

LA TRIBUTACIÓN DE LOS MODELOS DE NEGOCIO BASADOS EN LA GENERACIÓN DE CONTENIDO Y STREAMING: SOLUCIONES ANALÓGICAS A PARADIGMAS DIGITALES

Guillermo Sánchez-Archidona Hidalgo
Profesor de la Universidad de Málaga (España)

Title

Taxation of business models based on content generation and streaming: analogical solutions to digital paradigms

Resumen

La modernidad económica, representada por «nuevos» modelos de negocio digitales no necesitados de una presencia física para erigirse en líderes de mercados multimillonarios, no se ha visto correspondida con la modernidad jurídico-tributaria. Nuestra normativa tributaria no es una excepción y se ha quedado francamente rezagada para someterlos a gravamen. Este es el caso del basado en la generación de contenido *online*, en el que intervienen dos actores claramente diferenciados: por un lado, la persona física generadora del contenido; y por otro, la plataforma intermediaria proveedora del servicio, generalmente, para algún gigante digital. En el caso de *YouTube*, es *Google*, y en el caso de *Twitch*, es *Amazon*. Para abordar el problema se han propuesto soluciones, pero francamente ineficientes y sin duda insuficientes para abordar la realidad y esencia de esa modernidad económica.

Por ello, en este trabajo se va a analizar en profundidad el régimen tributario actual de los generadores de contenido y las plataformas intermediarias, para poder proponer soluciones que bien supongan articular nuevos regímenes fiscales (especiales), o bien una reconfiguración de otros de reciente creación, pero francamente poco útiles, como el establecido por Ley 4/2020, de 15 de octubre, *del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales*.

Palabras clave

Streaming; creación de contenido; YouTube; Twitch; impuesto sobre los servicios digitales; régimen especial de tributación.

Abstract

Economic modernity, represented by new digital business models that do not need a physical presence to establish themselves as leaders in multi-million dollar markets, has not been matched by legal-tax modernity. Our tax regulations are no exception and have lagged far behind in subjecting them to taxation. This is the case of the one based on the generation of online content, in which two clearly differentiated actors intervene: on the one hand, the natural person who generates the content; and on the other, the intermediary platform that provides the service, generally for some digital giant. In the case of YouTube, it's Google, and in the case of Twitch, it's Amazon. Solutions have been proposed to address the problem, but frankly inefficient and certainly insufficient to address the reality and essence of that economic modernity.

For this reason, this work will analyze in depth the current tax regime of content generators and intermediary platforms, in order to propose solutions that either involve articulating new (special) tax regimes, or a reconfiguration of other recently created ones., but frankly not very useful, such as the Spanish Digital Services Tax.

Keywords

Streaming; content creation; YouTube; Twitch; Digital Services Tax; Special Tax Regime.

Fecha de recepción: 28-10-2021 /Fecha de aceptación: 17-01-2022 /Fecha de revisión: 01-07-2022

Cómo referenciar: Sánchez-Archidona Hidalgo, G. (2022). La tributación de los modelos de negocio basados en la generación de contenido y streaming: soluciones analógicas a paradigmas digitales. *Revista Técnica Tributaria* (137), 81-112

SUMARIO

1. Introducción: la realidad de los modelos de negocio basados en la generación de contenido
2. Los modelos de negocio de los generadores de contenido y la plataforma intermediaria y su fiscalidad
 - 2.1. El modelo de negocio de YouTube y Twitch
 - 2.2. Tributación de los generadores de contenido: poco más allá de las actividades económicas
 - 2.3. Tributación del intermediario: el nuevo escenario planteado tras la entrada en vigor de la Ley 4/2020, de 15 de octubre
3. Crítica y propuestas desde el punto de vista del generador de contenido
4. Crítica y propuestas desde el punto de vista de la plataforma
5. Conclusiones
 - 5.1. La incuestionable importancia de los «nuevos» modelos de negocio basados en la generación de contenido y su incomprensión jurídico-tributaria.
 - 5.2. La dificultad para sujetar en territorio español a los «streamers» sobre la base de los criterios de residencia *ex art.* 9 LIRPF.
 - 5.3. La necesidad de retener el «talento digital» a través de una suerte de régimen especial –temporal– para actividades económicas altamente digitalizadas.
 - 5.4. La nefasta Ley 4/2020, del IDSD, como gravamen justo y eficaz para las plataformas intermediarias.
 - 5.5. Soluciones analógicas para hacer frente a paradigmas digitales.
6. Referencias bibliográficas

Este trabajo ha sido seleccionado para publicar en Revista Técnica Tributaria, RTT, por el jurado de la XXIII Edición del Premio AEDAF 2021.

1. Introducción: la realidad de los modelos de negocio basados en la generación de contenido

El futuro ya está aquí, más presente que nunca, y adaptarse al mundo digitalizado con sus bondades y defectos es sinónimo de supervivencia, como ha venido sucediendo a lo largo de nuestra propia existencia. Es un marco complejo, qué duda cabe, sobre el que se están cimentando las sociedades modernas¹.

Esta situación ha elevado el grado de dificultad para buscar soluciones reales y efectivas frente a los desafíos que plantea la economía digital, y en realidad, también para los derivados de la inteligencia artificial². En el plano tributario, por su propia idiosincrasia, los retos y desafíos de vanguardia son aún mayores.

Poco antes de comenzar el nuevo siglo, la Conferencia de Ottawa de 1998 sentó las bases sobre las que debía regirse el –desconocido– comercio electrónico (OCDE, 1998 y 2003). Sin embargo, ese consenso no se vio refrendado durante los siguientes 20 años en una adaptación suficiente, paulatina y sosegada de los ordenamientos tributarios a las realidades que constituían esos «nuevos» modelos de negocio. Se puede decir, sin ambages, que nuestras normas tributarias actuales tratan de la misma manera a los del siglo XX que a los del siglo XXI.

Por falta de iniciativas y proyectos no ha sido³. En 2013 el mundo asistió con expectación al nuevo *Mesías* que traería consigo esa necesaria «actualización» y conclusiones en forma de recomendaciones que conformarían el nuevo *man-*

1 Sirva de ejemplo, entre otros, el proyecto de reconstrucción europea post-Covid-19 mediante los fondos *Next Generation EU*, que se sustenta en la necesidad de lograr una digitalización a escala global no solo de la economía, sino también de la Administración pública y, en definitiva, de las sociedades, como motor del crecimiento y desarrollo de los países. <Recuperado de: https://ec.europa.eu/info/strategy/recovery-plan-europe_es>. [Consultado el 6 de marzo de 2021].

2 Véanse, entre otros, los siguientes trabajos: Sánchez-Urán Azaña y Grau Ruíz (2017); Grau Ruíz (2017); Oberson (2017); Sánchez-Archidona (2019b); Campos Martínez (2020); Oliver Cuello (2021); Dimitropoulou (2021).

3 Analizar con la extensión y profundidad que merecen dichas iniciativas excedería el objetivo de este trabajo, por lo que para más detalle nos remitimos a los trabajos en la materia. *Vid.*, entre otros, Martín Jiménez y Calderón Carrero (2014); Baker (2015); Sánchez-Archidona (2019); e Hinojosa Torralvo (2021).

tra de la tributación: el Plan de Acción BEPS (OCDE, 2013)⁴. Bien es cierto que muchas de esas acciones llegaron a buen puerto. En realidad, la mayoría.

Ahora bien, la correspondiente a los desafíos fiscales de la economía digital sigue siendo una quimera. Así lo admitió la propia OCDE en 2015 en sus informes finales, cambiando ligeramente la estrategia en años posteriores ante la dimensión del problema abordado (OCDE, 2015). En 2018 vio la luz el informe provisional sobre la tributación de la economía digital (OCDE, 2018), y el enfoque varió considerablemente debido a un movimiento un tanto inesperado de la Unión Europea, ya que el 21 de marzo de ese mismo año presentó dos propuestas de directivas del Consejo: una, la 147/2018, sobre la presencia digital significativa (Consejo, 2018a); y dos, la 148/2018, sobre un nuevo impuesto sobre los servicios digitales (Consejo, 2018b).

No llegaron a buen puerto estas dos últimas propuestas, pero iniciaron un cambio de ciclo que hoy día se ha dejado notar en algunos países europeos y particularmente en España. Poco después, la OCDE expuso su idea de los «Pilares I y II» (OCDE, 2019), y en junio de 2021 hemos asistido a la propuesta del G7 de implementar un Impuesto sobre Sociedades mínimo a nivel global –otro nuevo *mantra*, dicho sea de paso– en sintonía con el Pilar II. Mientras tanto, el ejecutivo español copió y adaptó el texto de la 148/2018 para implementar de forma unilateral su propia Ley 4/2020, de 15 de octubre, *del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales* (LIDSD), criticable donde las haya, como veremos en este trabajo. Huelga decir que otros ejecutivos europeos han hecho lo propio, en mayor o menor medida⁵.

