

Tributación de las rentas obtenidas por los “YouTubers”: cuestiones problemáticas en torno a su calificación en el IRPF

LUIS TORIBIO BERNÁRDEZ

Personal Investigador en Formación del Departamento de Derecho Financiero y Tributario.
Universidad de Sevilla

1. Introducción. 2. La profesión de *YouTuber* y sus diferentes fuentes de ingresos. 3. La calificación de los ingresos obtenidos por los *YouTubers* en la Ley del IRPF. 3.1. Rendimientos del trabajo. 3.2. Rendimientos del capital mobiliario. 3.3. Rendimientos de actividades económicas. 3.3.1. Rendimientos de actividades profesionales. 3.3.2. Rendimientos de actividades empresariales. 3.3.3. Rendimientos de actividades artísticas o deportivas. 4. Conclusiones. Bibliografía.

RESUMEN. Con la llegada de la llamada “era digital” comenzamos a observar la aparición de nuevas y variopintas profesiones que, tras el avance exponencial de aquella, han quedado consolidadas de manera definitiva. Se trata de profesiones que, a diferencia de las tradicionales, únicamente encuentran su significado a partir de los medios digitales y de los nuevos canales de comunicación. Entre ellas, una de las que ha experimentado un mayor crecimiento en los últimos años es la profesión de *YouTuber*.

La aparición casi repentina de estas nuevas figuras profesionales plantea importantes interrogantes desde el punto de vista tributario, toda vez que en nuestra normativa actual siguen teniendo un claro protagonismo las categorías tributarias tradicionales. Así, centrándonos en la imposición directa, nos encontramos con un primer y principal problema de calificación, debido a que, en la Ley del IRPF vigente, las rentas obtenidas por estos sujetos pueden llegar a incluirse hasta en tres tipos de rendimientos diferentes: rendimientos del trabajo, de actividades económicas y del capital mobiliario. De este primer conflicto de calificación se derivan otros problemas no menos importantes, como son la localización de las rentas en el territorio de las distintas jurisdicciones fiscales y su correcta cuantificación.

En este trabajo analizamos los factores que resultan decisivos a la hora de calificar en el IRPF los rendimientos que obtienen los *YouTubers*, poniendo especial interés en aquellos supuestos que pueden dar lugar a una mayor conflictividad en la práctica.

ABSTRACT. With the arrival of the ‘digital age’, we began to observe the emergence of new and varied professions that, after the exponential growth of that one, have been definitely consolidated. These professions, unlike the traditional ones, only find their purport in connection with digital media and new communications channels. Among them, one of the professions with a further growth in the last years are the YouTubers.

The sudden emergence of these new professional roles raises important questions from a tax point of view, given that traditional tax categories are still having a clear prominence in our current legislation. Focusing in direct taxation, we can observe a first problem when we try to qualify the varying YouTuber’s incomes, since these ones could be included in three different categories: employment incomes, movable capital gains and incomes from business activities. This work will analyses key factors to qualify properly their earnings, with particular attention to those cases which can generate larger conflicts in practice.

1. INTRODUCCIÓN

Entre los efectos propios de toda “revolución” económica o industrial encontramos la proliferación de nuevos medios de producción, la transformación de los canales de venta y modelos de negocio y la aparición de nuevas formas de organización del trabajo. Sucedió en el Neolítico con la aparición de la agricultura, posteriormente, a mediados del siglo XVIII, con la denominada “primera revolución industrial” y también a finales del siglo XIX, cuando las innovaciones técnicas, las nuevas fuentes de energía y los nuevos medios de transporte y de comunicación desembocaron en la segunda revolución industrial.

Ahora, con Internet como absoluto protagonista entre los canales de comunicación y tras el desarrollo que han venido experimentando las energías renovables, ya hay autores que defienden que nos encontramos ante la tercera revolución industrial, una revolución que, al igual que las precedentes, está transformando el modelo económico y social de nuestra era, la llamada ‘era digital’. Para estos autores, las posibilidades que ofrece la nueva tecnología de la comunicación basada en Internet son ilimitadas y el potencial real de esta tercera revolución aún se desconoce.

Una de las claves para entender el éxito de Internet es que permite la comunicación al instante entre millones de personas. Es precisamente de esa potencial conectividad de la que se han servido multitud de operadores e individuos para crear nuevos modelos de negocios. Estos modelos recurren a la visibilidad de los contenidos digitales en la red para generar ingresos que provienen bien del propio consumidor que está interesado en acceder el contenido y paga un precio por ello, bien de terceros (marcas comerciales, *data brokers*, etc.) que buscan aprovechar esa visibilidad para explotar sus propios intereses.

Uno de estos novedosos modelos de negocio es YouTube¹, sitio web creado en el año 2005 donde los usuarios comparten videos y que, en la actualidad, cuenta con más de “mil millones de usuarios (casi un tercio de todas las personas conectadas a Internet) y cada día, estos usuarios miran mil millones de horas de videos, lo que genera miles de millones de vistas”².

Desde el año 2007, YouTube retribuye a aquellos usuarios que obtienen un número destacado de visitas en sus videos, lo que ha provocado que cada vez sean más los sujetos que se dedican de manera habitual y personal a crear sus propias producciones audiovisuales y a compartirlas en la red con la finalidad de obtener ingresos por la monetización de sus visualizaciones. En estos supuestos, al menos desde un punto de vista puramente semántico³, podemos afirmar que nos encontramos ante una nueva profesión u oficio, puesto que, en definitiva, se trata de sujetos que realizan una actividad de manera más o menos regular con la intención de recibir una retribución que les permita vivir de ello.

¹ Para más información véase LARRAÑAGA RUBIO, J., y RUIZ MOLINA, A. (2009).

² Fuente: Estadísticas para la prensa de la propia web de YouTube. Se puede consultar en <https://www.youtube.com/intl/es-419/yt/about/press/>.

³ Según el Diccionario de la Real Academia Española la definición de profesión es “empleo, facultad u oficio que alguien ejerce y por el que percibe una retribución”.

Es cierto, no obstante, que la calificación jurídica que debemos otorgar a esta actividad dependerá, por un lado, del ámbito del Derecho en el que nos movamos⁴ y, por otro, de las circunstancias particulares que concurran en cada supuesto.

Además, al tratarse de una actividad tan reciente, aún no existen normas en nuestro ordenamiento jurídico que la regulen de una manera específica, o al menos aproximada, por lo que, para analizar su régimen jurídico, debemos acudir a las normas generales, a los conceptos convencionales y a las categorías jurídicas tradicionales.

