos menores residirán en otra jurisdicción con vivienda permanente. Por otro lado, si resulta que uno de los miembros del núcleo familiar no puede ser considerado residente fiscal en España, no podrá llevarse a cabo esta presunción sobre dicha residencia fiscal en territorio español<sup>39</sup>.

### 3.1.2.1. LA DOBLE RESIDENCIA

En relación con la doble residencia, cabe destacar que el ordenamiento español no incluye un criterio respecto del mismo, sino que serán los convenios quienes resolverán los conflictos de dicha doble residencia y evitar así una doble imposición. Ese criterio utilizado por los convenios estará basado en la vivienda permanente.

Cualquier persona podrá ser considerada residente en dos países distintos, lo cual supone que esté sujeto a un gravamen debido a su renta mundial en ambos territorios, es decir, una doble imposición internacional. Para evitar los problemas que puedan ser generados por esa doble residencia, algunos Estados tienen suscrito un Convenio de doble imposición. Se trata de un Convenio que sigue el Modelo de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE, en adelante), y en el cual recoge una serie de criterios a aplicar sobre dicha doble residencia<sup>40</sup>:

- ❖ Conforme al artículo 4.2 letra a) de este Modelo, la persona será residente en el Estado donde tenga su vivienda permanente; pero si la misma tiene una vivienda permanente en ambos Estados se entenderá residente únicamente en el Estado

---

<sup>39</sup> DE LA FUENTE ALONSO, B.: “La noción de residencia fiscal en la doctrina de los Tribunales. Residencia de las personas físicas”... ob. cit. pág. 120.

<sup>40</sup> CUBERO TRUYO, A., TORIBIO BERNÁRDEZ, L.: “Reflexiones críticas sobre la regulación actual del concepto de residencia fiscal de las personas físicas”, en, CUBERO TRUYO A. (Dir.), MASBERNAT P. (Coord.): *Tributación Internacional. Fiscalidad en las inversiones transfronterizas*, 1ª ed., Aranzadi, 2020, pág. 116-117.

donde radique todas las relaciones personales y económicas más estrechas, es decir, su centro de intereses vitales.

- ❖ En su letra b), para el caso de no ser aplicable lo anterior, se considerara residente en el Estado donde este moré, es decir, donde permanezca con mayor frecuencia.
- ❖ Su letra c), recoge que para el caso de no poder aplicarse lo anterior mencionado, será residente la persona del Estado del que sea nacional.
- ❖ Por último en su letra d), si no pudiera ser aplicado nada de lo establecido anteriormente, el conflicto de residencia será resuelto por las autoridades competentes de ambos Estados de común acuerdo.

En este Modelo de OCDE, de acuerdo con estos criterios resolutorios, cabe destacar los dos elementos utilizados para ello: la vivienda permanente y el centro de intereses vitales. La vivienda permanente será entendida como el alojamiento disponible durante todo el año para dicha persona, de forma continuada y no como aquella para estancias ocasionales. Por otro lado, el centro de intereses serán todas las relaciones familiares, ocupaciones del sujeto, sus actividades políticas, culturales, entre otras.

### **3.1.2.2. LOS PARAISOS FISCALES Y LOS TERRITORIOS DE BAJA DE TRIBUTACIÓN**

Conforme al artículo 8.2 LIRPF “no perderán la condición de contribuyentes por este impuesto las personas físicas de nacionalidad española que acrediten su nueva residencia fiscal en un país o territorio considerado como paraíso fiscal. Esta regla se aplicará en el período impositivo en que se efectúe el cambio de residencia y durante los cuatro períodos impositivos siguientes”. Para ser aplicado dicho precepto será necesario tener la nacionalidad española, por lo que no será aplicado para los nacionales extranjeros, además de llevar a cabo el traslado efectivo de residencia fiscal desde el territorio español a un paraíso fiscal. Este artículo 8.2 LIRPF no será aplicable para aquellas personas con nacionalidad española que acrediten su residencia en un paraíso fiscal y demuestren su condición de trabajadores asalariados. Todos los países considerados paraíso fiscal aparecerán recogidos en el Real Decreto 1080/1991<sup>41</sup> del 5 de julio, el cual uno de ellos

---

<sup>41</sup> BOE, núm. 167, de 13 de julio de 1991.

era el Principado de Andorra, -siendo este muy llamativo actualmente debido al traslado al mismo de varios *influencers*-, de tal manera, que aquellos españoles que acrediten su condición como trabajadores asalariados no se consideraran contribuyentes del IRPF<sup>42</sup>.

Un paraíso fiscal no es un país que contiene impuestos bajos o nulos, sino que se trata de un país que no intercambia información fiscal con los demás países, además de no tener ningún acuerdo consistente en evitar la doble imposición. Algunos territorios considerados paraísos fiscales por la legislación española son Panamá, las Islas Cook, Trinidad y Tobago, los Emiratos Árabes Unidos, Corea del Sur, Islas Marshall, entre otros muchos más<sup>43</sup>. Es preciso distinguir entre paraísos fiscales y territorios de baja tributación, un ejemplo de territorio de baja tributación, es el Principado de Andorra que fue considerado un paraíso fiscal ya que mantenía el secreto bancario, además de la falta de intercambio de información fiscal frente a los demás países, pero que sufrió un cambio fiscal, ya que se comprometió a facilitar información fiscal. A partir de ese momento, Andorra llevaría a cabo un compromiso de transparencia y cooperación internacional adoptados por el Principado; acuerdos bilaterales conforme al intercambio de información fiscal; además de un acuerdo de intercambio automático de información del Modelo de OCDE. Al dejar de ser paraíso fiscal no sería aplicable el artículo 8.2 LIRPF, por lo que durante el cambio de residencia y los cuatro periodos impositivos siguientes ya no se consideraría contribuyente del IRPF a dicho nacional residente en Andorra<sup>44</sup>.

El Principado de Andorra es un país que aunque ya no es considerado paraíso fiscal, llama la atención a grandes grupos de *influencers* debido a su menor presión fiscal<sup>45</sup>. Es por ello, que estos influencers deciden trasladar su residencia a Andorra debido a la gran diferencia contributiva, ya que residiendo en España estos *influencers*

---

<sup>42</sup> GALAPERO FLORES, R.: “La residencia fiscal como criterio determinante para la sujeción a los tributos”... ob. cit. pág. 11.

<sup>43</sup> MARTOS GARCÍA, J.: “Paraísos fiscales en el ordenamiento español (1991-2021)”, en LÓPEZ MARTÍNEZ J. y PÉREZ LARA J. (Dir.): *Jurisdicciones no cooperativas y Paraísos fiscales*, 1º Edición, Tirant Lo Blanch, Valencia, 2022, págs. 171-174.

<sup>44</sup> GARCÍA NOVOA, C. (21/01/2021): La tributación de los *YouTubers*. Nuevas profesiones en viejos odres fiscales. *Taxlandia*. <https://www.politicafiscal.es/equipo/cesar-garcia-novoa/la-tributacion-de-los-youtubers-nuevas-profesiones-en-viejos-odres-fiscales> (Consultado el 31 de mayo de 2022).

<sup>45</sup> BÁEZ MORENO, A. (3/02/2021): “*YouTubers* y Tributación Internacional... ¿Hablamos de Derecho? *Taxlandia*. <https://www.politicafiscal.es/cartas-a-taxlandia/youtubers-y-tributacion-internacional-hablamos-de-derecho> (Consultado el 31 de mayo de 2022).

tributarían con un 45% en el IRPF, mientras que residiendo en Andorra tributarían con el apenas el 10%.

### 3.1.2.3. LA RESIDENCIA FISCAL AUTONÓMICA

También existen problemas de residencia dentro del territorio español puesto que las diferencias contributivas entre las Comunidades Autónomas resultan también aparentes, y, por ello, los *influencers* deciden trasladar su residencia a aquellas Comunidades donde su tributación sea mucho menor.

Debe mencionarse el artículo 72 LIRPF<sup>46</sup> que establece una serie de criterios para determinar dónde radica el principal centro de intereses. Por tanto, se consideraran residentes de una determinada Comunidad Autónoma:

- ❖ Aquellos que permanezcan en el mismo durante un mayor número de días del período impositivo.
- ❖ Para el caso de que no fuera aplicable lo anterior, serán residentes en dicho territorio donde recaiga su principal centro de intereses, esto es el territorio donde se obtenga “la mayor parte de la base imponible del IRPF”, siendo estos:
  - Rendimientos de trabajo;
  - Rendimientos del capital inmobiliario y ganancias;
  - Rendimientos derivados de actividades económicas.
- ❖ Para el caso de no poder ser aplicado ninguno de los anteriores, será aplicable su último lugar de residencia.

La finalidad del traslado consiste en llevar a cabo una menor tributación, pero que conforme al artículo 28.4 de la Ley 22/2009<sup>47</sup> por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía, y el artículo 72.3 LIRPF, no surtirá efecto alguno los cambios de

---

<sup>46</sup> Consulta Vinculante V2494-13, de Dirección General de Tributos.