Tras este breve pero necesario repaso, los esfuerzos se centran en lo siguiente: «nuevos» modelos de negocio sustentados en actividades económicas digitalizadas que no necesitan una presencia física en un territorio para obtener cuantiosos beneficios económicos, y que ponen de manifiesto la obsolescencia de nuestras normas tributarias.

Si estas últimas no son capaces de sujetar en nuestro territorio determinadas actividades aquí generadas, o cuyo gravamen corresponde de igual modo, eso se traduce en una clara crisis de ingresos tributarios. El problema no es tanto aplicar normas tributarias analógicas en un mundo digital –que también–, sino que este último va a un ritmo infinitamente superior a las posibilidades de aquellas de actualizarse, produciendo una cierta frustración legislativa.

4 Recordemos las consecuencias que trajo consigo el inicio de este Proyecto: el G20 y G-8 pusieron en marcha BEPS para reformular los principios de la fiscalidad internacional y llegar a acuerdos que, en cierta manera, solucionaran los desafíos fiscales a los que debía hacer frente la comunidad internacional en su conjunto y que no podían ser abordados de manera unilateral. De hecho, la acción 1ª trataba sobre los desafíos fiscales de la economía digital, punto de inicio en la búsqueda de soluciones que hoy día seguimos estudiando.

5 Pueden verse excelentes estudios sobre las medidas unilaterales de este corte adoptadas en otros países en Rodríguez Losada (2020, 17-40); y Uría Menéndez (2021, 102-104).

Ni son «nuevos», porque llevan años consolidados⁶, ni tampoco se comprende realmente cómo funcionan. Y si no se comprende cómo funciona cualquier negocio, difícilmente pueda encajarse en formas de tributación del pasado siglo. El mejor ejemplo de ello y a los que dedicaremos este trabajo son los «youtubers», «streamers» y/o generadores de contenido⁷, que desarrollan principalmente su modelo de negocio a través de plataformas como *YouTube* o *Twitch*.

A efectos tributarios, en aras de sujetarlos a tributación en territorio español: ¿cómo se «combate» jurídicamente un modelo de negocio que solo necesita un ordenador y un cable de fibra óptica para producir millones de euros y que, en realidad, se puede prestar desde cualquier parte del mundo? ¿O al mismo negocio en el que «streamers» profesionales se graban en directo jugando al *Fornite*, *Fifa 21* o *Among Us* y retransmiten en directo la partida, obteniendo beneficio por ello? La cuestión es, francamente, muy compleja.

En realidad, el gran beneficio de esos modelos de negocio se sustenta en las operaciones con datos y en la inclusión de publicidad en interfaces digitales, algo que nuestros legisladores no han sabido comprender. No hablamos de un botín menor: en 2019, *YouTube*, proveedor de servicios de *Google*, es decir, una pequeña parte de su negocio facturó un total de 15.150 millones de dólares según los datos económicos proporcionados por *Alphabet*, matriz de aquella⁸. Y otro asunto también importante: dicha plataforma informa de que el número de canales (de usuarios) que ingresan más de 100.000 dólares al año aumentó el citado año (el último del que disponemos datos) en un 40%, y los que ingresan más de 10.000, un 50%. No hay que ser demasiado avisado para comprender que inmersos en un período pandémico esas cifras habrán aumentado considerablemente.

6 Ejemplo claro de ello: el 23 de abril de 2005 se subió el primer vídeo a *YouTube*. Un año después, se alcanzó el millón de visitas en un vídeo que tuvo como protagonista a Ronaldinho en un comercial de *Nike*. En 2021, a la fecha de redacción de este trabajo, el vídeo con más visitas es «Baby shark», publicado en 2016, con más de 7.037 millones de reproducciones. Puede apreciarse fácilmente la expansión y consolidación a velocidad de vértigo del modelo de negocio. Para más detalle, puede consultarse la enciclopedia popular *Wikipedia*. Recuperado de <https://es.wikipedia.org/wiki/Anexo:V%C3%ADdeos_m%C3%A1s_vistos_en_YouTube> [Consultado el 10 de febrero de 2021].

7 El uso de términos recurrentes en este trabajo como «youtuber», «streamer» o «generador de contenido» es en realidad casi producto del acervo popular en tiempos muy recientes. La *Real Academia Española* no los contempla en su Diccionario, aunque pueden consultarse en otros. Por ejemplo, según el *Oxford English Dictionary* (OED), un youtuber es «un usuario frecuente del sitio web para compartir vídeos YouTube, especialmente alguien que produce y aparece en los vídeos». El segundo de ellos, «streamer», es exclusivamente de uso coloquial en los hablantes hispanos, y hace referencia a la persona que retransmite vídeos en directo a través de plataformas digitales (definición propia); acepción muy cercana a la de un «youtuber», aunque en este caso algo más amplia porque pueden utilizarse otras plataformas más allá de *YouTube*. De hecho, el término «streamer», según el *Cambridge Dictionary*, nada tiene que ver con lo que venimos tratando, ya que hace referencia a: «a long, narrow strip of brightly coloured paper that is used as a decoration for special occasions such as parties», que en la traducción castellana vendría a significar: «una tira larga y estrecha de papel de colores brillantes que se utiliza como decoración para ocasiones especiales, como fiestas» (la traducción es nuestra). Sí que existe una definición de «streaming», según el OED, entendido como la «tecnología que permite ver y oír contenido que se transmiten desde internet u otra red sin tener que descargar previamente los datos al dispositivo en el que se visualiza y oye el archivo», de ahí que el «streamer» pueda identificarse con la persona que hace «streaming» (definición también propia). Para concluir, el término «generador de contenido» se asemeja bastante al de «youtuber», pero no siempre el contenido se retransmite en directo ya que también puede hacerse en diferido. Si ese generador de contenido solo lo hiciese en directo, sería considerado un «streamer».

8 Para más detalle, puede verse *online*. Recuperado de <https://www.eldiario.es/economia/alphabet-resultados-esperados-sorprende-youtube_1_1148717.html>; [Consultado el 4 de marzo de 2021].

Por todo ello, si hasta ahora los estudios se han centrado, magníficamente, en analizar el IDSD y sus aspectos controvertidos⁹ por afectar a la tributación de las plataformas digitales, debido a la falta de soluciones hasta la fecha, en este trabajo pretendemos contribuir a los estudios sobre su tributación y solventar los principales problemas que lo aquejan, desde el punto de vista de los dos actores que intervienen: por un lado, los generadores de contenido; y por otro lado, las plataformas intermediarias.

A tal fin, abordaremos, en un primer bloque, en qué consisten realmente estos «nuevos» modelos de negocio, cómo producen beneficio económico y cuáles es la tributación actual de los mismos; y en un segundo bloque, formularemos propuestas sobre la reformulación de la tributación de esas operaciones, poniendo de manifiesto la obsolescencia de nuestros actuales paradigmas e intentando proponer soluciones reales y efectivas.

2. Los modelos de negocio de los generadores de contenido y la plataforma intermediaria y su fiscalidad

Existe un gran desconocimiento sobre cómo se puede obtener beneficio económico enfrente de una cámara, con un micrófono y unos auriculares, comentando en directo una partida de un videojuego, por ejemplo, y que en eso consista la actividad profesional. Es decir, ser un profesional del *streaming*, por tanto, obteniendo el sacro título de «streamer» o generador de contenido. Supone desconocer incluso cómo funcionan las sociedades modernas y la enorme influencia mundial que tiene esta profesión, ya consolidada, que genera contenidos que consumen millones de personas en todo el mundo. Son profesionales que producen un servicio, consumido por otras personas a través de una plataforma como *YouTube* o *Twitch*.

Ya no es necesario asociarse con otra persona para crear una ficción que proteja y separe el patrimonio propio del empresarial (la sociedad), sino que dichas creaciones pueden hacerse «en solitario», en la soledad de un habitáculo. El triunfo del individualismo frente al colectivismo. Podríamos hasta afirmar que existe, a nivel sociológico, un cierto desprestigio a los generadores de contenido, que deriva de la propia incompreensión de ese modelo –multimillonario– de negocio.