2. LA PROFESIÓN DE YOUTUBER Y SUS DIFERENTES FUENTES DE INGRESOS

Como ya hemos adelantado, denominamos *YouTuber*⁵ a todos aquellos usuarios que se dedican a la creación de contenidos audiovisuales para compartirlos en el sitio web YouTube obteniendo por ello determinados ingresos. Estos creadores de contenidos pueden ser tanto personas jurídicas como personas físicas, si bien nuestro trabajo se centrará en estos últimos, entendiendo que son los que pueden resultar más conflictivos en la práctica tributaria.

Son, por tanto, las personas físicas que se dedican de manera personal y directa a la creación y explotación de contenidos audiovisuales en la red las que merecen una mayor atención por nuestra parte y de ahí que debemos comenzar exponiendo el funcionamiento básico de este nuevo modelo de negocio⁶.

Estos sujetos, por lo general, aprovechan sus conocimientos especializados sobre una materia determinada para crear contenidos relacionados con la misma. No obstante, también existen *YouTubers* con canales más generalistas, que no se especializan en una materia concreta y cuyos contenidos versan sobre temas diversos. En cualquier caso, cada *YouTuber* trata de explotar su marca personal por medio de uno o varios canales dentro de la plataforma a través de los cuales el resto de usuarios puede acceder de manera gratuita⁷ a sus videos tantas veces como desee.

⁴ Como es bien sabido, los requisitos para que un determinado individuo reciba la calificación legal de profesional (o empresario) varían en función del área jurídica en la que nos situemos, pues no existe un concepto jurídico unívoco, sino que encontraremos diferentes definiciones en función de si nos situamos en el ámbito civil, laboral, mercantil, o tributario.

⁵ Aunque en este trabajo nos estemos refiriendo de manera exclusiva a los *YouTubers*, sus conclusiones resultan también predicables de otros sujetos que, si bien no operan en esta plataforma, realizan una actividad similar a aquellos, obteniendo ingresos por la explotación mediática de su imagen en la red. A estos sujetos se les conoce, de una manera más genérica, como *influencers* (término inglés que sería el equivalente a “influyentes” en castellano).

⁶ Tal y como expone BERZOSA (2017): “Los YouTubersse han hecho populares en los últimos años con la mirada puesta de manera recurrente en el negocio que hay detrás. Tanto es así que hasta la revista Forbes les dedica una clasificación de los mejor pagados, en un negocio que mueve millones de euros, pero también hay otros rankings, como el de la revista Time de los líderes de la próxima generación de 2016, incluyendo al español El Rubius, con un enfoque quizá más interesante, el del talento.” Puede accederse al *ranking* de los *YouTubers* mejor pagados en el año 2017 en el enlace: <http://forbes.es/listas/36888/las-estrellas-youtube-mejor-pagadas-2017>.

⁷ El servicio básico de YouTube es absolutamente gratuito para todos los usuarios. No obstante, desde el año 2014 en varios países se ha habilitado un sistema de suscripción a través del cual los usuarios pueden acceder a funciones adicionales a cambio de una tarifa mensual.

El *YouTuber*, como creador original del contenido, es el titular de los derechos de autor de sus propias producciones y, al compartirlas a través de su canal, cede dichos derechos a YouTube, que pasa a estar facultado para explotarlos económicamente.

No obstante, el simple hecho de compartir sus videos a través de YouTube no es suficiente para que un individuo obtenga ingresos por ello. Además, será necesario que ambas partes suscriban un contrato, dentro del denominado “Programa para Partners de YouTube”, a través del cual se regulan los términos y condiciones legales de la relación entre el usuario y YouTube.

En el seno de dicha relación contractual con la plataforma, los *YouTubers* que comparten sus creaciones audiovisuales en el sitio web obtienen ingresos por dos vías principales:

- Por un lado, a través de la denominada monetización, el usuario autoriza la inserción de anuncios publicitarios en sus videos recibiendo por ello una cuantía que varía en función de las visualizaciones que cada video obtenga.
- De otro lado, por medio del sistema de suscripción de pago (denominado “YouTube red”), pues un porcentaje de los ingresos procedentes de las tarifas de suscripción se distribuye entre los creadores atendiendo al número de visualizaciones que sus contenidos reciben.

Los *YouTubers*, a su vez, cuentan con la opción de afiliarse a las llamadas redes multicanal, entidades especializadas en la producción audiovisual que prestan asistencia técnica a sus afiliados en diversos ámbitos como el desarrollo de la audiencia, la creación y edición de contenidos, la gestión de derechos digitales y la monetización y ventas. Son, por tanto, proveedores externos a YouTube que pueden actuar como agencias de representación y que prestan sus servicios a cambio de una comisión consistente, por lo general, en un porcentaje de los ingresos obtenidos por el *YouTuber*.

Junto con los ingresos que derivan directamente de la publicación y visualización de sus videos en la plataforma, la segunda fuente de ingresos más destacada para los *YouTubers* proviene de la suscripción de contratos publicitarios con marcas comerciales. Estos sujetos, a medida que crece su popularidad e impacto mediático, comienzan a resultar atractivos para las marcas, que les ofrecen acuerdos comerciales que suelen consistir en la promoción de productos, la asistencia a eventos, la cesión del derecho a explotar la imagen del *YouTuber*, etc.

De cualquier modo, sería un error pensar que la retribución de los *YouTubers* se agota en estas dos fuentes de ingresos, puesto que las múltiples vías de negocio y de colaboración comercial que el entorno digital ofrece en la actualidad permite a estos sujetos obtener rendimientos y recursos de las más diversas fuentes, unas más convencionales, como puede ser el *merchandising* o la participación en seminarios, charlas o encuentros, y otros más novedosos, como el micromecenazgo⁸.

Si unimos esta compleja casuística al carácter tan reciente de esta nueva profesión obtenemos como resultado un alto grado de incertidumbre a la hora de aplicar la normativa tributaria vigente, pues se trata de una normativa que aún no ha tenido tiempo de reaccionar y adaptarse a estas nuevas realidades sociales y económicas.

⁸ También conocido como financiación colectiva o, en inglés, ‘*crowdfunding*’.

Así pues, desde el punto de vista de la imposición directa, con la actual Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante, LIRPF) nos encontramos ante un importante reto interpretativo al tratar de calificar jurídicamente los diferentes ingresos que hemos venido mencionando.