<sup>47</sup> BOE núm. 305, de 19 de diciembre de 2009.

residencia, salvo que exista prueba en contrario, esto es, que la nueva residencia acredite una continuidad de tres años<sup>48</sup>.

Este artículo 28.4 basado en esta presunción en el que no conllevara efecto alguno el cambio de residencia, salvo una duración de tres años, será conforme a tres requisitos<sup>49</sup>:

- Cuando se produzca dicho cambio, la base imponible del IRPF será superior al 50%;
- Que su tributación por el IPRF resulte inferior a la que le corresponda conforme a la normativa de aquella comunidad en la que residía;
- Que al año siguiente, en el que cuya base imponible era de al menos el 50%, vuelva a residir en la Comunidad en la que residió antes de realizar el cambio.

Según la doctrina, podrá evitarse esta presunción cuando el contribuyente acredite que dicho cambio de residencia no es con objeto de una tributación menor en el IRPF, sino debido a otras circunstancias, ya sea por motivos familiares o laborales<sup>50</sup>.

### **3.1.3. LA TRIBUTACIÓN DE LOS *INFLUENCERS* EN LAS DIFERENTES CATEGORÍAS DE RENTA**

Aceptada la vecindad de que las rentas obtenidas por los *influencers* tributen en el IRPF, habrá que proceder a su clasificación en las distintas categorías de rentas recogidas en la LIRPF: rendimientos del trabajo, rendimientos de actividades económicas, rendimiento de capital mobiliario y ganancias patrimoniales. Esta clasificación dependerá, esencialmente, de la forma en que los *influencers* desarrollen su actividad y del tipo de relación que mantenga con el pagador de las rentas.

---

<sup>48</sup> Consulta Vinculante V2494-13, de Dirección General de Tributos.

<sup>49</sup> GALAPERO FLORES, R.: “La residencia fiscal como criterio determinante para la sujeción a los tributos”... ob. cit. págs. 12-16.

<sup>50</sup> HERMOSÍN ÁLVAREZ, M.: “Restricciones a los cambios de residencia habitual de las personas físicas para lograr una menor tributación efectiva”. *Revista Quincena Fiscal*. Núm. 21/2016, BIB 2016/85650, Editorial Aranzadi.

### 3.1.3.1. RENDIMIENTOS DEL TRABAJO

Los rendimientos de trabajo se regulan en el artículo 17.1 del LIRPF y serán entendidos como “todas las contraprestaciones o utilidades, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, dinerarias o en especie, que deriven, directa o indirectamente, del trabajo personal o de la relación laboral o estatutaria y no tenga el carácter de rendimientos de actividades económicas”. El rendimiento íntegro del trabajo estará conformado por los salarios y sueldos, las prestaciones por desempleo, las remuneraciones en concepto de representación, las dietas y asignaciones para gastos de viaje, excepto manutención, locomoción y estancia. Estos rendimientos como indica el artículo 18 LIRPF, se computaran en toda su totalidad, salvo ciertos supuestos en los que cabe aplicar una reducción del 30%, regulados en el artículo 17.2, letra a) como son las pensiones y haberes pasivos, prestaciones percibidas por el beneficiario por parte de las mutualidades, planes de pensiones, planes de previsión social empresarial, entre otros.

Los rendimientos netos de trabajo serán el resultado de disminuir del rendimiento íntegro, el entendido como gastos deducibles, siendo estos, las cotizaciones a la Seguridad Social o mutualidades, detracciones de derechos pasivos, cotizaciones a los colegios de huérfanos, cuotas satisfechas a sindicatos y colegios profesionales, gastos de defensa jurídica, más 2.000 euros en concepto de otros gastos distintos.

Las actividades realizadas por el *influencer* recibirán la calificación de rendimientos de trabajo cuando su cuenta de la red social esté vinculada a una relación laboral, y éste, actúe conforme a las características de dicha relación laboral por cuenta ajena. Estos *influencers* podrán ser contratados por personas jurídicas que ostenten la titularidad de los medios de producción dirigiendo y ordenando a los *influencers* en su actividad, sea cual sea su red social. Toda actividad del *influencer* a la que se le atribuya este tipo de rendimiento, será ajustable en el artículo 17.2 letra d) ya que entiende como rendimiento de trabajo la “elaboración de obras literarias, artísticas o científicas, siempre que se ceda el derecho a su explotación”. A su vez, cabe destacar de esta letra d) una excepción en este mismo artículo que indica que cuando estas actividades artísticas, literarias o científicas conlleven una ordenación por cuenta propia de dichos medios de producción, con la finalidad de intervenir en la producción, así como distribuir los productos y servicios, serán calificados como rendimientos de actividades económicas.

Los rendimientos de trabajo serán calificados como tales cumpliendo una serie de requisitos<sup>51</sup>. El primero de ellos es que el *influencer* en este caso, sea titular de la obra, es decir, sea la persona que lleva a cabo la creación del contenido en sus redes sociales y por tanto disponga de la titularidad de dichos derechos. Ello es defendido en el artículo 5 del Texto Refundido de la Ley de Propiedad Intelectual<sup>52</sup>, en el que recoge que cualquier persona natural que crea cualquier obra literaria, artística o científica será considerada como la autora de la misma. Además, según establece el artículo 11 de esta Ley, no solo será entendida autora la persona creadora de obras originales, sino también cualquier persona dedicada a la traducción, adaptaciones, actualizaciones, anotaciones, extractos, y demás.

Un segundo requisito se refiere a la existencia de dicha obra literaria, artística o científica en sí, este concepto no viene desarrollado ni en la ley ni en el reglamento que desarrolla el IRPF. Según la DGT, entiende que toda obra literaria, artística o científica será cualquier “producción relativa a las ciencias, la literatura o el arte en los términos definidos por el Diccionario de la Lengua Española”.

Otro requisito importante es la cesión del derecho a su explotación, algo habitual en la relación contractual entre el propio autor -el *influencer* creador de contenido- y la plataforma en la que es conocido dicho contribuyente. Además, por último esta creación de contenidos por el *influencer* deberá ser regular y estable, aunque este requisito resulta bastante complejo verificarlo en la práctica.

Los rendimientos derivados de esta cesión de derechos, podrán ser calificados no solo como rendimientos de trabajo, sino también como actividades profesionales. Pero con carácter general, este derecho a la explotación tendrá la consideración de rendimientos de trabajo, salvo que esta actividad sea entendida como actividad profesional, en cuyo caso, todas las rentas obtenidas serán consideradas como rendimientos de actividades económicas. Respecto de las retenciones, tanto para los rendimientos de trabajo como para las actividades profesionales será aplicable un 15% conforme a lo dispuesto en el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo. Sin embargo, para

---

<sup>51</sup> TORIBIO BERNÁRDEZ, L.: “Tributación de las rentas obtenidas por los *YouTubers*: cuestiones problemáticas en torno a su calificación en el IRPF”. *VI Encuentro de Derecho Financiero y Tributario: Tendencias y retos del Derecho Financiero y Tributario (2º parte)*. Núm. 11, 2018, págs. 201-202.

<sup>52</sup> BOE, núm. 97, de 22 de abril de 1996.

estas actividades profesionales también resultara aplicable un 7% de retención para el caso de que se inicie la actividad, por lo que se aplicara durante el periodo impositivo de inicio de la actividad y en los dos periodos siguientes.<sup>53</sup>

### 3.1.3.2. RENDIMIENTOS DE ACTIVIDADES ECONÓMICAS

Las personas residentes en España que realicen actividades que provengan del trabajo personal y del capital cuyo objetivo es intervenir en la producción de los productos o servicios, así como la distribución de los mismos, quedarán sometidos a lo dispuesto en el artículo 27.1 de la LIRPF, entendiéndose tales como rendimientos de actividades económicas, recogiendo en su segundo párrafo, que tendrán la consideración de actividades económicas aquellas “actividades extractivas, fabricación, comercio o prestación de servicios, incluidas las de artesanía, agrícolas, forestales, ganaderas, pesqueras, de construcción, mineras, y el ejercicio de profesionales liberales, artísticas y deportivas”.

Para que resulte aplicable este rendimiento, será necesario la concurrencia de dos elementos.<sup>54</sup> El primero objetivo, en el cual hace referencia a la creación de los distintos medios, ya sean productivos o de carácter humano para entender que claramente la persona física está realizando la actividad por cuenta propia. Los elementos que requieren los influencers para la realización de dicha actividad serán medianamente electrónicos, como son los *smartphones*, cámaras, ordenadores, *webcam*, micrófonos, y demás elementos necesarios, para la creación, edición y producción de contenidos audiovisuales que serán publicados en las respectivas redes sociales. El segundo elemento, el subjetivo, se limita a estudiar si en dicha actividad por cuenta propia realmente concurre la finalidad de intervenir en la producción y llevar a cabo la distribución de estos productos y servicios.

Esta ordenación de medios productivos no siempre será llevada a cabo por el propio *influencer*, ya que puede ser que no ostente la titularidad del contenido creado, o

---

<sup>53</sup> Consulta Vinculante V0509-14, de Dirección General de Tributos.