Para analizar su tributación actual o cómo proponer soluciones, hay que comprender su funcionamiento. De nada sirve sostener contra viento y marea que un «streamer» español debe tributar en España por el hecho de que sus vídeos sean vistos en territorio español; sería como decir que un artista cuyas canciones están disponibles en *Spotify* debería tributar en el país donde más reproducciones reciba. Ese tipo de concepciones, derivadas del deseo de someter a tributación como sea, de la forma que sea y en el impuesto que sea a estos modelos de negocio, que naturalmente no tienen un encaje claro en nuestra normativa, desembocó en un debate social abierto a comienzos de 2021.

⁹ La literatura sobre el IDSD es amplia y nos remitimos a los trabajos en la materia. *Vid.* entre otros, Kofler y Sinnig (2019); Menéndez Moreno (2019); Sánchez-Archidona (2020); Macarro Osuna (2019 y 2020); González de Frutos y González Burgos (2020).

En España, el conflicto apareció a través de las declaraciones –realizadas en su canal– de uno de los «youtubers» más conocidos del mundo, *El Rubius*, donde aclaraba que se trasladaba a Andorra para tributar allí y así no hacerlo en España. Sin embargo, el problema no es ese: no es que traslade su residencia a otro país si es que efectivamente dicho traslado es real, lo que corresponderá rebatir a la Administración tributaria, sino cómo se puede hacer tributar –mejor– a ese modelo de negocio y a sus actores protagonistas. Y a eso solo llegaremos comprendiendo cómo funcionan y cómo se regulan actualmente.

2.1. El modelo de negocio de YouTube y Twitch

Youtube es un proveedor de servicios de *Google*; *Twitch*, por su parte, es una plataforma en *streaming* enfocada fundamentalmente a los videojuegos, proveedora de servicios de *Amazon*. Es decir, ambas plataformas permiten la retransmisión en directo y en diferido de contenido creado por otras personas, que son los generadores de contenido. Esos vídeos en directo, a su vez, pueden alojarse en los canales de esos generadores de contenido para su visualización posteriormente, cuando el usuario lo desee.

Si una persona es generadora de contenido, dispone de un canal en *YouTube* o *Twitch*. En ese caso, trabaja para *Google* o *Amazon*, que son los distribuidores del contenido creado. A través de esta vía también se retrasmitem eventos masivos. A su vez, los que consumen esos vídeos son los usuarios que han accedido a la plataforma, se han adherido a sus condiciones cediendo el uso de sus datos y disfrutan del contenido. También está la opción de elevar tu cuenta a «premium» (en *YouTube*) o ser suscriptor (en *Twitch*), que significa abonar mensualmente, en el primer caso, una determinada cantidad para tener acceso a contenido exclusivo, o en el segundo caso, para apoyar al creador del contenido.

Lo fundamental de este modelo de negocio está, por un lado, en la publicidad que los anunciantes quieren introducir antes, durante y después de los vídeos (*YouTube*), y por otro lado, en las retribuciones ligadas a las cantidades abonadas por los suscriptores (*Twitch*). La clave reside en la capitalización de los vídeos para obtener el gasto publicitario de la televisión tradicional, en un caso, o en obtener muchos suscriptores que abonen la cuota, en otro. Hay que desmentir el mito de que se genera más beneficio cuantas más visitas tenga un vídeo o más suscriptores tiene un canal (en este último caso, ni siquiera eso es indicativo de la obtención de rendimientos). Se obtiene beneficio cuando los anuncios se muestran en pantalla y los usuarios pinchan sobre el enlace proporcionado al efecto, y también a través de las personas que pagan una determinada cuota para ver los vídeos ilimitadamente en la plataforma y/o gozar de otras ventajas.

Podemos ilustrar la situación con un ejemplo real: una empresa norteamericana dedicada a la compraventa de vehículos paga 15 dólares por cada 1000 veces que aparezca la publicidad en un dispositivo de un usuario situado en EE. UU. y pulse sobre el enlace; pero solo abona 0.75 dólares si esa publicidad aparece en dispositivos ubicados en México. Como su mercado se ubica en EE. UU. le interesa más que esa publicidad aparezca en dispositivos allí radicados, y ese beneficio se distribuye entre el proveedor (*YouTube* o *Twitch*) y el generador del

contenido que crea el vídeo («streamer»). Evidentemente, *Google* y *Amazon* harán un estudio de mercado sobre dónde insertará la publicidad, y es lógico pensar que aquellos canales con más suscriptores que a su vez tengan vídeos con más visitas son potenciales candidatos para incluir esa publicidad.

Sin embargo, pueden producirse situaciones de vídeos con un millón de visitas que por el tema tratado no produzca gran beneficio, y *YouTube* o *Twitch* «desmonetiza» el vídeo. Eso significa que por más que tenga ese volumen de visitas baja el beneficio al mínimo al ver peligrar la imagen de marca e intereses de los anunciantes, provocando que muy probablemente el generador del contenido obtenga más beneficio en otro vídeo que tenga solo 50.000 visitas, por ejemplo, pero que no trate ese tema controvertido. Debemos, ya sí, erradicar la concepción de que cuantos más suscriptores y visitas tenga un canal y sus vídeos, mayor será el beneficio; eso se puede concebir como un mero indicador, pero nunca como una prueba irrefutable.

Cuando, además, observamos a plataformas digitales dedicadas a la prestación de servicios multimedia o en *streaming*, como *HBO*, *Netflix* o *Prime Video*, anunciándose en *YouTube*, el razonamiento es el mismo: las cantidades abonadas diferirán, pero probablemente se sitúe la publicidad antes, durante y después de vídeos muy populares, fundamentalmente de cantantes jóvenes de actualidad o de «streamers» muy conocidos. Es decir, este tipo de publicidad es utilizada por otras plataformas que se anuncian en *YouTube* para explotar otra vía de negocio. Lo mismo sucede, a su vez, en *Facebook*, en su apartado de «Watch», donde también se inserta publicidad.

En definitiva, es un modelo de negocio en el que confluyen la captación de datos de los usuarios, cuando se crea una cuenta y se adhieren a las condiciones para disfrutar del servicio; que vende los datos captados de los usuarios a otras empresas para anunciarse, por tanto, lleva a cabo operaciones con datos; que sirve de intermediario entre los consumidores y el generador de contenido, donde se alojan los vídeos; que en esa labor de intermediación también permite concluir operaciones, puesto que ese enlace a la web del anunciante se facilita en *YouTube* y *Twitch*; y todo ello deriva de las cantidades pagadas por los anunciantes en concepto de publicidad y por cuotas mensuales de suscripción. Ya se puede atisbar que los tres hechos imponibles recogidos en la LIDSD podrían aplicarse simultáneamente al proveedor del servicio, aunque no necesariamente debe ocasionar problemas en los generadores de contenido como enseguida veremos.

2.2. Tributación de los generadores de contenido: poco más allá de las actividades económicas

La tributación de los generadores de contenido, en realidad, conforme a las normas tributarias actuales, no difiere en esencia de cualquier trabajador que trabaje por cuenta propia y obtenga rentas, más allá de determinadas particularidades. Para ello, vamos a ver los impuestos que les afectan y la situación de alta y actividades, haciendo hincapié en algunos beneficios fiscales aplicables.

Primero.- Las retribuciones percibidas por las empresas que insertan publicidad en un canal de *YouTube* o *Twitch* son catalogadas como rendimientos de

actividades económicas (RAE) a incluir en la declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF), mediante el régimen de estimación directa¹⁰. A ese rendimiento bruto se le aplicarán los gastos deducibles si se cumplen dos requisitos: uno, una correlación del gasto con el ingreso, de tal forma que debe acreditarse que esos gastos se han ocasionado en el ejercicio de la actividad; y dos, la necesaria justificación en los libros-registro. Evidentemente, todos aquellos gastos ocasionados fuera de la actividad profesional no serán deducibles.

Dentro de esos gastos, por la peculiaridad de la actividad profesional, podemos recoger los siguientes: gastos de edición de los vídeos, producción o post-producción de los mismos (fundamental en este caso); aquellos ocasionados por la compra de los videojuegos que luego se utilizan para retransmitir en directo; la cuota de la conexión a internet; y la amortización de los ordenadores, equipos utilizados para el desarrollo de la actividad, cámaras de vídeo, micrófonos y resto de accesorios utilizados para las grabaciones. Parece claro que en todos estos gastos existe una correlación clara con la obtención del ingreso.