3. LA CALIFICACIÓN DE LOS INGRESOS OBTENIDOS POR LOS YOUTUBERS EN LA LEY DEL IRPF

Como bien es sabido, el artículo 6 de la LIRPF define su hecho imponible como “la obtención de renta por el contribuyente”, de tal suerte que aquellas personas físicas que tengan su residencia fiscal en territorio español quedarán sometidas a tributación en el IRPF por todas las rentas que perciban, cualquiera que sea su clase y con independencia del lugar en el que se obtengan.

Lo primero que debemos hacer para determinar la renta gravable de cada contribuyente es proceder a la correcta calificación de sus ingresos, o lo que es lo mismo, definir la categoría de renta que resulta aplicable en cada caso: rendimiento del trabajo, rendimiento del capital, rendimiento de actividades económicas, ganancias patrimoniales o imputaciones de renta. Solo entonces habremos podido identificar qué preceptos resultan de aplicación y, a partir de su contenido, cuantificar la renta sometida a gravamen.

Esta primera fase de calificación de las rentas puede llegar a ser especialmente compleja si tenemos en cuenta que la inclusión en una u otra categoría normalmente va a depender de diversos elementos que pueden ser tanto objetivos (actividad desarrollada por el contribuyente, tipo de bien o derecho que es objeto de cesión, relación existente entre el contribuyente y su pagador, etc.), como subjetivos (titularidad de los derechos cedidos, condición jurídica en la que actúa el contribuyente, impacto de la actividad en terceros, etc.).

Es por ello que en este apartado trataremos de realizar un recorrido que, si bien no podrá ser exhaustivo, dado lo prolijo de las posibilidades, sí que intentará abarcar los distintos tipos de renta que de manera más habitual perciben los *YouTubers*.

3.1. Rendimientos del trabajo

En primer lugar, como es evidente, recibirán la calificación de rendimientos del trabajo aquellas retribuciones que los *YouTubers* perciban en el seno de una relación laboral o estatutaria por cuenta ajena. Aunque no es lo más habitual⁹, es posible que estos sujetos sean contratados por una persona jurídica y que esta sea la que ostente la titularidad de los medios de producción y dirija y ordene la actividad de los *YouTubers*. En estos supuestos de trabajo por cuenta ajena, los ingresos que perciban de su empleadora serán catalogados como rendimientos del trabajo¹⁰.

⁹ Como ya apuntábamos, las redes multicanal, a las que cada vez recurren más *YouTubers* para acelerar su propia profesionalización, suelen operar a través de contratos de afiliación o representación, y no contratando a los creadores de contenido como personal asalariado.

¹⁰ No obstante, a salvo quedarán los supuestos en los que por estar ante una actividad incluida en la Sección Segunda de las Tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas, y dándose el resto de requisitos que recoge el artículo 27.1 LIRPF, los ingresos deban clasificarse como rendimientos de actividades económicas.

En segundo lugar, en virtud de la letra d) del artículo 17.2 de la LIRPF, también recibirán esta calificación los rendimientos derivados de la elaboración de obras literarias, artísticas o científicas, siempre que se ceda el derecho a su explotación. No obstante, puntualiza el apartado tercero del citado precepto que cuando dichos rendimientos deriven de la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios, se calificarán como rendimientos de actividades económicas.

En consecuencia, son cuatro los requisitos que han de darse de manera simultánea para que estemos ante estos rendimientos del trabajo:

- El perceptor de los rendimientos ha de ser el propio autor de la obra. Este requisito se cumple siempre que el *YouTuber* sea el responsable de la creación de los contenidos audiovisuales y, como tal, ostente la titularidad de los derechos de autor sobre dichos contenidos¹¹.
- Ha de tratarse de una obra de naturaleza literaria, artística o científica. Si bien este extremo no se encuentra definido ni en la Ley del IRPF, ni en su desarrollo reglamentario, la doctrina administrativa ha venido sosteniendo una definición en sentido amplio (“por obra científica, literaria o artística debe entenderse cualquier producción relativa a las ciencias, la literatura o el arte en los términos definidos por el Diccionario de la Lengua Española”¹²) y remitiéndose, a su vez, al Texto refundido de la Ley de Propiedad Intelectual, cuyo artículo 10 dispone que: “Son objeto de propiedad intelectual todas las creaciones originales literarias, artísticas o científicas expresadas por cualquier medio o soporte, tangible o intangible, actualmente conocido o que se invente en el futuro, comprendiéndose entre ellas... d) Las obras cinematográficas y cualesquiera otras obras audiovisuales.”

Por ello, parece claro que el artículo 17.2.d) LIRPF se ha de interpretar en relación a lo dispuesto en el Texto refundido de la Ley de Propiedad Intelectual, cuyo artículo 10 no deja lugar a dudas al incluir entre las obras literarias, artísticas o científicas todo tipo de obra audiovisual, incluidas aquellas que se expresen por cualquier medio o soporte que, como sucede con YouTube, aún no se hubiera inventado cuando dicha norma entró en vigor.

- El autor de la obra ha de ceder el derecho a su explotación, algo que casi siempre va a suceder en el caso de los *YouTubers*: por lo que se refiere a los ingresos obtenidos directamente de la plataforma, puesto que la cesión de dichos derechos es uno de los elementos esenciales de la relación contractual entre el creador de los contenidos y YouTube; en lo que a las redes multicanal respecta, aunque en última instancia habrá que estar a las condiciones particulares de cada contrato, lo normal es que también se contemple la cesión de los dere-

¹¹ Según el artículo 5 del Texto refundido de la Ley de Propiedad Intelectual, “se considera autor a la persona natural que crea alguna obra literaria artística o científica”. El artículo 6, por su parte, añade que “se presumirá autor, salvo prueba en contrario, a quien aparezca como tal en la obra, mediante su nombre, firma o signo que lo identifique”.

¹² Consulta Vinculante V0509-14, de 25 de febrero, de la Dirección General de Tributos. En dicha Consulta, la Administración también se remite al Texto refundido de la Ley de Propiedad Intelectual, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1996, de 12 de abril.

chos de explotación, pues se trata de un elemento fundamental para poder obtener el mayor rendimiento posible con la explotación de los contenidos creados por el *YouTuber*.

Por último, mediante la creación de sus obras, el *YouTuber* no puede dedicarse a la ordenación por cuenta propia de medios de producción y/o de recursos humanos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios, pues en tales casos sus ingresos se calificarían como rendimientos de actividades económicas.

- Este es, sin duda, el requisito cuyo cumplimiento será más difícil de verificar en la práctica, puesto que por lo general, como hemos venido apuntando a lo largo del presente trabajo, los *YouTubers* se dedican a la creación y publicación de sus videos de una manera más o menos regular y estable, lo que nos debe llevar a entender que nos encontramos ante una actividad económica. No obstante, lo analizaremos con mayor detalle en el apartado correspondiente a tales rendimientos.