<sup>54</sup> EGEA PÉREZ-CARASA, I.: “Tributación de los *influencers*: Normas tradicionales para nuevos y rentables modelos de negocio de las nuevas generaciones”... ob. cit. págs. 40-41.

que dicha ordenación sea realizada por un tercero. Esta tercera persona suele tratarse de redes multicanal, y en el cual, el *influencer* se limita a ceder el derecho de explotación de su propia imagen. En este caso, dichas redes se dedican a explotarse económicamente, por lo que se entenderán como rendimientos de capital mobiliario y no como rendimientos de actividades económicas.

Con carácter general, estas actividades realizadas por el *influencer* serán entendidas como rendimientos de actividades económicas, siendo aplicado el artículo 96 de la LIRPF en el cual todos los contribuyentes que deban tributar por este Impuesto, deberán presentar y suscribir la declaración del mismo. Conforme a este artículo en su punto segundo, último párrafo, establecerá que las personas contribuyentes de este rendimiento quedaran exentas del mismo si sus ingresos resultan estar por debajo de mil euros anuales.

Dentro de las diferentes actividades económicas, cabe desarrollar las siguientes:<sup>55</sup>

→ *Rendimientos de actividades profesionales*: son todas aquellas actividades recogidas en las secciones segunda y tercera de las Tarifas del Impuesto de Actividades Económicas como establece el artículo 95.2 letra a) del Reglamento del IRPF. Según las recogidas en su sección segunda, algunos ejemplos son: doctores y licenciados en ciencias biológicas; ingenieros agrónomos y de Montes; auxiliares y ayudantes en veterinaria; ingenieros de minas; ingenieros aeronáuticos, ingenieros navales; técnicos de iluminación; técnicos de telecomunicación; entre otros.

En su sección tercera se hará referencia a las actividades artísticas como son directores de cine y teatro; actores de cine y teatro; directores coreográficos; cantantes; jugadores y entrenadores de fútbol; entre otros más. Además en su letra b) también se consideraran rendimientos de actividades profesionales los autores o traductores de obras que provengan de la propiedad intelectual o industrial, además de los comisionistas.

→ *Rendimientos de actividades empresariales*: en la letra b) del mismo artículo 95.2 recoge que “cuando los autores o traductores editen

---

<sup>55</sup> TORIBIO BERNÁNDEZ, L.: “Tributación de las rentas obtenidas por los YouTubers: cuestiones problemáticas en torno a su calificación en el IRPF”... ob. cit. págs. 204-208.

directamente sus obras, sus rendimientos se comprenderán entre los correspondientes a las actividades empresariales”. Para el caso de los *influencers* que se limitan a crear contenido, si además se encargan de editarlo, recibirá la calificación de rendimientos de actividades empresariales; pero si la edición del contenido la realiza una tercera persona como puede ser la propia red multicanal, será entendido como rendimiento de actividades profesionales, o también puede darse el caso de que junto con la actividad que lleva a cabo dicho *influencer*, realice a su vez campañas publicitarias, promociones, *merchandising*, en cuyo caso se entenderá también como rendimiento de actividades empresariales.

→ *Rendimientos de actividades artísticas o deportivas*<sup>56</sup>: estas actividades se regulan en la sección tercera del artículo 95.2 RIRPF consideradas como un subtipo dentro de las actividades profesionales. Este tipo de actividades requieren una regulación específica, y es que el Real Decreto 1435/1985 del 1 de agosto<sup>57</sup> se basa en su regulación y establece en su artículo 1.3, que estas actividades son “todas aquellas desarrolladas directamente ante el público o destinadas a la grabación de cualquier tipo para su difusión entre el mismo, en medios como el teatro, cine, radiodifusión, televisión, plazas de toros, instalaciones deportivas, circo, salas de fiestas, discotecas y, en general, cualquier local destinado habitual o accidentalmente a espectáculos públicos o a actuaciones de tipo artísticos o de exhibición”.

El artículo 13 del Texto Refundido de la Ley del IRNR establece que las rentas obtenidas de forma directa o indirectamente de aquellas actuaciones artística o deportiva, se entenderán obtenidas en territorio español cuando las mismas se presten en dicho territorio, independientemente de su destinatario.<sup>58</sup>

---

<sup>56</sup> PÉREZ POMBO, E. (10/12/2019): Fiscalidad de los *influencers*, *instagramers*, *youtubers*, y demás hierbas... *FiscalBlog*. <https://fiscalblog.es/?p=5196> (Consultado el 3 de junio de 2022).

<sup>57</sup> BOE, núm. 194, de 14 de agosto de 1985.

<sup>58</sup> Consulta Vinculante V0003-11, de Dirección General de Tributos.

Estas actividades se caracterizan por dos elementos<sup>59</sup>: por la difusión pública y por el espectáculo en sí. Cabe mencionar de nuevo el Modelo del Convenio de la OCDE respecto a los comentarios relacionados con el artículo 17, estableciendo que aunque no pueda definirse lo que se entiende por “artista”, esta alude a actores de teatro, de cine, actores de publicidad, y otras “celebridades” ya sean de carácter político, religioso, social o incluso benéfico, sin embargo, quedaran excluidos de su ámbito de aplicación los referidos al conferenciante o al personal administrativo. Este artículo 17 viene a indicar que los artistas y deportistas que estén bajo una relación contractual en otro Estado, podrán someterse a la imposición del mismo donde se esté realizando su actividad, siendo estas de carácter empresarial o de trabajo dependiente. Además también se atribuye al deportista o artista los rendimientos derivados de su actividad con independencia de que los haya percibido una sociedad.

De estos dos elementos, la mayoría de los influencers cumplen la difusión pública ya que al ser entendidos como creadores de contenido, su objetivo es expandirlo por las redes sociales para conseguir un gran número de visualizaciones y con ello obtener sus rentas. Para el concepto del espectáculo, se debe comprobar el tipo de temática que trata el usuario de la plataforma, que suelen ser temas de moda, videojuegos, cocina, entre otros, quedando al margen, aquellos que abarquen temas políticos y similares.

### **3.1.3.2.1. CÁLCULO DEL RENDIMIENTO NETO**

Según lo dispuesto en el artículo 28.1 de LIRPF, para el cálculo del rendimiento neto de las actividades económicas se aplicaran las normas de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades<sup>60</sup> (LIS, en adelante), además de lo dispuesto en los artículos 30 y 31 de la LIRPF. Según estos preceptos, podrán emplearse tres

---

<sup>59</sup> TORIBIO BERNÁNDEZ, L., “Tributación de las rentas obtenidas por los YouTubers: cuestiones problemáticas en torno a su calificación en el IRPF”... ob. cit. págs. 208-210.

<sup>60</sup> BOE, núm. 288, de 28 de noviembre de 2014.

métodos para el cálculo del rendimiento neto: estimación directa normal, estimación directa simplificada y estimación objetiva.

### A. ESTIMACIÓN DIRECTA NORMAL

Se regula en el artículo 30 LIRPF, suponiendo que todos los ingresos y gastos producidos deben estar relacionados con la actividad realizada. Esquemáticamente el rendimiento neto será obtenido mediante la aplicación del siguiente procedimiento:



#### a. Ingresos computables

El rendimiento íntegro estará conformado por:

➤ Cualquier tipo de ingreso derivado de su actividad, ya sea dineraria o en especie<sup>61</sup>. Las rentas en especie se encuentran recogidas en el artículo 42 LIRPF y en el cual abarca toda utilización, consumo u obtención de determinados bienes o servicios de carácter gratuito, o que su valor se encuentre por debajo del precio de mercado para usos personales. Para los *influencers*, estas retribuciones en especie suelen estar relacionados con viajes, invitaciones a hoteles, restaurantes, recibir gratuitamente productos de determinadas marcas, entre otros. Sin embargo, todo ello no son considerados regalos, ya que todas estas retribuciones tienen un coste para la Agencia

<sup>61</sup> EGEA PÉREZ-CARASA I.: “Tributación de los *influencers*: Normas tradicionales para nuevos y rentables modelos de negocio de las nuevas generaciones”... ob. cit. págs. 44-45.

Tributaria, ya que lo entiende como contraprestaciones en especie a cambio de dichas prestaciones de servicio relativas a la publicidad de los productos o servicios y que por tanto, quedan sometidas al IRPF, como rendimiento de actividades económicas. Hacienda tiene en cuenta estos “regalos”<sup>62</sup> valorándolos según su precio en el mercado, es decir, todo aquello que disfrute de forma material el *influencer*, y que se entenderá como si lo hubiese ganado en dinero, por ejemplo, cualquier invitación a un hotel de lujo que suponga un coste de 3.000€ - esta cantidad es como si fuese recibida por dicho *influencer*. A esta regla cabe la excepción sobre todos aquellos productos que son enviados al *influencer* para que los mismos sean promocionados, y por ello no se entienden como pago en especie, tales como la promoción de ropa, maquillaje, productos electrónicos y más.