También se debe tener en cuenta que existe un beneficio fiscal –general– por inicio de la actividad, de tal forma que los contribuyentes que comiencen el ejercicio de una actividad económica y determinen el rendimiento neto de la misma con arreglo al método de estimación directa, podrán reducir en un 20 por ciento el rendimiento neto positivo declarado en el primer período impositivo en que el mismo sea positivo y en el período impositivo siguiente (art. 32 LIRPF). Es decir, si se inicia esa actividad de generación de contenido en 2019 y se obtienen 50.000 euros netos, se tributará por 40.000. Del mismo modo sucederá en el período impositivo 2020.

A ello se anuda necesariamente la obligación de presentar trimestralmente el modelo 130 de pagos a cuenta, ingresando el 20% del rendimiento neto acumulado ya que dicha actividad profesional (servicios de publicidad) es una actividad empresarial no sometida a retención.

Segundo.- Al facturar los servicios publicitarios, es una actividad sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), por lo que deberá emitir facturas a las empresas que publiquen en su canal y aplicar el tipo del 21% general. Evidentemente, ese IVA cobrado a los clientes se minorará en el importe de IVA satisfecho en la adquisición de bienes y servicios necesarios para el desarrollo de la actividad.

Y tercero.- A la hora de proceder con el alta en la actividad económica obteniendo rendimientos de actividades económicas, el generador de contenido deberá darse de alta en Hacienda y Seguridad Social, y dispone de dos opciones: una, epígrafe 844, correspondiente a servicios de publicidad, relaciones públicas y similares, si recibe ingresos por publicidad; y dos, epígrafe 961.1, correspondiente a producción de películas cinematográficas al subir vídeos a la red.

¹⁰ Recordemos la conocida Consulta Vinculante de la Dirección General de Tributos (DGT) CV0117-19, donde se menciona específicamente qué tipo de rendimientos obtienen esos generadores de contenido a través de la publicidad en *YouTube*, del siguiente modo: «... los rendimientos que se obtengan por la prestación de servicios de publicidad mediante la cesión de espacios para inserciones publicitarias en un canal de *YouTube* constituyen rendimientos de actividades económicas...».

En definitiva, desde el punto de vista del generador de contenido, su tributación y obligaciones tributarias no difieren de las de cualquier trabajador residente en territorio español por cuenta propia que obtenga rendimientos¹¹. Asunto distinto será –y lo abordaremos más adelante– si los actuales criterios de residencia de las personas físicas *ex art. 9 LIRPF* reflejan la realidad de estos modelos de negocio, a la sazón del debate sobre el traslado de los «youtubers» a Andorra. Porque la discusión no se centra en las obligaciones tributarias que deban cumplir: hay que dilucidar, además de si estas personas físicas cumplen los requisitos legales, si estos últimos se amoldan a los «nuevos» modelos basados en la generación de contenido desde el punto de vista del sujeto que lo crea.

2.3. Tributación del intermediario: el nuevo escenario planteado tras la entrada en vigor de la Ley 4/2020, de 15 de octubre

Hasta el pasado 16 de enero de 2021, fecha en la que entró en vigor la LIDSD¹², se podría decir que, a falta de cumplir el punto de conexión a través de un establecimiento permanente, las empresas multinacionales dedicadas a la economía digital (entre otras, *YouTube* o *Twitch*) «escapaban» de una cierta tributación mínima aceptable en comparación con la carga fiscal media soportada por el resto de las empresas. Al menos, ese fue uno de los pretextos para articular este nuevo Impuesto en España¹³, que sufrió una travesía tortuosa hasta su aprobación definitiva.

Se quiere con ello decir que la LIDSD impone un nuevo gravamen para determinadas empresas que presten servicios digitales en territorio español, con el usuario consumidor como elemento nuclear de la imposición. Sin ánimo de exhaustividad, se recuerdan los tres hechos imposables (aunque en la Ley solo se mencione expresamente uno, que es la prestación de servicios digitales) y sus elementos básicos, y nos remitimos a la normativa en lo correspondiente.

Como bien es sabido, el IDSD es un tributo que se autocalifica como indirecto¹⁴ que grava, a un tipo del 3%, las prestaciones de determinados servicios digitales en los que exista intervención de los usuarios situados en territorio de aplicación del Impuesto¹⁵, sin perjuicio de los regímenes tributarios forales y

11 Sobre este asunto, en sintonía con lo que venimos comentando, puede verse Gil García (2021).

12 Como sabemos, su reglamento se aprobó por Real Decreto 400/2021, de 8 de junio, el Modelo 490 y la forma y procedimiento para su presentación mediante la Orden HAC 590/2021, de 9 de junio, y a fecha de terminación de este trabajo se encuentra publicada la Resolución de la DGT de 10 de junio de 2021, en trámite de información pública, que vienen a completar la regulación normativa y criterios interpretativos del IDSD.

13 Se debe mencionar que la justificación teórica, en sus inicios, era financiar la subida de las prestaciones sociales ligadas a las pensiones de jubilación, que el ejecutivo del Partido Popular frenó en el año 2018, y que poco tiempo después, bajo el ejecutivo del Partido Socialista se reactivó, en aras de lograr financiación que legitimara un aumento del gasto público, junto con otras propuestas como la de articular un Impuesto sobre Transacciones Financieras (Boletín Oficial de las Cortes Generales, 2019, 2-4). Esa finalidad, ya en el segundo Proyecto de Ley, desapareció (Boletín Oficial de las Cortes Generales, 2020).

14 Sobre este asunto se han vertido críticas al respecto, afirmando, a la luz del examen de sus elementos característicos, que pocos elementos en común comparte con los medidores indirectos de capacidad económica, incluso, acercándose más a los directos. Entre ellos, *vid.* Sánchez-Archidona (2020, 90-122).

15 Estableciendo como medio de localización la IP del usuario, aunque existe la posibilidad de aplicar otro método de geolocalización más preciso.

de lo dispuesto en virtud de los convenios y tratados internacionales, y se limita a gravar únicamente tres modalidades de estos servicios:

1. *Publicidad en línea*¹⁶, tomando como referencia a efectos de la base imponible el número de veces que aparezca la publicidad en dispositivos que se encuentren en el territorio de aplicación del impuesto respecto del número total de veces que aparezca dicha publicidad en cualquier dispositivo.
2. *Intermediación en línea*¹⁷, tomando como referencia a efectos de la base imponible la proporción que represente el número de usuarios situados en el territorio de aplicación del impuesto respecto del número total de usuarios que intervengan en ese servicio.
3. *Transmisión de datos*¹⁸, tomando como referencia a efectos de la base imponible la proporción que represente el número de usuarios que han generado dichos datos que estén situados en territorio de aplicación del impuesto respecto del número total de usuarios que hayan generado dichos datos.

En apariencia, bien podría parecer que se configuran como hechos imponderables independientes y, por tanto, no es la finalidad de la norma que una misma empresa los cumpla simultáneamente. Un ejemplo podría ser el siguiente, basado en una multinacional de base tecnológica residente en Norteamérica.

La empresa multinacional *Royal Corporate*, sociedad de base tecnológica con sede en San Francisco, EE.UU. (y servidor central en Los Gatos, California), se dedica a varias cosas. Primera, la cesión de servidores informáticos para que otras empresas los utilicen a cambio de una remuneración. Este tipo de servicio lo suelen solicitar plataformas como *YouTube* o *Twitch*. Segunda, capta datos de los usuarios por encargo de otras empresas, principalmente, para enviar publicidad dirigida a los mismos a través de la sistematización de perfiles. Y tercera, gestiona la cartera de clientes que quieren anunciarse antes, durante, y después de los vídeos de *YouTube* con más de 1 millón de visualizaciones.

16 Entendiéndose como tales (art. 4.6 LIDSD): «los consistentes en la inclusión en una interfaz digital, propia o de terceros, de publicidad dirigida a los usuarios de dicha interfaz. Cuando la entidad que incluya la publicidad no sea propietaria de la interfaz digital, se considerará proveedora del servicio de publicidad a dicha entidad, y no a la entidad propietaria de la interfaz». Se trata, en definitiva, de gravar como servicios digitales a algunas aplicaciones y páginas *web* que además de servir para el fin informativo, incluyen anuncios con contenido publicitario; es decir, empresas que han vendido un determinado espacio publicitario a otra empresa para que se anuncie. El mejor ejemplo: *YouTube*. Otro asunto no menos importante sobre el que hay que reparar es que esa publicidad dirigida está basada en los datos previamente facilitados (de forma activa o pasiva) por los propios usuarios. A falta de mención de cómo deben entenderse recopilados esos datos, entendemos que no se requieren que hayan sido facilitados de forma activa. Esta misma conclusión se recoge en Uría Menéndez (2021, 38).