3.2. Rendimientos del capital mobiliario

Según el artículo 25.4 LIRPF tendrán la calificación de rendimientos del capital mobiliario “los procedentes de la cesión del derecho a la explotación de la imagen o del consentimiento o autorización para su utilización, salvo que dicha cesión tenga lugar en el ámbito de una actividad económica”.

Al igual que veíamos en el epígrafe anterior cuando hacíamos referencia al artículo 17.2.d) LIRPF, para poder calificar un ingreso como rendimiento del capital mobiliario habrá que estar, por un lado, a las condiciones contractuales pactadas por el *YouTuber*, y, por otro, a la regularidad o habitualidad con la que estese dedique a la ordenación de medios de producción o de recursos humanos para la creación y producción de sus obras audiovisuales.

En lo que se refiere a las condiciones particulares de los contratos comerciales que los *YouTubers* suscriben con una mayor frecuencia podemos destacar:

- En los términos y condiciones que configuran el contrato estándar con YouTube (denominado “Programa para Partners de YouTube”) no se hace referencia alguna a la cesión de los derechos de imagen por parte de los creadores de contenido. No obstante, los *YouTubers* con mayor repercusión mediática suelen suscribir contratos particulares con condiciones especiales que raramente trascienden a la opinión pública debido a las estrictas cláusulas de confidencialidad que incorporan, y no es descartable que entre dichas condiciones se incluya bien la cesión plena o limitada del derecho a la explotación de la imagen del *YouTuber*, bien la autorización expresa a la plataforma para su utilización.
- La misma confidencialidad suele blindar los contratos que los *YouTubers* suscriben con las redes multicanal; si bien, dado el objetivo que se persigue con estas relaciones comerciales, lo normal será que se trate de contratos mixtos en los que, además de ceder la explotación económica de los derechos de propiedad intelectual sobre sus creaciones audiovisuales, el *YouTuber* también ceda a estas agencias el derecho a explotar su propia imagen o, al menos, les autorice para que puedan utilizarla.

- En tercer lugar, por lo que respecta a las marcas comerciales que conciertan con los *YouTubers* contratos de publicidad o patrocinio, también será habitual que en los mismos se pacte la cesión del derecho a explotar económicamente la imagen del *YouTuber*, puesto que de otra manera se antojaría complicado que las marcas pudieran obtener el rédito esperado de dichos acuerdos.

Ahora bien, para que nos encontremos ante rendimientos del capital mobiliario, como ya dijimos, es necesario que estemos en ausencia de una actividad económica en los términos del artículo 27 y siguientes de la LIRPF, por lo que, ahora sí, debemos detenernos a analizar cuáles serán los factores y elementos que nos ayuden a determinar cuándo nos situamos ante unos u otros supuestos.

3.3. Rendimientos de actividades económicas

Como hemos tenido ocasión de ver en los anteriores epígrafes, la clave para poder calificar correctamente los rendimientos que perciben los *YouTubers* pasa por identificar si su actividad se realiza o no como una actividad económica en los términos en los que esta aparece definida en la Ley del IRPF¹³. Para ello, tendremos que analizar si concurren o no los dos elementos fundamentales de tal definición.

El primero de ellos, de carácter objetivo, requiere la ordenación de medios, ya sean estos de carácter material o humano, por cuenta del propio *YouTuber*. El segundo es un elemento de naturaleza volitiva que exige examinar si el objetivo perseguido por el *YouTuber* con sus creaciones audiovisuales es el de intervenir en el mercado de bienes o servicios.

En cuanto al primero de estos requisitos, es evidente que la actividad de los *YouTubers*, esto es, la creación, edición y producción de obras audiovisuales, requiere un mínimo de medios y de recursos para poder llevarse a cabo. De un lado, es necesario, como mínimo, la participación de una persona física, normalmente el propio *YouTuber*, que se encargue de la grabación y de la interpretación o, al menos, de una de dichas actividades. Por otro lado, también es preciso disponer de un equipo técnico, que puede ser más o menos sofisticado, y que suele consistir en videocámara, móvil, ordenador, software de edición de video, micrófonos, etc.

Ahora bien, siendo cierto que la creación de contenidos audiovisuales solo es viable a través de los referidos medios, puede ocurrir que estos no sean ordenados por cuenta del propio *YouTuber*, bien porque no sean de su titularidad, bien porque la dirección u ordenación de los mismos la realice un tercero.

¹³ Según el artículo 27.1: “Se considerarán rendimientos íntegros de actividades económicas aquellos que, procediendo del trabajo personal y del capital conjuntamente, o de uno solo de estos factores, supongan por parte del contribuyente la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.

En particular, tienen esta consideración los rendimientos de las actividades extractivas, de fabricación, comercio o prestación de servicios, incluidas las de artesanía, agrícolas, forestales, ganaderas, pesqueras, de construcción, mineras, y el ejercicio de profesiones liberales, artísticas y deportivas.”

Aunque habría que analizar detenidamente las circunstancias de cada caso, esto puede ocurrir cuando el *YouTuber* actúa a través de una red multicanal (*Network*) y es esta la que dirige, programa y edita las creaciones y, a su vez, proporciona los recursos técnicos. En estos casos, el *YouTuber* se limitaría a “prestar” (ceder, en estrictos términos jurídicos) su imagen a un tercero, la *Network*, para que esta la explote económicamente, percibiendo por ello rendimientos del capital mobiliario¹⁴.

Lo mismo puede suceder cuando el *YouTuber* decide crear una entidad jurídica para que sea esta la que, con sus propios medios, desarrolle la actividad de creación y publicación de contenidos. No obstante, ante tales situaciones y en función de la Sección de las Tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas que entendamos aplicable a cada caso, podríamos estar aún ante rendimientos de actividades económicas si resultara de aplicación lo dispuesto en el párrafo tercero del artículo 27.1 LIRPF¹⁵.

En este sentido, en fecha reciente la Dirección General de Tributos ha tenido la ocasión de pronunciarse ante un supuesto similar¹⁶, y ha entendido que una entidad de estas características “deberá darse de alta en el epígrafe 961.1 de la sección primera de las Tarifas que clasifica la actividad de «Producción de películas cinematográficas (incluso videos)», en cuya nota adjunta se determina que el mismo faculta para la venta, reproducción y alquiler de las películas producidas (incluso videos), comprendiendo cualquier actividad relacionada con la producción”.