Si se trata de préstamos de bienes, estos tributarán de la misma forma, estos se considerarán retribuciones en especie, llegando incluso a acudir al artículo 43 LIRPF para valorar dichas rentas en especie, por ejemplo en el caso del préstamo de una vivienda, en el cual a la misma le podrá ser aplicable el 10% del valor catastral.

➤ También está incluido dentro del rendimiento neto de estas actividades, las colaboraciones que hagan los seguidores de estos *influencers* y que son consideradas como donaciones que estarán bajo el Impuesto de Sucesiones y Donaciones. Aquí los *influencers* demandan aportaciones voluntarias para que sus seguidores sostengan o mantengan el canal o cuenta de su respectiva red social. En estos ingresos que perciben, no existe una contraprestación obligada, pero son entendidos como un negocio jurídico a título lucrativo. Sin embargo, al estar sometidos a este Impuesto, estos tributarán bajo el concepto de “donación o de negocio jurídico a título gratuito e *intervivos* equiparable a aquella”<sup>63</sup>.

---

<sup>62</sup> TRECET, J (8/12/2019). Hacienda te vigila, *influencer*: esto es lo que debes saber para cumplir con el fisco. *Business Insider*. <https://www.businessinsider.es/fiscalidad-influencers-impuestos-hay-pagar-como-declararlos-538701> (Consultado el 31 de mayo de 2022).

<sup>63</sup> Consulta Vinculante V2831-13, de Dirección General de Tributos.

## **b. Gastos deducibles**

Los gastos deducibles derivan de todo aquello que suponga la dedicación de la plataforma o red social que conlleve el desarrollo de la actividad que realice el *influencer*, sin embargo, de esta deducibilidad relacionada con la actividad realizada, existen gastos que no solo se atribuyen a dicha actividad, sino que además son destinados para usos privados del *influencer*, estos son referidos a cámaras, *smartphones*, gastos por servicios para el almacenamiento de datos, y similares<sup>64</sup>.

La deducibilidad de los gastos se basa en el “principio de su correlación” con los ingresos que el mismo recibe, por lo que, cuando quede acreditado que los gastos producidos son ocasionados como consecuencia de su actividad, estos se entenderán como gastos deducibles, pero por otro lado, si no existe relación alguna entre los gastos y la actividad del *influencer*, no se consideraran fiscalmente deducibles de la actividad económica. Además estos gastos deberán cumplir una serie de requisitos para su deducción, esto será la correcta imputación temporal, y el registro en la contabilidad o en los libros-registros que debe llevar el contribuyente. En relación con el término de imputación temporal, se alude al artículo 14.1 letra b) del IRPF en el que dispone que se determinara dicha imputación conforme a lo establecido en el LIS, en el cual, los ingresos y gastos de estos hechos económicos, se imputaran en el periodo impositivo en que se produzca su devengo, independientemente de la fecha de su cobro o su pago, según el artículo 11.1 de esta Ley.<sup>65</sup>

Concretamente, para todos los *influencers* que se dediquen a la creación y publicación de videos, sea cual sea su respectiva red social, se consideraran como gastos deducibles siempre que se cumpla este “principio de correlación”, así como la imputación temporal, el registro en la contabilidad y los libros-registros.

No se entenderán como gastos deducibles los que han sido ocasionados en el ámbito particular del contribuyente, y pretenda vincular igualmente los mismos a la obtención de los ingresos que la normativa los califica como rendimientos de actividades económicas.

---

<sup>64</sup> EGEA PÉREZ-CARASA, I.: “Tributación de los *influencers*: Normas tradicionales para nuevos y rentables modelos de negocio de las nuevas generaciones”... ob. cit. págs. 46-47.

<sup>65</sup> Consulta Vinculante V0992-16, de Dirección General de Tributos.

Según dispone la DGT,<sup>66</sup> “la existencia de esa correlación es una cuestión de hecho, pues deberán comprobarse las características y circunstancias de la actividad desarrollada por el consultante a este respecto, por lo que este Centro Directivo no puede pronunciarse, siendo los órganos de gestión e inspección tributaria a quienes corresponderá la valoración de la existencia o no de la citada correlación”.

### **c. Reducciones**

Para el cálculo de la base imponible podrá ser aplicable una reducción del 30% a aquellas rentas generadas en más de dos años y para aquellas rentas obtenidas de forma notoriamente irregular en el tiempo (artículo 32 LIRPF). El artículo 25 RIRPF recoge qué supuestos serán considerados como notoriamente irregular en el tiempo, siendo exclusivamente las “subvenciones de capital para la adquisición de elementos de inmovilizado no amortizables; indemnizaciones y ayudas por cese de actividades económicas; premios literarios, artísticos o científicos que no gocen de exención en este Impuesto; y las indemnizaciones percibidas en sustitución de derechos económicos de duración indefinida”.

A su vez, cabe aplicar otras reducciones recogidas en el artículo 32 LIRPF a dichos rendimientos, siempre que se cumplan una serie de requisitos:

- Que la entrega de los bienes o la prestación de servicios sea efectuados a una única persona ya sea física o jurídica;
- Que el cómputo de los gastos no sea superior al 30% de los rendimientos íntegros declarados;
- Que cumpla durante su período impositivo todas sus obligaciones formales, así como información, control y verificación;
- Que no obtenga rendimientos de trabajo;
- Que un 70% de los ingresos estén sujetos a retención o ingreso a cuenta<sup>67</sup>.

Por otro lado, para aquellos contribuyentes que inicien su actividad económica podrá ser aplicada una reducción del 20%. Como inicio de actividad se entenderá “que

---

<sup>66</sup> Consulta Vinculante V0117-19, de Dirección General de Tributos.

<sup>67</sup> Las retenciones o ingresos a cuenta son cantidades que el pagador de la renta ya sea dineraria o en especie sustrae e ingresa en el Tesoro Público.

no se hubiera ejercido actividad económica alguna en el año anterior a la fecha de inicio de la misma, sin tener en consideración aquellas actividades en cuyo ejercicio se hubiera cesado sin haber llegado a obtener rendimientos netos positivos desde su inicio”<sup>68</sup>.

## B. ESTIMACIÓN DIRECTA SIMPLIFICADA

Este tipo de estimación regulada en los artículos 28 y siguientes del RIRPF se caracteriza por facilitar las obligaciones contables, ya que solo exige libros de ventas e ingresos, compras y gastos, y de bienes de inversión. Su fórmula de cálculo es similar a la expuesta en estimación directa simplificada, pero con algunas particularidades que se reflejan en el siguiente esquema:



Para determinar el rendimiento neto conforme a este método de estimación directa será preciso el cumplimiento de una serie de requisitos:

- Que su rendimiento neto no sea determinado conforme a la estimación objetiva;
- Que el volumen de sus ingresos no supere los 600.000 euros anuales;

<sup>68</sup> Manual Práctico de Renta 2021. Agencia Tributaria. Ministerio de Hacienda y Función Pública.

- Que no se haya producido la renuncia del contribuyente de este método de estimación directa.

Para el caso de producirse la renuncia deberá efectuarse en el mes de diciembre del año anterior al que se pretende renunciar a dicha estimación, surtiendo sus efectos durante los tres años siguientes a la renuncia. En el caso de la exclusión, este surtirá efectos desde el inicio del año inmediatamente posterior en el que se produjo esta circunstancia.

Como regla general, se aplicaran los mismos criterios anteriores, ya expuestos, que en estimación directa normal, con las siguientes particularidades:

- Se aplicaran amortizaciones en el inmovilizado material de forma lineal según la tabla de amortización aprobada por la Orden del Ministerio de Economía y Hacienda de 27 de marzo de 1998<sup>69</sup>.
- Los gastos de difícil justificación serán sustituidos por la aplicación de un porcentaje del 5% sobre el rendimiento neto cuya cuantía no haya superado los 2.000 euros anuales.
- No tendrán consideración de gastos deducibles las provisiones como el dudoso cobro, recogidas tanto de carácter general en el IS como de carácter especial para las entidades de reducida dimensión.

### **C. ESTIMACIÓN OBJETIVA**

La estimación objetiva se regula en los artículos 32 y siguientes del RIRPF. El método de estimación objetiva se aplicara a todas las actividades económicas que considere el Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas, salvo los supuestos excluidos de su aplicación o las renunciaciones que hagan los contribuyentes de dicho método. Este tipo de estimación no será aplicado cuando:

- El rendimiento neto de la actividad económica sea determinado conforme a un método de estimación directa;
- Que el volumen de sus ingresos sea superior a los 150.000 euros, excepto para el caso de actividades agrícolas, ganaderas y forestales. Para el caso de estas

---

<sup>69</sup> BOE, núm. 75, de 28 de marzo de 1998.

actividades agrícolas y ganaderas, que sus ingresos sean superiores a 250.000 euros.

Para determinar el rendimiento neto de estas actividades se deberá atender a los índices o módulos marcados por el Ministerio de Economía y Hacienda. Estos módulos son recogidos por la Orden HFP/1335/2021<sup>70</sup>, de 1 de diciembre, por el que se desarrolla para el año 2022 el método de estimación objetiva del IRPF.