17 Entendiéndose como tales (art. 4.7 LIDSD): «los de puesta a disposición de los usuarios de una interfaz digital multifacética (que permita interactuar con distintos usuarios de forma concurrente) que facilite la realización de entregas de bienes o prestaciones de servicios subyacentes directamente entre los usuarios, o que les permita localizar a otros usuarios e interactuar con ellos». Es decir, lo realizado por empresas tales como *Amazon*, *Aliexpress*, *Airbnb* o *Uber*, entre otras.

18 Entendiéndose como tales (art. 4.8 LIDSD): «los de transmisión de aquellos recopilados acerca de los usuarios, que hayan sido generados por actividades desarrolladas por estos últimos en las interfaces digitales». En este caso, se gravan los servicios que pueden prestar *Facebook* o *Google*, entre otros.

En España no dispone de un establecimiento permanente, pero ha obtenido durante el año 2020 unos ingresos de 3.5 millones de euros por la prestación de los citados servicios. A nivel global, su cifra de negocios arrojó un saldo de 1.200 millones de euros. Los usuarios de las plataformas por las que obtienen esos beneficios han estado situados en su mayoría en España.

Varias notas al respecto.

Primera.- Hay que determinar si sería o no sujeto pasivo a título de contribuyente *Royal Corporate*, y posteriormente, si los servicios prestados entran bajo el ámbito de aplicación de la LIDSD. A tenor del art. 8 LIDSD, los requisitos para ser considerado contribuyente residen en ser una persona jurídica y entidades referidas en el art. 35.4 LGT, que el primer día del período de liquidación (16 de enero de 2021, puesto que entró en vigor ese día) superen dos umbrales: importe neto de cifra de negocios del año anterior sea igual o superior a 750 millones de euros; y que el importe de los ingresos derivados de los servicios digitales prestados sea igual o superior a 3 millones de euros. A la vista de los datos, los supera.

Segunda.- Superados los umbrales, habrá que determinar si cumple o no el hecho imponible. Al efecto, el art. 5 LIDSD establece que «... Estarán sujetas al impuesto las prestaciones de los servicios digitales realizadas en el territorio de aplicación del mismo efectuadas por los contribuyentes del impuesto». Por servicios digitales, a tenor de lo descrito en el art. 4 LIDSD, «... se consideran como tales exclusivamente los de publicidad en línea, los de intermediación en línea, y los de transmisión de datos». Por tanto, la sujeción al impuesto se determinará una vez analizado si se enmarcan las actividades realizadas dentro de esos tres servicios digitales gravados.

Tercera.- La cesión de servidores informáticos para otras plataformas podría entenderse como una labor de intermediación, y a tal efecto el art. 4.7 LIDSD establece que se entenderán por servicios de intermediación en línea los de puesta a disposición de los usuarios de una interfaz digital multifacética (que permita interactuar con distintos usuarios de forma concurrente) que facilite la realización de entregas de bienes o prestaciones de servicios subyacentes directamente entre los usuarios, o que les permita localizar a otros usuarios e interactuar con ellos. Ante tal definición, en este caso, siendo requisito que se facilite la realización de entrega de bienes o prestaciones de servicios, solo cabría considerar que se cumple aquel requisito si entendemos que la empresa es intermediaria entre el contenido generado por los usuarios y los demás usuarios que lo consumen.

Cuarta.- En plataformas como *YouTube* o *Twitch* es de hecho lo que se hace: poner en contacto a unos con otros, y se puede llegar a facilitar entregas de bienes o prestaciones de servicios. Es más, en el caso de los suscriptores (que abonan una cuantía mensual por acceso a contenido exclusivo), es evidente que eso se enmarcaría en una prestación de servicios. Pero sería una prestación de servicios por parte de *YouTube*, no de *Royal Corporate*, que le cede el servidor informático, por lo que en realidad el sujeto pasivo debería ser *YouTube* o *Twitch*, pero no *Royal Corporate*, al menos por la prestación de este servicio digital ya que únicamente se dedica a ceder el servidor que usan otras plataformas y eso no se engloba dentro del hecho imponible del IDSD.

En cuanto a la captación de datos de los usuarios por encargo de otras empresas, para enviar publicidad dirigida a los mismos a través de la sistematización de perfiles (como, por ejemplo, hace *Facebook*), habrá que ver si cumple lo recogido en el art. 4.8 LIDSD, que los define como «... los de transmisión con contraprestación, incluidas la venta o cesión, de aquellos recopilados acerca de los usuarios, que hayan sido generados por actividades desarrolladas por estos últimos en las interfaces digitales». En este caso, se grava la transmisión de datos de los usuarios, generados por estos últimos, cuando se emplean para otros fines. Es decir, se grava la transmisión de paquetes o bloques de datos de los usuarios a un precio cerrado. Parece claro que esta actividad se enmarca en la definición de servicio de transmisión de datos y, por tanto, cumple el hecho imponible.

Quinta.- Por último, en cuanto a la gestión de cartera de clientes que quieren anunciarse antes, durante y después de los vídeos de *YouTube* más visualizados, el art. 4.7 LIDSD establece que los servicios de publicidad en línea son «... los consistentes en la inclusión en una interfaz digital, propia o de terceros, de publicidad dirigida a los usuarios de dicha interfaz. Cuando la entidad que incluya la publicidad no sea propietaria de la interfaz digital, se considerará proveedora del servicio de publicidad a dicha entidad, y no a la entidad propietaria de la interfaz». Por tanto, la gestión que hace *Royal Corporate* no es la inclusión de su propia interfaz, ni siquiera de terceros, de publicidad dirigida a los usuarios, sino la de gestionar la cartera de clientes que son las empresas que sí quieren incluir publicidad dirigida a los usuarios. Solo en este último caso se cumpliría el hecho imponible, asunto que en relación con *Royal Corporate* no se puede predicar. Por tanto, no estaría sujeto al IDSD por este servicio de publicidad en línea.

Visto este ejemplo práctico, si focalizamos estrictamente en las actividades que desarrollan *YouTube* o *Twitch* como plataformas, se podrían generar efectos del todo indeseables y la situación descrita anteriormente varía de forma sensible a efectos de la LIDSD.

Queda claro que ceden espacio publicitario para que otros anunciantes inserten la publicidad, por lo que cumplen el primer hecho imponible; cuando estas empresas alojan vídeos que previamente se han retransmitido en directo o no, lo hacen en sus propios servidores, y permite que los usuarios consumidores accedan al mismo, así que en realidad puede actuar como un intermediario cumpliéndose así el segundo hecho imponible; y además de lo anterior, es claro que cuando un usuario accede por primera vez a la plataforma se adhiere a las condiciones, cede sus datos y estos son vendidos a terceros para enviar publicidad dirigida (salvo que la transmisión de datos sea gratuita, porque se exige contraprestación *ex art.* 4.8 LIDSD), por lo que también podría cumplirse el tercer hecho imponible.

De nuevo, debemos realizar varias apreciaciones al respecto.

Primera.- *YouTube* y *Twitch*, al presentar sus correspondientes autoliquidaciones trimestrales, podrían tener que incluir en la base imponible del IDSD los ingresos derivados de los tres hechos imponibles¹⁹. Es evidente que esta situa-

19 Recordemos que solo se excluye de gravamen en la base imponible del IDSD el montante total del IVA u otros impuestos análogos (art. 10.1 LIDSD).

ción es anómala, producida claramente por la inextricable terminología de la Ley y la amplitud de sus hechos imposables, aunque normalizada según la Resolución de la DGT de 10 de junio de 2021²⁰. Si a ello le sumamos, como establece el Reglamento del IDSD²¹ en sus arts. 2 a 4, que serán los sujetos pasivos los que deberán aportar una «memoria descriptiva» que contenga los procesos, métodos, algoritmos y tecnologías empleadas tanto para analizar la sujeción al impuesto como para explicar los resultados que incorpora en sus autoliquidaciones, los costes de cumplimiento de las empresas aumentarán exponencialmente, y también los de la Administración tributaria, porque debe revisar, gestionar y comprobar liquidaciones de un nuevo impuesto para el que no tiene datos al respecto o prácticamente muy pocos.