De lo anterior se extrae que, en principio, la actividad desarrollada por este tipo de sociedades no se incluye entre las que se recogen en la Sección Segunda de las Tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas, por lo que no resultaría de aplicación el tercer párrafo del artículo 27.1 LIRPF y, en consecuencia, los ingresos que el *YouTuber* pudiera percibir de aquellas habría de calificarse, bien como rendimiento del trabajo, bien como rendimiento del capital mobiliario.

Por lo que respecta al segundo de los elementos a analizar, el de carácter volitivo, no parece, *a priori*, que plantee tantas dudas como el primero. Veíamos que es necesaria una “finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios” y ya en la propia definición que hemos propuesto de *YouTuber* se puede observar dicha intención, pues nos referíamos a sujetos que crean (producen) y publican (distribuyen) contenidos audiovisuales con el objetivo de obtener

¹⁴ Sin perjuicio de que haya situaciones en las que, en función de las circunstancias concretas de subordinación y ajenidad, lo que realmente exista sea una relación laboral encubierta que daría lugar a la calificación como rendimientos del trabajo.

¹⁵ “No obstante, tratándose de rendimientos obtenidos por el contribuyente procedentes de una entidad en cuyo capital participe derivados de la realización de actividades incluidas en la Sección Segunda de las Tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas, aprobadas por el Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre, tendrán esta consideración cuando el contribuyente esté incluido, a tal efecto, en el régimen especial de la Seguridad Social de los trabajadores por cuenta propia o autónomos, o en una mutualidad de previsión social que actúe como alternativa al citado régimen especial conforme a lo previsto en la disposición adicional decimoquinta de la Ley 30/1995, de 8 de noviembre, de ordenación y supervisión de los seguros privados.”

¹⁶ Consulta Vinculante V2728-17, de 25 de octubre, de la Dirección General de Tributos.

unos emolumentos a cambio¹⁷. Se trata, pues, de sujetos que tienen una clara intención de intervenir y participar en el mercado de consumo audiovisual a través de su actividad en la plataforma digital.

Distinto es el caso de aquellos sujetos que realizan la actividad de una manera muy ocasional o por pura afición, pues en tales supuestos ni siquiera podríamos hablar de *YouTubers* en el sentido en el que lo venimos haciendo, sino más bien de simples usuarios de la plataforma. En tales circunstancias, lo más normal es que estos sujetos no obtengan ingresos por la publicación de sus creaciones, pero en el caso de que sí los obtuvieran, parece que, en principio, no cabría calificarlos como rendimientos de actividades económicas, pues faltaría el requisito de tener por finalidad la intervención en el mercado de bienes o servicios.

Ahora bien, en determinados casos, verificar si existe en el sujeto esa ‘finalidad de intervenir’ puede resultar una cuestión especialmente compleja, pues, por un lado, siempre que nos referimos a elementos volitivos, dada su dificultad probatoria, es necesario detenerse a analizar los factores que exteriorizan esa voluntad y, por otro lado, porque a diferencia de lo que ocurre con las profesiones convencionales, en la economía digital la “viralidad”¹⁸ de los contenidos puede transformar por completo y de manera repentina la actividad y la repercusión de un individuo, afectando en un espacio muy corto de tiempo tanto a la fuente, como al importe, de sus ingresos.

Además, el hecho de que estas nuevas profesiones aún no cuenten con una mínima regulación legal (para ser *YouTuber*, por ejemplo, no se requiere colegiación alguna, ni titulación o formación de ningún tipo) dificulta la identificación del momento exacto en el que un mero usuario de la plataforma pasa a ser empresario o profesional a efectos fiscales¹⁹. Creemos que no debe haber dudas, en sentido positivo, con los sujetos que cuentan con una significativa infraestructura de medios y perciben sustanciosas cuantías por esta actividad, y tampoco, en sentido negativo, con aquellos otros que, básicamente por afición, obtienen exiguos ingresos que apenas alcanzan para cubrir sus gastos. La dificultad aparece, como suele ser habitual, en la “zona de grises”, esto es, en la de aquellos supuestos, cada vez más frecuentes, de sujetos que, con cierta regula-

¹⁷ A ello no obsta el hecho de que su actividad también responda a otras motivaciones, como pueden ser el propio recreo, la generación de entretenimiento o la divulgación. De hecho, la mayoría de *YouTubers* consolidados coinciden al expresar que no comenzaron en dicha actividad por el componente remuneratorio, sino porque querían satisfacer una inquietud personal. Puede verse el testimonio de distintos *YouTubers* en BERZOSA (2017).

¹⁸ El término viralidad, aunque aún no ha sido reconocido por la Real Academia Española, hace referencia al fenómeno de difusión de un contenido en la red de manera multitudinaria y súbita. El término proviene de la palabra “viral” porque se asemeja al efecto de propagación de un virus.

¹⁹ En este punto, aunque hablemos de efectos fiscales en un sentido genérico, sí que debemos hacer una importante precisión y es que, desde el punto de vista de las personas físicas, la calificación como actividad empresarial o profesional difiere en cierta medida en tres de las figuras tributarias que pueden resultar de aplicación: 1) En el Impuesto sobre Actividades Económicas, con un concepto más amplio de actividad económica, pues no requiere ni habitualidad ni ánimo de lucro en el contribuyente; 2) en el Impuesto sobre el Valor Añadido, que no requiere habitualidad, pero si onerosidad en la contraprestación, y 3) en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en el que, si bien tampoco se requiere habitualidad, sí que se exige el carácter empresarial o profesional del contribuyente, lo cual nos llevaría a excluir del concepto de actividad económica a aquellas realizadas a título de aficionado y de manera puntual. En este sentido véase la Consulta Vinculante de la Dirección General de Tributos 2097-14, de 1 de agosto.

ridad y a través de medios no muy sofisticados (con un teléfono móvil de gama media y un ordenador puede resultar suficiente), crean y publican su propio contenido con la intención de obtener unos ingresos complementarios a los de su ocupación habitual²⁰. Habrá que estar, en definitiva, a las circunstancias concretas de cada caso para evaluar la concurrencia o no de los dos elementos necesarios para que los ingresos de estos sujetos merezcan la calificación de rendimientos de actividades económicas.

No acaban aquí, sin embargo, las dificultades a la hora de calificar los ingresos obtenidos por los *YouTubers* y es que más complejo aún si cabe será determinar el subtipo de rendimiento de actividades económicas que les resultaría de aplicación, pudiendo darse hasta tres posibilidades: rendimientos de actividades empresariales, rendimientos de actividades profesionales y rendimientos de actividades artísticas o deportivas.