El rendimiento neto de las actividades realizadas por los *influencers*, no serán determinados por este último método de estimación (objetiva), ya que no se encuentra recogida su actividad en la referida Orden Ministerial. Además, cabe destacar que muchos *influencers* obtienen ingresos superiores a 150.000 euros anuales, por lo que, no cumpliría con los requisitos establecidos para la determinación de su rendimiento neto mediante este método.

### **3.1.3.2.2. RETENCIONES A CUENTA**

Analizada la diferencia entre actividades empresariales y actividades profesionales como rendimiento de actividades económicas, se debe plantear la obligación de los *influencers* de practicar la correspondiente retención en el IRPF. El artículo 76 del RIRPF recoge que están obligados a retención o ingresar en cuenta los contribuyentes que ejercen actividades económicas, las personas físicas, jurídicas y demás entidades no residentes en el territorio español mediante establecimiento permanente, así como las personas físicas, jurídicas y demás entidades no residentes en el territorio sin mediar establecimiento permanente.

Las actividades empresariales de los rendimientos de actividades económicas no están sometidas a retención alguna, puesto que conforme al artículo 75 del RIRPF, solo estarán sujetas a retención las actividades empresariales que se recogen en el artículo 95.6.2º de este Reglamento, el cual, para determinar su rendimiento neto será mediante el método de estimación objetiva. Para el caso de las actividades profesionales, el artículo 95 de este Reglamento establece que el tipo de retención será del 15% sobre los ingresos obtenidos, y para el caso de que el contribuyente inicie su actividad profesional será

---

<sup>70</sup> BOE, núm. 288, de 2 de diciembre de 2021.

aplicado una retención del 7% en el período impositivo del inicio de la actividad y en los dos periodos impositivos siguientes, siempre y cuando no hubiese realizado ninguna actividad profesional en el año anterior.

Por lo general, la DGT entiende que las actividades que realizan los *influencers* son consideradas como actividades profesionales, y que por tanto, están sometidas a retención<sup>71</sup>. No obstante, pueden darse planteamientos contradictorios de la DGT tanto en el ámbito local como en el ámbito del IRPF y ante dicha inseguridad jurídica, lo más seguro es que las entidades pagadoras lleven a cabo la práctica de la retención de dichas actividades. Puede resultar que la propia entidad pagadora decida no realizar ninguna retención ya que puede considerar que la actividad realizada por el *influencer* es considerada empresarial y no profesional, por lo que ante esta conducta, no conllevaría ningún tipo de sanción, aunque la Administración Tributaria no estuviese de acuerdo, ya que se basa en una interpretación amplia de la norma<sup>72</sup>.

### **3.1.3.3. RENDIMIENTOS DE CAPITAL MOBILIARIO**

Los rendimientos de capital aparecen regulados en el artículo 21 LIRPF. Estos rendimientos se entenderán como “la totalidad de las utilidades o contraprestaciones, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, dinerarias o en especie, que provengan, directa o indirectamente, de elementos patrimoniales, bienes o derechos, cuya titularidad corresponda al contribuyente y no se hallen afectos a actividades económicas realizadas por este”. Por el contrario, cuando se traten de la transmisión de elementos patrimoniales serán calificados como ganancias y pérdidas patrimoniales y no como rendimiento de capital mobiliario. El artículo 25 LIRPF establece que el rendimiento íntegro del capital mobiliario serán los obtenidos por la participación de fondos propios en cualquier entidad como son dividendos, primas de asistencia a juntas y participaciones en entidades, los obtenidos por la cesión a terceros de capitales propios, rendimientos derivados de operaciones de capitalización y demás. Para la determinación de su rendimiento neto, se tendrá en cuenta los distintos gastos deducibles, que serán los gastos de administración y

---

<sup>71</sup> Consulta Vinculante V1417-20, de Dirección General de Tributos.

<sup>72</sup> EGEA PÉREZ-CARASA, I.: “Tributación de los *influencers*: Normas tradicionales para nuevos y rentables modelos de negocio de las nuevas generaciones”... ob. cit. págs. 47-51.

depósito de valores negociables; cuando estos se traten de rendimientos procedentes de asistencia técnica, arrendamiento de bienes muebles, minas, negocios o subarrendamientos, sus gastos serán los relativos a su obtención.

Dentro de la cesión del derecho a la explotación de los contenidos creados, podrá estar incluida la explotación de la propia imagen del *influencer*, es por ello que para atribuir la calificación de rendimiento de capital mobiliario, es necesario que se verifique que no se lleva a cabo ninguna organización por cuenta propia entendida como rendimientos de actividades económicas tal y como se regula en los artículos 27 y siguientes de la LIRPF<sup>73</sup>.

Estas cesiones de derecho pueden darse entre el *influencer* y redes multicanal, de tal manera, que será el *influencer* el que cederá el derecho de la explotación de su propia imagen, encargándose las mismas en dirigir, programar y editar los contenidos creados, así como explotarlas económicamente, por lo que cualquier *influencer* que mantenga este tipo de relación contractual, supondrá que los ingresos que reciba serán calificados como rendimientos de capital mobiliario<sup>74</sup>. Por tanto, según lo definido en el artículo 25.4 letra d) de la LIRPF se considerara rendimiento de capital mobiliario “los procedentes de la cesión del derecho a la explotación de la imagen o del consentimiento o autorización para su utilización, salvo que dicha cesión tenga lugar en el ámbito de una actividad económica”.

#### **3.1.3.4. GANANCIAS PATRIMONIALES**

Conforme al art. 33.1 de la LIRPF “son ganancias y pérdidas patrimoniales las variaciones en el valor del patrimonio del contribuyente que se pongan de manifiesto con ocasión de cualquier alteración en la composición de aquél, salvo que por esta ley se califiquen como rendimientos”. Todos los ingresos que reciba el *influencer* por su actividad estarán sujetas a tributación en su rendimiento económico correspondiente, salvo la excepción de este apartado, en el cual será considerada ganancia patrimonial toda

---

<sup>73</sup> TORIBIO BERNÁNDEZ, L., “Tributación de las rentas obtenidas por los YouTubers: cuestiones problemáticas en torno a su calificación en el IRPF”... ob. cit. págs. 203-204.

<sup>74</sup> EGEA PÉREZ-CARASA, I.: “Tributación de los *influencers*: Normas tradicionales para nuevos y rentables modelos de negocio de las nuevas generaciones”... ob. cit. págs.41-42.

compensación derivada de reseñas que realice el *influencer* en una página web sobre cualquier producto o servicio, participaciones en encuestas y similares, siendo las mismas de carácter circunstancial, esto es, que no sean fruto de ninguna relación laboral, ni tampoco de ningún ejercicio ya sea empresarial o profesional<sup>75</sup>.

### **3.2. IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES**

El IS es aquel impuesto de carácter directo y naturaleza personal que grava los beneficios de las sociedades y demás personas jurídicas incluso aunque carezcan de personalidad jurídica<sup>76</sup>. Su carácter directo se debe a la obtención de la renta derivada de la capacidad económica del contribuyente; y su naturaleza personal hace referencia a las circunstancias personales de cada contribuyente que deben tener en cuenta para asignar la cuantía tributaria que está obligado a satisfacer.

El IS encuentra su regulación en la Ley 27/2014, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades<sup>77</sup> y en el Real Decreto 634/2015, de 10 de julio por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades<sup>78</sup>. Su ámbito espacial abarcara el lugar donde se hubiesen producidos las rentas que quedaran sujetas a gravamen, el artículo 2.1 de esta ley establece que el IS será aplicable en todo el territorio español incluyendo el “mar territorial”, sin perjuicio de lo establecido para el caso de los territorios forales de la Comunidad Autónoma del País Vasco y de Navarra. Además de lo que dispuesto en esta ley, también se atenderá a lo establecido en los tratados y en los convenios internacionales publicados oficialmente por España formando parte del ordenamiento jurídico, según recoge el artículo 96 de la CE<sup>79</sup>, y para evitar los problemas de doble imposición con Estados extranjeros, resulta opcional la firma de Convenios de doble imposición o la implantación de medidas que traten de exenciones o deducciones concretas.

---

<sup>75</sup> Consulta Vinculante V3065-17, de la Dirección General de Tributos.

<sup>76</sup> Manual Práctico de Sociedades 2021. Agencia Tributaria. Ministerio de Hacienda y Función Pública.

<sup>77</sup> BOE, núm. 288, de 28 de noviembre de 2014.

<sup>78</sup> BOE, núm. 165, de 11 de julio de 2015.

<sup>79</sup> BOE, núm. 311, de 29 de diciembre de 1978.

Este impuesto no solo grava las entidades que tienen forma societaria, sino todas las entidades que existen, incluidas las que no tengan personalidad jurídica como son los fondos de inversión o de pensiones. En relación con las sociedades civiles, solo aquellas que tengan objeto mercantil quedaran sometidas al IS, por tanto, quedaran excluidas de este impuesto las sociedades civiles que no tengan finalidad mercantil. Existe finalidad mercantil “cuando se pretenda la realización de forma permanente, a través de una organización estable y adecuada al efecto y con ánimo de lucro”, es decir, “poner en común dinero, bienes o industria, con ánimo de partir entre sí las ganancias”.