Segunda.- Bien es cierto que a efectos de cumplir los requisitos para ser considerado sujeto pasivo del IDSD los umbrales establecidos no son nada desdeñables (más de 750 millones de euros de cifra de negocios el año anterior; y más de 3 millones de euros por la prestación de servicios digitales el año anterior), y probablemente el volumen cuantitativo de contribuyentes brille por su ausencia, pero las dificultades jurídico-técnicas que va a ocasionar no serán pocas. Incluso si compensase a efectos económicos el nuevo gravamen habida cuenta de la escasez de nuevos contribuyentes y de que, en realidad, aunque ese gravamen del 3% no pueda ser repercutido legalmente a terceros, *de facto* así se está produciendo²².

Tercera.- Adentrados ya en el cumplimiento del hecho imponible de la publicidad, que es el que se diseñó específicamente para modelos como *YouTube*, por el propio devengo del impuesto, este es, operación a operación, en este caso significa que debería producirse campaña por campaña de publicidad (que es la operativa habitual), y habrá que estar a lo que digan los contratos al respecto para dilucidar todos los detalles técnico-jurídicos.

En realidad, si *YouTube* se nutre especialmente de los ingresos por publicidad, quizá podría considerarse este el hecho imponible más importante, sin olvidar que es publicidad dirigida hacia los usuarios, entendida esta como la basada en la experiencia o datos previos de los primeros²³, por lo que se debe

20 En el texto, literalmente, al hilo de los servicios de publicidad en línea, se dice: «Asimismo, debe aclararse que la función de inclusión de publicidad solo la realiza una de las entidades intervinientes para evitar supuestos de imposición en cascada, de forma que solo puede haber un contribuyente por esta modalidad de hecho imponible, sin perjuicio de que el resto de entidades intervinientes, tanto por el lado de la oferta como por el lado de la demanda, pueda prestar algún que otro servicio sujeto, intermediación en línea o transmisión de datos, si cumple los requisitos establecidos en la Ley. De la misma manera, la entidad que incluya la publicidad podrá también prestar otros servicios sujetos cuando realice otras actividades además de las que constituyen el servicio de publicidad en línea.» (Resolución DGT, p. 4).

21 Como bien es sabido, el Reglamento del IDSD contiene cinco artículos, que regulan fundamentalmente dos bloques: reglas y sistemas de localización de los usuarios (arts. 1 y 5); y justificación de los datos contenidos en las autoliquidaciones (arts. 2 a 4).

22 De esta noticia ya se han hecho eco los medios de comunicación y se ha dejado notar entre los consumidores afectados. También, evidentemente, entre los minoristas que incluyen sus productos en los *marketplaces* como Amazon. Precisamente, los medios hablan de «cargar» el coste de la «Tasa Google», como se conoce popularmente al IDSD, lo que supone una evidente repercusión indirecta del gravamen. Puede verse *online*. Recuperado de <<https://elpais.com/economia/2021-01-22/amazon-espana-sube-un-3-la-comision-a-los-vendedores-de-su-plataforma-para-cargarles-la-tasa-google.html>>; [Consultado el 5 de abril de 2021].

23 Según la Resolución DGT de 10 de junio: «La utilización de un solo dato del usuario será suficiente para considerar la publicidad digital como dirigida». (Resolución DGT, p. 3).

producir necesariamente una recogida (consentida o no) y posterior explotación de los datos. De este modo, también podría decirse que el cumplimiento del hecho imponible de la publicidad exige que se realicen operaciones subyacentes con datos, siendo estos el elemento central sobre el que pivotaría el cumplimiento del hecho imponible.

Cuarta.- A raíz de lo anterior, esta es otra de las anomalías que puede producir el IDSD, más allá de conjugar los tres hechos imposables: no necesariamente hay que considerar que en el modelo de negocio de *YouTube* o *Twitch* el hecho imponible más importante sea la publicidad. Quizá pueda ser el más efectivo, o el más «sencillo» de dilucidar, pero las operaciones con datos están muy presentes en ese hecho imponible y por ende también en el de transmisión de datos. Más difuso sería afirmar que también están presentes en el hecho imponible de intermediación, porque la literalidad de la norma exige que se concluyan entregas de bienes o prestaciones de servicios entre los usuarios o permita su localización, pero no es la finalidad principal de *YouTube* o *Twitch* llevar a cabo ese tipo de operaciones.

Podría entenderse como mero intermediario en el sentido de poner en contacto a usuarios y a los generadores de contenido, incluso en algún caso, por ejemplo, de subasta de un bien a través de *streaming* o algún tipo de «reto» similar si la operación se concluye en la propia plataforma, pero difícilmente se podría afirmar que presta un servicio digital de intermediación en línea en el sentido de lo establecido por la LIDSD.

En resumidas cuentas, *YouTube*, como proveedor de servicios de *Google*, y *Twitch*, como proveedor de servicios de *Amazon*, se verían obligadas a incluir en sus autoliquidaciones del IDSD los ingresos correspondientes tanto al hecho imponible de publicidad en línea como el de transmisión de datos recopilados, no siendo razonable defender que también cumple el hecho imponible de intermediación en línea por el difícil encaje con la normativa reguladora, a pesar de que el ya solo cumplimiento de más de un hecho imponible no parece ser la finalidad para la que se concibió la norma al pretender gravar, con cada uno, modelos de negocio distintos, como ya dijimos anteriormente.

3. Crítica y propuestas desde el punto de vista del generador de contenido

Una vez analizado el régimen tributario tanto del generador de contenido como del proveedor del servicio, hay que hacer lo propio proponiendo soluciones que intenten solventar las disfunciones a la hora de someterlos a gravamen. Estas propuestas, además, deben ser diversas y abarcar tanto el propio punto de conexión como la esencia de las operaciones aparentes y subyacentes. En suma: vamos a poner de manifiesto la obsolescencia de los criterios de residencia para sujetar en territorio español a los generadores de contenido, que nos conduce necesariamente a proponer una modificación legislativa que, a modo de adelanto, será un «régimen especial para actividades económicas altamente digitalizadas».

Anteriormente ya expusimos el régimen jurídico-tributario de los creadores de contenido, como personas físicas que desempeñan una actividad económica

(puede que algo peculiar, pero profesional, al fin y al cabo) y que obtienen rentas subsumibles en el IRPF, además de otro tipo de obligaciones en materia de IVA. Pues bien, el principal problema no se centra en cómo se deben catalogar las rentas obtenidas, ya que no parece que haya duda en que deban ser RAE a la luz de nuestra normativa; ni tampoco si deben o no emitir facturas, porque así también procede.

El problema reside en que desempeñan una profesión que, aunque las rentas generadas puedan «encajar» en la normativa (del IRPF) actual, es el propio modelo de negocio el que no lo hace con los actuales puntos de conexión o criterios de sujeción al Impuesto. No es un problema de catalogación de rentas o identificación de obligaciones tributarias, sino de «mejorar» la conexión al territorio español a través de una modificación normativa que comprenda la realidad de los profesionales que venimos explicando a lo largo de este trabajo. En este punto, claramente, se puede afirmar que los criterios de residencia establecidos en el art. 9.1 LIRPF²⁴ están pensados para otro tipo de contribuyentes.

Tratamos, insistimos, una actividad profesional que no necesita de un espacio físico más allá de un ordenador y un cable de fibra óptica, que se desarrolla en el interior de habitaciones, cuya repercusión es mundial. Es decir, se produce todo el beneficio enfrente de una pantalla de ordenador, sin interactuar con el entorno exterior. Del solo repaso a la dicción de los criterios de residencia para las personas físicas observamos una distorsión clara como punto de conexión para gravar las actividades descritas.

Cuando nuestra LIRPF hace referencia a los archiconocidos 183 días de permanencia en territorio español, lo hace como síntoma de pertenencia a una comunidad, de integración social, de injerencia en la actividad económica de un determinado territorio. Estos modelos de negocio, como ya dijimos anteriormente, son de corte individualista por los medios necesarios para prestar el servicio y no se produce esa conexión con el territorio donde se presta. El ejemplo más claro: los «youtubers» que se marchan a Andorra y siguen prestando el servicio, porque ese servicio se puede prestar desde cualquier parte²⁵.

24 Recordemos la literalidad del precepto: «1. Se entenderá que el contribuyente tiene su residencia habitual en territorio español cuando se dé cualquiera de las siguientes circunstancias: a) Que permanezca más de 183 días, durante el año natural, en territorio español. Para determinar este período de permanencia en territorio español se computarán las ausencias esporádicas, salvo que el contribuyente acredite su residencia fiscal en otro país. En el supuesto de países o territorios considerados como paraíso fiscal, la Administración tributaria podrá exigir que se pruebe la permanencia en éste durante 183 días en el año natural. Para determinar el período de permanencia al que se refiere el párrafo anterior, no se computarán las estancias temporales en España que sean consecuencia de las obligaciones contraídas en acuerdos de colaboración cultural o humanitaria, a título gratuito, con las Administraciones públicas españolas; b) Que radique en España el núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos, de forma directa o indirecta. Se presumirá, salvo prueba en contrario, que el contribuyente tiene su residencia habitual en territorio español cuando, de acuerdo con los criterios anteriores, resida habitualmente en España el cónyuge no separado legalmente y los hijos menores de edad que dependan de aquél.»