La distinción no es, ni mucho menos, baladí, puesto que de ello dependerán, entre otras cosas, tanto el régimen de pagos a cuenta del contribuyente, como las reglas de localización de los ingresos a efectos de verificar una hipotética sujeción al Impuesto sobre la Renta de no Residentes y la posible aplicación de los Convenios para evitar la Doble Imposición Internacional suscritos por España. Por ello, debemos distinguir, aunque sea de una manera concisa, los unos de los otros:

3.3.1 Rendimientos de actividades profesionales

En ciertas ocasiones, la distinción entre empresario y profesional, a los efectos que aquí nos ocupan, no resulta nada sencilla. Nos referimos a aquellos supuestos en los que no queda claro qué factores de producción tienen más relevancia en la actividad desarrollada: bien el trabajo individual y la capacidad personal del propio contribuyente, lo que nos acercaría más a la noción de profesional, bien los factores organizativo y del capital, en cuyo caso nos aproximaríamos al concepto de empresario.

Esto es, precisamente, lo que puede suceder con determinados *YouTubers* en cuyo trabajo no se aprecia con nitidez el protagonismo o, al menos, una influencia más significativa de alguno de los referidos factores.

Sin embargo, el legislador, consciente de esa complejidad, ha tratado de evitar estos conflictos de interpretación estableciendo una distinción formal al regular las obligaciones de retención en

²⁰ Sobre un supuesto similar se ha pronunciado la Dirección General de Tributos en la Consulta Vinculante V2592-15, de 8 de septiembre, admitiendo la posibilidad de que los ingresos obtenidos por este tipo de contribuyentes se califiquen como rendimientos del trabajo o como rendimientos de actividades económicas, pero sin entrar a valorar cuáles son los factores o elementos determinantes para verificar si estamos ante unos u otros. Sin embargo, en una resolución de fecha posterior, la V0992-16, de 14 de marzo, ante la consulta planteada por un contribuyente que percibía ingresos por la inserción de publicidad en su canal de YouTube, este mismo organismo no ha contemplado la posibilidad de calificar dichos ingresos como rendimientos del trabajo. Si bien, del texto de la Consulta parece intuirse que la Dirección General de Tributos da por sentado, sin entrar a valorar los requisitos que exige la norma, que se trata de una actividad económica: “Desde la consideración de que los rendimientos que pueda obtener el consultante por la prestación de servicios de publicidad mediante la cesión de espacios para inserciones publicitarias en su canal de YouTube constituyen rendimientos de actividades económicas, pues responden al concepto que de estos rendimientos recoge el artículo 27 de la Ley del IRPF...”

el IRPF. Así, según el artículo 95 del Reglamento del IRPF (en adelante, RIRPF), se comprenden entre los rendimientos de actividades profesionales, en general, las actividades incluidas en las Secciones Segunda y Tercera de las Tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas, así como determinados rendimientos entre los que se incluyen los obtenidos por “los autores o traductores de obras, provenientes de la propiedad intelectual o industrial”.

Como ya vimos, entre esos autores debemos incluir a los *YouTubers*, pues sus creaciones audiovisuales han de considerarse obras provenientes de la propiedad intelectual. De esta forma, como regla general y siempre que estemos en presencia de una actividad económica, sus ingresos deberían ser calificados como rendimientos de actividades profesionales.

3.3.2 Rendimientos de actividades empresariales

No obstante lo anterior, el artículo 95.2.b) RIRPF añade lo siguiente: “Cuando los autores o traductores editen directamente sus obras, sus rendimientos se comprenderán entre los correspondientes a las actividades empresariales.”

Según el citado precepto, el factor clave para distinguir estas actividades empresariales de las profesionales estará en la edición directa de las obras por parte de los autores. De tal suerte, cuando el *YouTuber* no solo se limite a la creación (grabación) del contenido audiovisual, sino que también se encargue de manera personal y directa de la edición posterior del mismo, estaríamos ante un supuesto de rendimiento de actividad empresarial.

Puede suceder, sin embargo, que la edición de las creaciones audiovisuales las lleve a cabo un tercero (por ejemplo, una red multicanal). En tales supuestos, aún habrá que preguntarse si la actividad desarrollada por el *YouTuber* se limita a la creación y publicación de videos, en cuyo caso nos encontraríamos ante una actividad profesional en virtud de lo dispuesto en el artículo 95.2.b) RIRPF, o si por el contrario, junto a aquella, realiza otras actividades propias de una organización empresarial, tales como campañas publicitarias, promociones, actos públicos, venta de *merchandising*, etc., lo que nos situaría ante una actividad empresarial.

3.3.3 Rendimientos de actividades artísticas o deportivas

Las actividades artísticas y deportivas aparecen recogidas en la Sección Tercera de las Tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas, por lo que, a efectos de lo dispuesto en el artículo 95.2 del RIRPF, podemos considerar los ingresos provenientes de aquellas como un subtipo dentro de la categoría de rendimientos de actividades profesionales. Pero no es esta la única consecuencia que acarrea la calificación de un determinado ingreso como rendimiento de actividades artísticas o deportivas, pues de ello también va a depender la localización de dicha renta en territorio español a efectos de la tributación en el Impuesto sobre la Renta de no Residentes.

Así, el artículo 13.1.b) del Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes dedica su tercer apartado expresamente a este tipo de actividades, disponiendo que se consideran rentas obtenidas en territorio español las que derivan “directa o indirectamente, de la

actuación personal en territorio español de artistas y deportistas, o de cualquier otra actividad relacionada con dicha actuación, aun cuando se perciban por persona o entidad distinta del artista o deportista”.

Por su parte, los Convenios para evitar la Doble Imposición (en adelante, CDI) suscritos por España con otros Estados también dedican un precepto específico a este tipo de rentas. Dicho precepto, en la mayoría de los Convenios firmados por España²¹, admite su tributación sin limitación alguna en el país de la fuente, es decir, en el país en cuyo territorio tiene lugar la actuación artística o deportiva. Esta admisión incondicional de tributación supone, además, una excepción a la regla general que se aplica al resto de actividades económicas, regla en virtud de la cual solo se admite la tributación en el país de la fuente cuando se opera en su territorio a través de un establecimiento permanente.

De esta manera se constata que calificar un determinado ingreso como rendimiento de actividades artísticas o deportivas acarrea importantes consecuencias en el plano tributario, sobre todo desde un punto de vista internacional, pues, como hemos señalado, tal calificación puede resultar decisiva para el reparto de la potestad tributaria entre Estados.