La identidad jurídica será reconocida a toda persona, entidad, asociación o empresa con suficiente capacidad para contraer obligaciones, así como la realización de actividades que supongan asumir una plena responsabilidad jurídica frente a ellos mismos y frente a terceros.

El hecho imponible del IS<sup>80</sup> se regula en el artículo 4 de esta ley, entendido como la obtención de rentas sea cual fuere su fuente, y en el que abarca todas las rentas, tanto de negocios onerosos como gratuitos. Su base imponible determinara la capacidad económica que será gravada por este impuesto, y en el artículo 10.1 lo define como “el importe de la renta en el período de imposición minorada por la compensación de bases imponibles negativas de ejercicios anteriores”.

La base imponible puede ser determinada mediante tres métodos<sup>81</sup>:

- Estimación directa como regla general.
- Estimación objetiva. Este únicamente será aplicado para las entidades navieras.
- Estimación indirecta. Esta estimación solo será aplicable cuando la Administración Tributaria se halle en alguno de los supuestos del artículo 53 de la LGT.

Determinar la base imponible mediante la regla general de estimación directa será a través de dos fases:

---

<sup>80</sup> PLA VALL, A. y SALVADOR CIFRE, C.: *Impuesto sobre Sociedades* 12ª Edición, Tirant Lo Blanch, Valencia, 2020, págs. 30-35.

<sup>81</sup> Manual Práctico de Sociedades 2021. Agencia Tributaria. Ministerio de Hacienda y Función Pública.

1. Obtener el resultado contable de la entidad. Será la propia entidad quien calcule y determine el resultado.
2. Una vez obtenido el dato contable se deberá comparar con la LIS y realizar los ajustes fiscales oportunos. Estos ajustes que se realicen sobre los resultados, podrán ser positivos o negativos. Si resultan positivos, ello significa un aumento en los ingresos o una eliminación de gastos y con ello, aumentara el resultado contable. Si por el contrario, resulta ser negativo, supondrá una disminución del dicho resultado contable.

### **3.2.1. SUJETOS PASIVOS**

El artículo 7 de la LIS recoge que los contribuyentes serán gravados por su renta mundial, independientemente del lugar donde se hubiesen producido y de la residencia del pagador. Estos sujetos pasivos serán las personas jurídicas y demás entidades, siempre y cuando tenga su residencia en territorio español. Esta residencia será determinada mediante una serie de requisitos regulados en el artículo 8 de esta ley<sup>82</sup>:

- La entidad deberá ser constituida mediante las leyes españolas;
- El domicilio social de la entidad deberá encontrarse en territorio español. El domicilio social estará fijado en los estatutos, por lo que dependerá de la voluntad de los socios de la entidad. Existe otro concepto de domicilio, entendido como domicilio fiscal, que será determinado por la normativa tributaria, estableciendo el artículo 48 de la LGT que este domicilio para el caso de las personas jurídicas, será el comprendido como su domicilio social siempre y cuando en el mismo se encuentre centralizada su gestión administrativa y la dirección de sus negocios. Para el caso de que no pueda establecerse el lugar del domicilio fiscal “prevalecerá aquel donde radique el mayor valor del inmovilizado”<sup>83</sup>
- Su sede de dirección deberá estar en territorio español, entendido como el lugar donde radique su dirección y el control de todas sus actividades.

---

<sup>82</sup> Manual Práctico de Sociedades 2021. Agencia Tributaria. Ministerio de Hacienda y Función Pública.

<sup>83</sup> Manual Práctico de Sociedades 2021. Agencia Tributaria. Ministerio de Hacienda y Función Pública.

No será necesario que se cumplan todos los requisitos anteriores, ya que basta con que se verifique uno de ellos para considerar que la entidad estará sometida al IS en España. La Administración tributaria presume que toda entidad reside en territorio español cuando sus activos principales, bienes o derechos, se ejerciten en territorio español y que su actividad principal se desarrolle en el territorio español<sup>84</sup>.

### **3.2.2. EXENCIONES**

Cualquier persona jurídica estará sometida a este impuesto, pero no todas las entidades serán gravadas de la misma forma, ya que existen ciertas entidades que están total o parcialmente exentas de este impuesto; además, también existe un régimen especial respecto de las denominadas entidades de reducida dimensión.

El artículo 9 de la LIS establece todas aquellas entidades que estarán totalmente exentas de este impuesto, tales como el Estado, las Comunidades Autónomas, entidades locales, el Banco de España, Entidades Gestoras y Servicios Comunes de Seguridad Social, el Instituto de España, las Reales Academias Oficiales y demás entidades.

Para el caso de las entidades parcialmente exentas cabe destacar las entidades e instituciones sin ánimo de lucro cuya aplicación será la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo<sup>85</sup>. También estarán parcialmente exentas del impuesto, las entidades que no cumplen con los requisitos de esta ley, pero que el legislador establece que las mismas defienden intereses generales, como son las uniones, federaciones, confederaciones cooperativas, sindicatos de trabajadores, colegios profesionales, mutuas colaboradoras de la Seguridad Social, y demás<sup>86</sup>.

En relación con las entidades de reducida dimensión, se hace referencia a las PYMES que aparecen reguladas en los artículos 101 y siguientes de la LIS. Conforme al artículo 101.1 de esta Ley, se entenderá entidad de reducida dimensión todas aquellas cuyo importe neto en el período inmediatamente anterior resulte inferior a 10 millones de

---

<sup>84</sup> Manual Práctico de Sociedades 2021. Agencia Tributaria. Ministerio de Hacienda y Función Pública.

<sup>85</sup> BOE, núm. 307, de 24 de diciembre de 2002.

<sup>86</sup> Manual Práctico de Sociedades 2021. Agencia Tributaria. Ministerio de Hacienda y Función Pública.

euros. Aunque posteriormente estas entidades superen estos ingresos, podrán seguir gozando de este régimen especial en los tres años siguientes, siempre que en los tres años inmediatamente anteriores hubiese sido considerado como este tipo de entidad de reducida dimensión.

### **3.2.3. TIPO DE GRAVAMEN Y CUOTA TRIBUTARIA**

Para finalizar, cabe mencionar el artículo 29 de la LIS, en el cual establece un gravamen general y otro especial para determinados contribuyentes. Desde el año 2016 el tipo general de gravamen será del 25%<sup>87</sup>. Para el caso de las sociedades creadas por un *influencer* será aplicable este tipo general si resulta conexa a la actividad realizada por este, es decir, que no se trate de una sociedad en la que sea necesario aplicar el tipo especial de gravamen.

El cálculo de la cuota tributaria se realizará aplicando el tipo de gravamen sobre la base imponible, que, con carácter general y, a salvo de los posibles ajustes que pueda ser necesario realizar, coincidirá con el resultado contable de la entidad.

### **3.2.4. PERÍODO IMPOSITIVO Y DEVENGO**

El período impositivo alude al período de tiempo que se utilizara para gravar la renta de estas entidades. Como regla general ese período de tiempo será de 12 meses, desde el 1 de enero hasta el 31 de diciembre, sin embargo, pueden existir entidades que aunque su tiempo no coincida con el año natural, estos no exceden de los 12 meses si su actividad es realizada, por ejemplo desde el mes de junio al mes de junio del año posterior.

El artículo 27.3 de la LIS recoge que su devengo nacerá el último día del período impositivo, y con ello, los contribuyentes tendrán la obligación de presentar su declaración por este impuesto en la fecha y forma que establezca el Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas. Como recoge el artículo 124 LIS establece que dicha declaración deberá ser presentada en un plazo de 25 días naturales siguientes a los 6 meses posteriores a la finalización del período impositivo. Para el caso de que el

---

<sup>87</sup> Manual Práctico de Sociedades 2021. Agencia Tributaria. Ministerio de Hacienda y Función Pública.

Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas no indique la forma de presentar dicha declaración, esta deberá presentarse en un plazo de 25 días naturales siguientes a la fecha de entrada en vigor de la normativa que establezca la forma en la que deberá presentarse la misma.

Todas las entidades exentas mencionadas en el artículo 9 de la LIS no tendrán la obligación de declarar. Y para el caso de las entidades que resultan parcialmente exentas tampoco tendrán obligación de presentar declaración cuando sus ingresos no superen los 75.000 euros anuales; o que las rentas no exentas obtenidas no superen los 2.000 euros y estén sujetas a retención.

### **3.2.5. APLICACIÓN DEL IS A LOS *INFLUENCERS***

Expuestos los caracteres del IS que inciden especialmente en las entidades que pueden constituir sus *influencers* para canalizar sus rentas, su aplicación práctica genera el gravamen no solo en este impuesto, también en el IRPF, tal y como se refleja en el siguiente ejemplo. Imaginemos un *influencer* X, que constituye la sociedad X. S.A., que es la que percibe las rentas que le pagan las distintas empresas que publicita. La sociedad X.S.A. ha obtenido un resultado contable de 1.000.000 de euros, sobre el que no hay que realizar ajustes fiscales. Aplicando el tipo del 25%, la sociedad deberá tributar, en concepto de IS, 250.000 euros ( $1.000.0000 \times 25\%$ ).