25 Es más, no solo es que ese servicio pueda prestarse desde cualquier parte sino que, incluso, a nivel reputacional ese anuncio de traslado no le va a conllevar, en palabras de uno de los «streamers» españoles más famosos del mundo, Ibai Llanos, una pérdida de seguidores o de beneficio económico. En un conocido programa de televisión llegó a afirmar que ese motivo no es suficiente, en el mundo del *streaming*, como para «... dejar de seguir o ver a una persona». Puede verse el programa *online*. Recuperado de <https://www.atresplayer.com/lasexta/programas/lo-de-evolve/temporada_2/ibai_604213527ed1a8e191e91c16/>. [Consultado el 24 de marzo de 2021].

Por tanto, esos 183 días ya no reflejan la unidad no ya económica, sino social, con un territorio. Es que, en realidad, está obsoleto tanto el criterio como la propia cifra de días y lo que ello supone. Lo mismo sucede con el criterio del núcleo central de los intereses económicos, en un mundo en el que los activos no son oficinas, el dinero es virtual, y las posesiones fácilmente trasladables (más allá de los inmuebles, aunque en una gran mayoría de ocasiones los «streamers» comparten esos espacios de trabajo por habitaciones).

Ese núcleo central de intereses económicos difícilmente puede servir como punto de conexión para los generadores de contenido, y parece quedar igualmente desactualizado, siendo extrapolable esta conclusión a otras empresas cuya actividad se pueda enmarcar en esa forma de hacer negocios. No digamos ya la presunción *iuris tantum* establecida, aunque evidentemente este criterio poco tiene que ver con la actividad económica desempeñada, por lo que obviamos su análisis por innecesario.

Queda claro que los criterios de residencia actuales para las personas físicas no sirven para someter a gravamen según qué modelos de negocio, en el caso de que los generadores de contenido decidan voluntariamente abandonar el territorio español. En otras palabras: los «streamers» que abonan los impuestos correspondientes en nuestro país son aquellos que no han optado por trasladar su residencia a otros territorios, más bien, por una elección personal, no económica. Otro asunto será que el traslado de residencia sea ficticio, cuya tarea probatoria recaerá en manos de la Administración.

Más allá de los criterios de residencia, y esto ya afecta a cualquier trabajador, la clara falta de progresividad del IRPF no augura un buen futuro para la retención del «talento digital», como es la generación de nativos digitales que ya hoy día son «streamers» de éxito nacidos más allá del 2000. Si bien es un debate que se adentra en las propias raíces de la batalla entre escuelas de pensamiento económico, no está de más volver a incidir en la necesidad de adaptar los ordenamientos jurídicos a las realidades económicas, y francamente, no parece razonable tratar fiscalmente de la misma forma a un generador de contenido que a cualquier otro profesional que desarrolle una determinada profesión «tradicional».

No estamos haciendo un alegato de que a los «streamers» haya que facilitarles una menor tributación, pero tenemos ejemplos claros de que, en ocasiones, se ha priorizado la atracción de talento (extranjero, principalmente) porque generaba valor añadido a la economía española, y no digamos ya si el talento es nuestro y queremos evitar que se disperse o salga de nuestras fronteras. Es el caso, evidentemente, del régimen especial de territorios desplazados a territorio español, conocido popularmente como *Ley Beckham*, actualmente en horas bajas, pero que ya resuenan tambores de guerra proclamando su reactivación para favorecer, precisamente, la competitividad y así retener el talento asociado al mundo digital²⁶.

No es descabellado reflexionar que si hace más de 15 años se articuló un régimen especial para atraer talento a nuestro país (aunque los principales

26 De esta noticia se han hecho eco recientemente los medios de comunicación. Recuperado de <<https://www.lainformacion.com/economia-negocios-y-finanzas/hacienda-reactiva-ley-beckham-atraer-talento-inversiones-espana/2830681/>> [Consultado el 7 de marzo de 2021].

beneficiarios fuesen los futbolistas), que claramente, a la luz de determinados ojos, podría resultar un atropello al propio principio de progresividad, se articule otro que pretenda precisamente además de cumplir con esa finalidad, mantener el que se genera o nace en nuestro país. ¿Es que, acaso, alguien piensa que las cifras de facturación de los «streamers» unido al volumen de negocio global que generan no legitimarían un régimen similar en aras de lograr, precisamente, además de una mayor recaudación un necesario gravamen de la actividad económica digitalizada sin realizar una extraordinaria reforma legislativa?

Si el camino a seguir, a raíz de las estrategias europeas para el reparto de los fondos *Next Generation Eu*, es consolidar las sociedades digitales, también se debe fomentar su competitividad. Ello no implica prescindir de la progresividad necesaria del IRPF, ni mucho menos, pero una correcta articulación de medidas de este tipo permitiría alcanzar unos niveles de recaudación superiores (o al menos, mantener los actuales, que no es poco), y redundaría en una posible opción de rebaja de la presión fiscal a las rentas medias y bajas.

Dejando claro, como así es, que el régimen establecido en la LIDSD no afecta a los generadores de contenido –solo a las plataformas–, si se optase por un «régimen especial para actividades económicas altamente digitalizadas», que podría ser transitorio durante una serie de años de desarrollo de la actividad, los requisitos para acogerse al mismo deberían ser, obviamente, muy distintos a los que en su día dieron lugar a la articulación de la *Ley Beckham* o «régimen de impatriados».

No debe consistir en el traslado a territorio español, sino en el mantenimiento en el mismo durante una serie de períodos impositivos, cumpliendo alguno de los criterios de residencia *ex art.* 9 LIRPF. En este caso, además, no haría falta modificarlos, siempre y cuando la actividad económica que realice sea considerada como una actividad económica «altamente digitalizada», cuyo beneficio (a establecer por el legislador) derive directamente de la generación de contenido *online*. Podría establecerse un tipo fijo que coincida con el último tramo del art. 63 LIRPF.

Es decir, siempre que se cumpla alguno de los criterios de residencia *ex art.* 9 LIRPF y se trate de una actividad económica «altamente digitalizada», caracterizada por la obtención de beneficio íntegramente a través de la generación de contenido *online*, durante un máximo de, por ejemplo, tres períodos impositivos²⁷, establecer una tributación fija que coincida con el tipo máximo estatal fijado por la LIRPF, este es, el 24,50 (que dicho sea de paso, coincide sustancialmente con el tipo articulado en el régimen de impatriados en su momento).

Debemos tener en cuenta que este régimen, que podría estar pensado inicialmente para los generadores de contenido, no solo les sería de aplicación a ellos. Con una correcta y amplia acepción de actividad económica «altamente digitalizada» podría aplicarse a sujetos que obtengan rentas de actividades diversas, y con ello, favorecer la competitividad y asegurar la sujeción a nuestro territorio de (parte) de las rentas por ellos generadas, como en su día se hizo con

²⁷ Hay que tener en cuenta que, realmente, en los períodos de inicio de actividad no se suele obtener beneficio, en cualquier negocio emprendido, y la generación de contenido no iba a ser una excepción. Este incentivo, por tanto, no supone un cheque en blanco como sí pasaba con el régimen de impatriados.

los futbolistas profesionales y que hoy día pervive en otros muchos países europeos vecinos (Portugal o Italia, por ejemplo).

En resumidas cuentas, la redacción de esta propuesta podría ser la siguiente:

Régimen especial para actividades económicas altamente digitalizadas

Las personas físicas residentes en territorio español, que obtengan rendimientos de actividades económicas en el sentido del artículo 27 de la LIRPF y que sean catalogadas como «altamente digitalizadas», entendiéndose por tales las descritas en esta Ley²⁸, podrán tributar al tipo máximo estatal establecido en el art. 63.1 LIRPF durante el período impositivo de inicio de la actividad y los dos siguientes, siempre y cuando se cumplan las siguientes condiciones:

- a) Que el contribuyente obtenga únicamente RAE en territorio español²⁹.
- b) Que dichas actividades económicas altamente digitalizadas precisen de un espacio físico de prestación cuyo servidor central o elementos nucleares estén en territorio español³⁰.
- c) Que los pagadores lo sean en concepto de actividades de campañas por publicidad, patrocinio, o resultantes de suscripciones mensuales por acceso a contenido exclusivo o por apoyar a la generación del creador de contenido³¹.