Así pues, resultará fundamental determinar si el *YouTuber*²² en cuestión puede ser considerado artista, o incluso deportista²³, a los referidos efectos. En este sentido, los CDI no contienen una definición expresa de dichos términos, limitándose a recoger una lista ejemplificativa que incluye a los actores de teatro, cine, radio o televisión y a los músicos. Ante tal ausencia de definición, los Convenios remiten²⁴ a la legislación interna del Estado interesado en su aplicación.

En nuestro caso, ni la normativa del IRPF ni la del Impuesto sobre la Renta de No Residentes recogen una definición del término artista. Por su parte, la legislación laboral distingue entre artistas que actúan en un ámbito privado, de aquellos otros que lo hacen en espectáculos públicos, a los que resulta de aplicación la relación laboral especial que regula el Real Decreto 1435/1985. Según el artículo 1.3, las actividades artísticas que entran dentro de su ámbito de aplicación son

²¹ El Modelo de Convenio de la OCDE, que es seguido por la mayoría de Convenios suscritos por España, establece en su artículo 17.1: “No obstante lo dispuesto en los artículos 7 y 15, las rentas que un residente de un Estado contratante obtenga del ejercicio de sus actividades personales en el otro Estado contratante en calidad de artista del espectáculo, tal como actor de teatro, cine, radio o televisión o músico o como deportista, pueden someterse a imposición en ese otro Estado”.

²² Nos estamos refiriendo a individuos que con anterioridad a su aparición en YouTube no eran conocidos por desarrollar algún tipo de actividad artística o deportiva. Si, por el contrario, nos referimos a artistas o deportistas que han recurrido a la plataforma de YouTube como un medio de comunicación más para promocionar su actividad artística o deportiva, entendemos que los ingresos provenientes de la plataforma deberían incluirse, como cualquier otro, entre sus rendimientos de actividades artísticas o deportivas.

²³ De hecho, cada vez son más los deportistas amateurs que lanzan su propio canal de *YouTube*, destacando la temática de deportes extremos o de aventuras.

²⁴ El artículo 3.2 del Modelo de Convenio de la OCDE dispone que “para la aplicación del Convenio por un Estado contratante en un momento determinado, cualquier término o expresión no definida en el mismo tendrá, a menos que de su contexto se infiera una interpretación diferente, el significado que en ese momento le atribuya la legislación de ese Estado relativa a los impuestos que son objeto del Convenio, prevaleciendo el significado atribuido por esa legislación fiscal sobre el que resultaría de otras Leyes de ese Estado”.

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 artístico o de exhibición”.

Vemos, pues, que la normativa laboral pone el acento en dos factores decisivos: la difusión pública y el espectáculo. Lo mismo sucede en los Comentarios al Modelo de Convenio de la OCDE, pues en ellos se aclara que el artículo 17 no solo es aplicable a los actores de cine, teatro o televisión, sino también a otros sujetos que realicen actividades de carácter político, social, religioso o benéfico siempre y cuando “incorporen un elemento de diversión o espectáculo”. Por su parte, los Comentarios excluyen del ámbito de aplicación de este precepto a los productores, directores, equipo técnico, organizadores del evento o personal administrativo, pues en todos ellos falta el aspecto escénico de su actuación.

De lo anterior podemos extraer que los *YouTubers* siempre cumplirán con el primero de los referidos requisitos, pues su actividad, por definición, cuenta con una gran difusión pública a través de la red. El hecho de que el canal de comunicación en cuestión, Internet, no se encuentre recogido entre los que mencionan los Comentarios (cine, teatro o televisión) no debe ser óbice al cumplimiento de dicha condición, pues no se trata de una lista cerrada y, de hecho, la difusión pública que en la actualidad se deriva de Internet es muy superior a la del resto de canales de comunicación.

Más complejo, sin embargo, resultará verificar si se da o no el segundo de los elementos requeridos, el de diversión o espectáculo, pues se trata de un factor ciertamente abstracto y subjetivo²⁵. Entendemos que en aplicación de este criterio la solución dependería, en última instancia, de la temática concreta de cada canal de YouTube. Así pues, aquellos *YouTubers* cuyos contenidos se centren en temas relacionados con el entretenimiento (videojuegos, moda, cocina, viajes, etc.) o con el espectáculo (música, magia, exhibiciones, deportes, etc.) sí deberían ser considerados artistas, mientras que aquellos otros que, por el contrario, se dediquen a temas más alejados de ese elemento de diversión o entretenimiento (como por ejemplo, la política o los contenidos divulgativos) no podrían serlo. La casuística es ilimitada por lo que habrá supuestos en los que la solución resulte especialmente compleja.

Frente a este criterio tan subjetivo y en aras de proporcionar una mayor certeza jurídica a estos sujetos, consideramos que sería más aconsejable utilizar un criterio objetivo que ponga el foco en el primero de los elementos analizados, esto es, en el canal de comunicación utilizado. Y es que, en nuestra opinión, se debería presuponer que los contenidos publicados por parte del *YouTuber* son susceptibles de generar entretenimiento o diversión en los consumidores, pues de lo

²⁵ GARCÍA PRATS (2004) destaca que “tanto el concepto de espectáculo como el concepto de entretenimiento descansan en las convicciones personales de cada intérprete”, mostrando un abierto rechazo a la utilización de este criterio al exponer que “la utilización de este criterio tan subjetivo como discrecional como elemento delimitador de la aplicación de un precepto que dirime la competencia tributaria internacional de los Estados merece una profunda crítica y debería exigir una reconsideración al más alto nivel sobre la función del mismo”.

contrario los usuarios de la plataforma no accederían a los mismos y faltaría el requisito esencial para que los creadores de contenidos perciban ingresos por esta actividad: la obtención de un número significativo de visitas y visualizaciones.

Por otro lado, como ya vimos en su momento, es habitual que el *YouTuber*, además de interpretar y protagonizar sus creaciones audiovisuales, también lleve a cabo la dirección, edición y publicación del contenido. A este tipo de supuestos se refiere el apartado 4 de los Comentarios al artículo 17 del Modelo de Convenio de la OCDE²⁶, indicando que en tales casos se deberá valorar si predomina o no el factor escénico y, en caso de duda, acudir a una regla de reparto.

En consecuencia, tendremos que distinguir los supuestos en los que en el contenido creado por el *YouTuber* predomine su intervención personal y directa (ya sea hablando o actuando, realizando actividades, interpretando un papel, narrando una historia, etc.), de aquellos otros en los que el factor predominante sea la edición, el diseño o la dirección técnica de la obra audiovisual, bien porque el *YouTuber* no aparezca en la misma (como pueden ser los canales de reportajes fotográficos, de viajes, etc.) o bien porque su intervención sea mínima. En los supuestos más dudosos, como veíamos, se debe acudir a una regla de reparto proporcional, de tal manera que una parte de sus ingresos debería ser considerada rendimiento de actividades artísticas y la otra parte rendimiento de actividades empresariales.