Sin embargo, no se puede olvidar que el *influencer* X, como persona física, debe obtener rendimientos de la sociedad. Estas rentas las puede obtener a través de diferentes modos:

- Si el *influencer* se considera trabajador de la sociedad X. S.A., percibirá un salario que deberá tributar como renta del trabajo en el IRPF.
- Si el *influencer* cobra dividendos como accionista de la sociedad X S.A., deberá declarar estos importes como rendimientos del capital mobiliario en su declaración de IRPF.

Es por ello que en la constitución de estas entidades, que en ocasiones se configuran como un mecanismo para disminuir la tributación, habrá que tener también en cuenta la doble tributación que se produce al trasladar las rentas obtenidas por la sociedad a los *influencers*.

### 3.3. IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE NO RESIDENTES

Para finalizar el tratamiento de la fiscalidad de los influencers en la imposición directa, es necesario hacer referencia al IRNR, pues en este impuesto serán gravados aquellos contribuyentes que, aunque no residan en España, obtengan rentas en territorio español<sup>88</sup>.

La regulación de este impuesto se encuentra en el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes<sup>89</sup> (LIRNR, en adelante).

El hecho imponible de este impuesto, según el artículo 12 de la LIRNR, es la obtención de rentas, dinerarias o en especie, en territorio español, por los contribuyentes en este impuesto, que serán tanto las personas físicas como las entidades no residentes en territorio español.

El artículo 13 de la LIRNR recoge las diferentes categorías de rentas que serán gravadas en este impuesto al entenderse obtenidas en territorio español, de entre las que destacamos las siguientes, por su incidencia en la actividad desarrollada por los *influencers*:

- Las rentas de actividades o explotaciones económicas realizadas mediante establecimiento permanente situado en territorio español.
- Los rendimientos del trabajo, cuando deriven, directa o indirectamente, de una actividad personal desarrollada en territorio español.
- Las retribuciones de los administradores y miembros de los consejos de administración, de las juntas que hagan sus veces o de órganos representativos de una entidad residente en territorio español.
- Los siguientes rendimientos de capital mobiliario:

---

<sup>88</sup> CALVO VÉRGEZ, J.: “La delimitación de la condición de contribuyente en el IRNR”, en CALVO VÉRGEZ J. (Dir.): *El impuesto sobre la Renta de No Residentes*, 1ª Edición, Tirant Lo Blanch, Valencia, 2017, pág. 31-48.

<sup>89</sup> BOE núm. 62 de 12 de marzo de 2004.

- Los dividendos y otros rendimientos derivados de la participación en los fondos propios de entidades residentes en España.
- Los intereses y otros rendimientos obtenidos por la cesión a terceros de capitales propios satisfechos por personas o entidades residentes en territorio español, o por establecimientos permanentes situados en éste, o que retribuyan prestaciones de capital utilizadas en territorio español.
- Los cánones o regalías satisfechos por personas o entidades residentes en territorio español o por establecimientos permanentes situados en éste, o que se utilicen en territorio español. Tienen la consideración de cánones o regalías las cantidades de cualquier clase pagadas por el uso, o la concesión de uso de:
  - Derechos sobre obras literarias, artísticas o científicas, incluidas las películas cinematográficas.
  - Patentes, marcas de fábrica o de comercio, dibujos o modelos, planos, fórmulas o procedimientos secretos.
  - Derechos sobre programas informáticos.
  - Informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas.
  - Derechos personales susceptibles de cesión, tales como los derechos de imagen.
  - Equipos industriales, comerciales o científicos.
  - Cualquier derecho similar a los anteriores.
- Los rendimientos derivados, directa o indirectamente, de bienes inmuebles situados en territorio español o de derechos relativos a éstos.
- Las rentas imputadas a los contribuyentes personas físicas titulares de bienes inmuebles urbanos situados en territorio español no afectos a actividades económicas.

- Las ganancias patrimoniales:

- Cuando se deriven de valores emitidos por personas o entidades residentes en territorio español.
- Cuando se deriven de otros bienes muebles, distintos de los valores, situados en territorio español o de derechos que deban cumplirse o se ejerciten en territorio español.
- Cuando procedan, directa o indirectamente, de bienes inmuebles situados en territorio español o de derechos relativos a éstos.

En cuanto al tipo de gravamen aplicable el artículo 25 de la LIRNR, establece un tipo general del 24%. No obstante, se establecen los algunos tipos especiales, de entre los que destacamos el del 19%, pues se aplicará a algunos de los rendimientos que pueden obtener los *influencers*, como los siguientes:

- Cuando se trate de contribuyentes residentes en otro Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo con el que exista un efectivo intercambio de información tributaria.
- Los dividendos y otros rendimientos derivados de la participación en los fondos propios de una entidad.
- Los intereses y otros rendimientos obtenidos por la cesión a terceros de capitales propios.
- Las ganancias patrimoniales que se pongan de manifiesto con ocasión de transmisiones de elementos patrimoniales.

De esta forma, aunque un *influencer* cambie su residencia fuera del territorio español, si continúa obteniendo rentas dentro de España, ya sean rentas de trabajo o rentas de actividades económicas, deberá declarar tales importes en su autoliquidación del IRNR, al igual que si lo que cambia es el domicilio social de una entidad sujeta al IS en España, pues el IRNR grava tanto a personas físicas como jurídica. Así, se concluye que el cambio de residencia no supone la total falta de obligación para estos influencers de tributar en España, pues si siguen obteniendo rentas en nuestro país serán gravados en este impuesto.

## CONCLUSIONES

Del estudio efectuado anteriormente sobre la fiscalidad de los ingresos obtenidos por los *influencers*, cabe extraer las siguientes conclusiones.

### **Primera. El *influencer* como perceptor de renta sometida a gravamen.**

La creación de los nuevos medios de comunicación permite que cualquier persona pueda crear y publicar contenido, y que, atendiendo a su audiencia o al número de seguidores supone la aparición de la conocida figura, *influencer*. Gracias a ese gran número de seguidores, a esta nueva figura se le atribuye la facultad de poder influenciar sobre su público, especialmente sobre su decisión de consumir cualquier producto o servicio.

Estos *influencers*, que tienen una gran audiencia, atraen a grandes empresas que demandan su colaboración, de tal manera, que estos últimos, deciden contactar con este tipo de personas para que promocionen sus productos o servicios mediante sus publicaciones, a cambio de una retribución. La monetización o retribución que perciben a través de este tipo de actividades varía en función del número de seguidores que tengan, y del tipo de plataforma entre las que destaca Instagram y YouTube. La percepción de estas rentas hace que surja la cuestión de cómo deben ser gravadas.

### **Segunda. El gravamen de las rentas obtenidas por los *influencers* en la imposición directa.**

Estudiando particularmente los impuestos directos que configuran el sistema tributario español, se concluye que el gravamen a las rentas obtenidas por los *influencers* dependerá de la personalidad jurídica que adopten y de su residencia nacional o extranjera, pudiendo ser gravados en función de estos criterios en los siguientes impuestos:

- El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas: gravará a personas físicas residentes en España-
- El Impuesto sobre Sociedades: gravará a personas jurídicas y otras entidades residentes en España.

- El Impuesto sobre la Renta de no Residentes: gravará a personas físicas y jurídicas residentes en el extranjero que obtengan rentas en España.

### **Tercera. La problemática residencia fiscal de los *influencers***

Por lo que se refiere al IRPF, uno de los principales problemas que se plantean es en relación con la residencia fiscal, ya que muchos *influencers* deciden trasladar su residencia fuera de España a paraísos fiscales a territorios de baja tributación.

Para resolver estos problemas habrá que acudir al concepto de residencia fiscal determinado por el artículo 9 de la LIRPF, que establece diferentes criterios: residencia, intereses vitales y familiares. Por ello, que una persona sea considerada residente en España no solo dependerá de su estancia en el territorio nacional durante más 183 días, sino que también habrá que considerar los restantes criterios. De esta forma, aunque un *influencer* cambie su residencia a otro país, si continúa teniendo en España sus intereses económicos o familiares podrá seguir siendo considerando residente en nuestro país y, con ello, contribuyente del IRPF.

Por otro lado, en relación a la residencia, es necesario distinguir entre paraísos fiscales y territorios de baja tributación, ya que en los paraísos fiscales se aplican reglas más rígidas en cuanto al cambio de residencia que para los territorios de baja tributación.

### **Cuarta. La clasificación de las rentas obtenidas por el *influencer* en el IRPF.**

Atendiendo a las distintas categorías que recoge la LIRPF, las rentas obtenidas por los *influencers*, se encuadran, esencialmente, en alguna de las siguientes:

- Si el *influencer* trabaja por cuenta ajena obtendrá rentas del trabajo de la empresa con la que colabore.
- Si trabaja por cuenta propia, como autónomo obtendrá rendimientos de actividades económicas. En este caso, el *influencer* solo podrá aplicar el método de estimación directa normal y el método de estimación directa simplificada, pero no el método de estimación objetiva.