4. CONCLUSIONES

A lo largo de estas páginas hemos ido analizando la dificultad que puede llegar a entrañar la correcta calificación en el IRPF de los ingresos obtenidos por los *YouTubers*. En nuestra opinión, esta dificultad deriva principalmente de tres factores:

- La vaguedad e imprecisión de algunos de los preceptos que se ocupan de definir y regular los diferentes tipos de rendimientos en nuestro IRPF; así como la ausencia, en el ámbito tributario, de definiciones unívocas de ciertos términos que, como el de artista, pueden resultar decisivos para la correcta identificación y cumplimiento de las obligaciones fiscales.
- La enorme casuística que genera el mundo YouTube, al ser una plataforma de libre acceso, donde cada canal es diferente al resto y donde la repercusión mediática de un determinado contenido no siempre responde a reglas lógicas.
- La reciente aparición de esta y otras profesiones que aún no cuentan con una regulación específica, lo que genera cierta incertidumbre en el desarrollo de la actividad por parte de los sujetos implicados.

²⁶ “Una persona física puede dirigir un espectáculo y actuar en él o puede dirigir y producir un programa de televisión o una película y actuar también en cualquiera de los dos. En tales casos, será necesario considerar la naturaleza de la actividad concreta de esa persona en el Estado donde tiene lugar la actuación. Si en sus actividades en ese Estado predomina el aspecto escénico, el artículo será aplicable a la totalidad de la renta correspondiente que tal persona obtenga en ese país. Si, por el contrario, el elemento escénico constituye una parte insignificante de su actividad en ese Estado, el conjunto de la renta quedará fuera del artículo. En situaciones intermedias será necesario acudir a una regla de reparto.”

Sentado lo anterior, se comprende que, desde el punto de vista fiscal, aún estemos en una fase de “observación” y “reflexión”, fase que, sin embargo, debe llevarnos irremediamente a una fase próxima de readaptación en la que, a través de las correspondientes reformas, se incorporen a nuestro ordenamiento tributario las normas precisas para, en primer lugar, poder identificar de una manera simple y certera estas nuevas categorías profesionales y, en segundo lugar, poner remedio a la conflictividad práctica que hemos venido comentando.

La Agencia Estatal de Administración Tributaria, desde hace algún tiempo, viene dedicando en sus Planes Anuales de Control Tributario un apartado particular al fraude en la economía digital. En el Plan del año 2018²⁷, recientemente publicado, se hace expresa referencia a los nuevos modelos de prestación de servicios y de distribución por vía electrónica, modelos sobre los que, según nos anuncia la Agencia Tributaria, se ejercerá un especial control.

Esta razonable medida, no obstante, debería ir acompañada de las herramientas necesarias para que esos contribuyentes que se aventuran con nuevos modelos de negocio (y que, en muchos casos, son emprendedores sin experiencia previa en el sector empresarial o profesional) tengan una mínima seguridad jurídica a la hora de interpretar y aplicar el ordenamiento tributario, de manera que puedan conocer, con un razonable grado de certeza y antelación, cuáles son sus obligaciones tributarias. Porque, para que un sistema tributario sea justo, no es suficiente con que todos contribuyan, sino que también es necesario que el contribuyente sepa cómo y cuánto ha de contribuir.

Creemos que esta ineludible actualización del ordenamiento tributario debe comenzar tomando consciencia de que estas nuevas profesiones han venido para quedarse y que, junto a ellas, irán apareciendo otras tantas a medida que la tecnología y los canales de comunicación sigan evolucionando. Solo si comprendemos la actual realidad económica y social podremos comenzar a crear nuevas categorías tributarias que complementen las convencionales.

Bibliografía

- AMPLE, P. (2015): “YouTubers + marcas: creciendo juntos desde las ideas”, *Ipmark: Información de Publicidad y Marketing*, n.º 818.
- BERZOSA, M. (2017): *YouTubers y otras especies*, Madrid, Ariel.
- DÍAZ NOSTY, B. (coord.) (2017): *Diez años que cambiaron los medios: 2007-2017*, Madrid, Ariel.
- ELORRIAGA ILLERA, A., y MONGE BENITO, S. (2018): “La profesionalización de los YouTubers: el caso de Verdeliss y las marcas”, *Revista Latina de Comunicación Social*, n.º 73.
- GALLARDO, J., y SÁEZ BARNETO, G. (2017): “La relación de los YouTubers con la publicidad y sus espectadores. El caso de Youtube España”, *Telos*, n.º 107.
- GARCÍA BERRO, F. (2016): “El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (I)”, en PÉREZ ROYO, F. (dir.): *Curso de Derecho Tributario. Parte Especial*, Madrid, Tecnos, págs. 79-122.

²⁷ Resolución de 8 de enero de 2018, de la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se aprueban las directrices generales del Plan Anual de Control Tributario y Aduanero de 2018 (BOE de 23 de enero de 2018).

- GARCÍA PRATS, A. (2004): “Artículo 17. La tributación de artistas y deportistas”, en CALDERON CARRERO, J. M. (coord.): *Comentarios a los convenios para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal concluidos por España*, A Coruña, Fundación Pedro Barrié de la Maza, págs. 833-872.
- HERNÁNDEZ GALANTE, J. (2010): “Fiscalidad de artistas y deportistas. Aspectos internacionales”, en SERRANO ANTÓN, F. (dir.): *Fiscalidad Internacional*, Madrid, Centro de Estudios Financieros, págs. 873-918.
- HORTALA I VALLVE, J. (2007): *Comentarios a la Red Española de Convenios de Doble Imposición*, Navarra, Aranzadi.
- JIMÉNEZ COMPAIRED, I. (2001): *El Régimen tributario de la explotación comercial de la propia imagen*, Madrid, Marcial Pons.
- LARRAÑAGA RUBIO, J., y RUÍZ MOLINA, A. (2009): “El modelo de negocio de Youtube”, *Icono* 14, n.º 12.
- LLORENTE, C. (2017): “YouTubers. Las nuevas estrellas mediáticas”, *Tiempo*, n.º 1788.
- MUROLO, L., y LACORTE, N. (2015): “De los Bloopers a los YouTubers. Diez años de Youtube en la cultura digital”, *Questión*, n.º. 45.
- PASCUAL, J. A. (2016): “YouTubers millonarios: los canales de Youtube que más ganan”, *Personal Computer & Internet*, n.º 161.