Es por ello que se concluye que el elemento que determina el tipo de rendimientos que obtienen los *influencers* es la relación jurídica que mantengan con la empresa que les

paga por promocionar sus productos o servicios. En cuanto a la incidencia fiscal de optar por una u otra opción, puede ser más interesante que el *influencer* trabaje como autónomo, pues en ese caso podrá deducir los gastos relacionados con su actividad.

No obstante, también podrán obtener rendimientos de capital mobiliario o de ganancias patrimoniales en algunos casos, pero de carácter excepcional.

#### **Quinta. La actividad del *influencer* a través de una persona jurídica**

Los *influencers* también podrán desarrollar su actividad a través de una sociedad, que tributará en el IS. A diferencia del IRPF, en el IS las rentas no se califican atendiendo a su origen, sino que a lo habrá que atender es al resultado contable de la empresa que haya constituido ese *influencer*. El tipo impositivo que se aplicará en este caso será el general, del 25%. No obstante, en este caso hay que considerar que las rentas que perciba el *influencer*, como persona física, de la sociedad, deberán tributar en el IRPF.

#### **Quinto. La tributación de los *influencers* no residentes.**

El *influencer* que cambie de residencia, como persona física, o que cambie el domicilio social de las entidades que constituya, no pierde totalmente su obligación de tributar en España, pues si sigue obteniendo rendimientos en nuestro país, podrá seguir siendo gravado en el IRNR.

#### **Sexto. Conclusión final.**

Aunque la tributación de los *influencers*, especialmente en la imposición directa, es una cuestión problemática, por ser novedosa y poco estudiada, de la investigación realizada se concluye que con la actual regulación, las rentas que obtienen estas personas o las entidades que constituyen ya pueden ser perfectamente gravadas, pues encajan en las categorías tributarias vigentes tanto en el IRPF, como en el IS y en el IRNR. Es por ello que entendemos que en este caso no se requiere de una modificación legal para ajustar estos tributos a esta nueva realidad, sino que simplemente es necesaria una interpretación adecuada de los preceptos establecidos en las distintas leyes reguladoras de los impuestos mencionados, que permita su aplicación a estos supuestos.

## BIBLIOGRAFÍA

BÁEZ MORENO A. (3/02/2021): “Youtubers y Tributación Internacional... ¿Hablamos de Derecho? *Taxlandia*. <https://www.politicafiscal.es/cartas-a-taxlandia/youtubers-y-tributacion-internacional-hablamos-de-derecho>.

CALVO VÉRGEZ, J.: “La delimitación de la condición de contribuyente en el IRNR”, en CALVO VÉRGEZ J. (Dir.): *El impuesto sobre la Renta de No Residentes*, 1º Edición, Tirant Lo Blanch, Valencia, 2017.

CARDONA L. (9/03/2021): Cómo hacer crecer tu cuenta, monetizar y ganar dinero con Instagram 2021. *Cyberclick*. <https://www.cyberclick.es/numerical-blog/como-hacer-crecer-y-monetizar-tu-cuenta-de-instagram-en-7-pasos>.

CERVERA TORREJÓN, F. y MAGRANER MORENO, F. J.: *El impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de 2010*, 9º Edición, Tirant Lo Blanch, Valencia, 2010.

CUBERO TRUYO A., TORIBIO BERNÁRDEZ L.: “Reflexiones críticas sobre la regulación actual del concepto de residencia fiscal de las personas físicas”, en, CUBERO TRUYO A. (Dir.), MASBERNAT P. (Coord.): *Tributación Internacional. Fiscalidad en las inversiones transfronterizas*, 1ª ed., Aranzadi, 2020.

DACOSTA LÓPEZ K. (18/07/2021): “Fiscalidad de los creadores de contenido digital: influencers, youtubers, streamers...” *Iberley*. <https://www.iberley.es/revista/fiscalidad-creadores-contenido-digital-influencers-youtubers-streamers-552>.

DE LA FUENTE ALONSO B.: “La noción de residencia fiscal en la doctrina de los Tribunales. Residencia de las personas físicas”, *Cuadernos de Formación* Vol. 27/2021.

EGEA PÉREZ-CARASA I.: “Tributación de los *influencers*: Normas tradicionales para nuevos y rentables modelos de negocio de las nuevas generaciones”. *Cuadernos de Derecho y Comercio* enero-junio 2021, núm. 75.

GALAPERO FLORES R.: “La residencia fiscal como criterio determinante para la sujeción a los tributos. Estudio de la relevancia de la residencia fiscal en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones”, *Revista jurídica de la Comunidad de Madrid* ISSN 1139-8817, nº 2019.

GARCÍA NOVOA C. (21/01/2021): La tributación de los *YouTubers*. Nuevas profesiones en viejos odres fiscales. *Taxlandia*. <https://www.politicafiscal.es/equipo/cesar-garcia-novoa/la-tributacion-de-los-youtubers-nuevas-profesiones-en-viejos-odres-fiscales>.

HERMOSÍN ÁLVAREZ M.: “Restricciones a los cambios de residencia habitual de las personas físicas para lograr una menor tributación efectiva”. *Revista Quincena Fiscal* núm. 21/2016, BIB 2016/85650, Editorial Aranzadi.

IAB Spain: *Libro Blanco sobre el Marketing de influencers*, noviembre de 2019.

Libro Blanco sobre la Reforma Tributaria. Madrid, 2022.

LÓPEZ, B. (05/05/2022): Cómo ganar dinero en YouTube –Las 7 mejores fórmulas. *Ciudadano 2.0*. <https://www.ciudadano2cero.com/como-ganar-dinero-en-youtube/>.

Manual Práctico de Renta de 2021. Agencia Tributaria. Ministerio de Hacienda y Función Pública.

Manual Práctico de Sociedades 2021. Agencia Tributaria. Ministerio de Hacienda y Función Pública.

MARTOS GARCÍA, J.: “Paraísos fiscales en el ordenamiento español (1991-2021)”, en LÓPEZ MARTÍNEZ J. y PÉREZ LARA J. (Dir.): *Jurisdicciones no cooperativas y Paraísos fiscales*, 1º Edición, Tirant Lo Blanch, Valencia, 2022.

MILLA IBÁÑEZ, J .J.: “La residencia como criterio de sujeción al IRPF y al *income tax* y *capital gains tax*; estudio comparado: España y Reino Unido” en LÓPEZ MARTÍNEZ J y PÉREZ LARA J. (Dir.): *La residencia de las personas físicas en la tributación de la renta*, 1º Edición, Tirant Lo Blanch, Valencia, 2019.

PÉREZ POMBO E. (10/12/2019): Fiscalidad de los *influencers*, *instagramers*, *youtubers*, y demás hierbas... *FiscalBlog*. <https://fiscalblog.es/?p=5196>.

PLA VALL, A. y SALVADOR CIFRE, C.: *Impuesto sobre Sociedades* 12º Edición, Tirant Lo Blanch, Valencia, 2020.

TORIBIO BERNÁRDEZ L.: “¿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*”. *Tributos asistemáticos del ordenamiento vigente*, Madrid. Tirant Lo Blanch. 2018. ISBN 978-84-9190-459-5.

TORIBIO BERNÁRDEZ L.: La fiscalidad de los ingresos que surgen por el uso de redes sociales y páginas web gratuitas (en un contexto de revisión de los impuestos sobre las grandes empresas de la economía digital). *Carta Tributaria. Revista de Opinión*, Nº 52, de 1 de jul. de 2019, Editorial Wolters kluwer.

TORIBIO BERNÁRDEZ, L.: “Tributación de las rentas obtenidas por los *YouTubers*: cuestiones problemáticas en torno a su calificación en el IRPF”. *VI Encuentro de Derecho Financiero y Tributario: Tendencias y retos del Derecho Financiero y Tributario (2º parte)*. Núm. 11, 2018.

TRECET, J (8/12/2019). Hacienda te vigila, *influencer*: esto es lo que debes saber para cumplir con el fisco. *Business Insider*. <https://www.businessinsider.es/fiscalidad-influencers-impuestos-hay-pagar-como-declararlos-538701>.

VIANA BARRAL, V. y MONTOYA ESTEBAN, D.: “La residencia de las personas físicas en la legislación interna”, *Residencia Fiscal y otros aspectos conflictivos. La armonización de la imposición directa*, 1º Edición, Thomson Reuters Aranzadi, 2013.

VILLALBA R. (08/12/2019): Impuestos youtuber e instagram. *Asepyme*. [https://asepyme.com/cuales-son-los-impuestos-de-un-youtuber-o-un-instagramer/#Tributacion\\_Youtuber\\_o\\_Instagramer](https://asepyme.com/cuales-son-los-impuestos-de-un-youtuber-o-un-instagramer/#Tributacion_Youtuber_o_Instagramer).