Evidentemente, la elección de esta propuesta responde a una serie de criterios, que pasamos a exponer: oportunidad; simplicidad; importancia cualitativa y cuantitativa del régimen propuesto; y la existencia de precedentes exitosos.

- *Criterio de oportunidad*: es claro que el actual momento de búsqueda de soluciones para los retos que supone la economía digital otorga un entorno de cambio incomparable, que se acrecienta con el cierto fracaso

28 A tal efecto, deberían definirse como: aquellas actividades económicas basadas en la obtención de rendimientos de actividades económicas que a su vez consistan en la percepción de cantidades derivadas de la generación de contenido, provengan bien de pagos en concepto de campañas por publicidad o derivadas de suscripciones mensuales; y que a su vez el proveedor del servicio donde se aloja el contenido creado por las personas físicas se vea obligado a tributar como sujeto pasivo del IDSD. En este sentido, debe existir una correlación clara: para que la persona física generadora del contenido puede beneficiarse del régimen fiscal especial, la plataforma intermediaria debe estar obligada a tributar por el IDSD (lo que se cumplirá siempre y cuando sea sujeto pasivo y supere los umbrales establecidos).

29 Claramente, deben ser rendimientos de actividades económicas porque son los propios que se obtienen con el ejercicio de esa actividad. Si el generador de contenido, persona física, obtuviese otro tipo de rendimientos, evidentemente que no podrían beneficiarse de la aplicación de este tipo fijo para determinadas actividades, y deberá hacerlo al tipo ordinario. Por tanto, ese «únicamente» debe hacer referencia a que solo podrán beneficiarse de ese tipo máximo del 24,5% los rendimientos derivados de esas actividades económicas altamente digitalizadas basadas en la generación de contenido.

30 En este caso, es *condictio sine qua non* que el servidor central que da sentido al modelo de negocio (*software*) esté radicado en territorio español, y se demuestre que desde ese ordenador central es donde se obtiene el beneficio económico.

31 Este tipo de pagos recibidos es trascendental. Habida cuenta del modelo de negocio de *YouTube* o *Twitch*, que como ya hemos dicho, fundamentalmente se nutren de los ingresos por campañas de publicidad y de suscripciones mensuales, los pagos que se hagan deben hacerse exclusivamente por esos conceptos para aplicar ese régimen especial del 24,5%, porque es así como se opera a través de estas plataformas y es donde se pone de manifiesto la relación entre el generador de contenido y el intermediario.

de la acción 1ª de BEPS y los vaivenes legislativos en forma de impuestos unilaterales sobre los servicios digitales, pero no sobre la fiscalidad de los creadores del contenido. Por ello, el momento temporal es óptimo para buscar soluciones quizá comprometidas o polémicas, pero que el clima general impulsa, al menos, a plantear.

- *Criterio de simplicidad*: este tipo de propuestas no suponen una modificación de los criterios de residencia de las personas físicas que conlleve una modificación del art. 9 LIRPF, con todos los inconvenientes y complicaciones que ello traería. Esos criterios y redacción se mantienen intactos, y únicamente se articula un nuevo régimen especial para someter a tributación un determinado tipo de actividad digital en concreto que no tiene que afectar al resto de actividades. Desde el punto de vista de la técnica legislativa, es la propuesta que menos problemas puede suponer a la hora de su articulación, porque no altera lo que ya existe, sino que crea un régimen «nuevo» cuyo patrón surgió ya tiempo atrás, como fue el régimen de impatriados.
- *Importancia cualitativa y cuantitativa del régimen propuesto*: ya hemos advertido de las cifras de facturación de las plataformas intermediarias y de las cifras de ingreso de determinados generadores de contenido. En definitiva, es un modelo de negocio, desde ambos puntos de vista, millonario. Así, no es descabellado aludir a la necesidad de intentar sujetar a estos contribuyentes a territorio español para su tributación y así evitar que trasladen su residencia a otros territorios, con la consecuente pérdida del talento digital –y de recaudación– que ello supone. Es posible que otras actividades también lo merezcan, pero a la luz de su importancia tanto cualitativa (por la propia idiosincrasia del modelo de negocio) como cuantitativa (sus cifras) son potenciales merecedores de la articulación de un régimen fiscal especial, aunque sea transitorio a modo de estímulo de la actividad económica.
- *Existencia de precedente inmediato exitoso*: el régimen de impatriados, conocido como *Ley Beckham*, más allá de la polémica que pudo generar y que hoy día sigue haciendo, contribuyó a lograr el objetivo para el cual se ideó: atraer talento extranjero a nuestro país, un talento que no existía (por más que fuese aprovechado mayoritariamente por futbolistas). Es un precedente exitoso de la articulación de un régimen especial de tributación *ex novo* dirigido a un grupo concreto de contribuyentes, como podría extrapolarse en el caso de la propuesta que tratamos.

Expuesta nuestra propuesta de modificación normativa, a tenor de los recientes acontecimientos y pretendidas reformas que verán la luz, hay que hacer mención obligada, precisamente, a un régimen parecido al que nosotros hemos propuesto, pero enfocado de otra forma. Así, el pasado 10 de diciembre de 2021 se aprobó el Proyecto de Ley de fomento del ecosistema de empresas emergentes (conocida popularmente como “Ley de Startups”), que recoge una modificación del régimen de impatriados para atraer a los denominados “nómadas digitales”.

Este régimen se sustenta en lo siguiente: 1. Mejora del acceso al régimen fiscal especial de trabajadores desplazados (impatriados) para atraer talento digi-

tal extranjero. 2. Reducción de 10 a cinco períodos impositivos necesarios de residencia en España para acceder al mismo, así como ampliación de seis a 11 para la tributación en el IRNR. 3. Posibilidad de extender este régimen fiscal al cónyuge o progenitor de los hijos (menores de 25 años o con discapacidad, independientemente de su edad) del impatriado.

En resumidas cuentas: se pretende establecer incentivos para atraer al talento “digital” extranjero, sin modificar las líneas maestras del régimen del 93 LIRPF, ya que, al fin y al cabo, se podrán seguir beneficiando de este régimen –a lo que aquí nos interesa– los *streamers* que se desplacen a nuestro territorio para prestar sus servicios profesionales; pero no será de aplicación a los que ya residan aquí, es decir, al talento nacional, y no se les incentiva de ningún modo para que permanezcan en nuestro territorio.

Por ello, creemos firmemente que la idea que inspira la reforma del régimen de impatriados contenida en la pretendida “Ley de Startups” es bienvenida, pero deviene insuficiente para incentivar a los *streamers* nacionales, y como consecuencia, estos quedan en una situación –tributaria– francamente desfavorable frente a los que se desplacen a territorio español desde un país extranjero, que es el problema que hemos pretendido atajar en este estudio. Ahora bien, ambas propuestas (la contenida en la Ley de Startups y la nuestra) son compatibles, y es deseable seguir incidiendo en las posibilidades de nuestro sistema tributario para retener al talento digital nacional, aprovechando que se ha abierto definitivamente el debate sobre los incentivos fiscales aplicables a los “nómadas digitales”.

4. Crítica y propuestas desde el punto de vista de la plataforma

Las propuestas sobre la tributación de un modelo de negocio deben pasar por la sensatez y claridad en la imposición, algo que, desde luego, la Ley 4/2020 no ha conseguido.

Desde su inextricable prosa e intrincada operativa, la LIDSD contiene un nuevo gravamen sumamente controvertido, que configura una nueva carga tributaria para determinados actores que hasta la fecha no venían soportándola, pero sin hacer lo propio con la contraparte, es decir, sin reformar de la mano la tributación de los generadores de contenido³². Por ello, son varias las reformas, propuestas y críticas que se deben hacer, orientadas a modificar la configuración de la normativa referenciada.

Primera.- Ya hemos razonado que este nuevo impuesto puede conducir, en ocasiones, a que plataformas como *YouTube* o *Twitch* cumplan los tres hechos imposables prefijados por la ley, cuando ni siquiera era ese el objetivo inicial –por más que la Resolución de la DGT de 10 de junio de 2021 asuma con naturalidad lo contrario–. Como bien sabemos, cada uno de ellos hacía referencia a un modelo concreto de negocio, y concretamente *YouTube* fue enmarcado en aque-

³² Dicho sea de paso, aunque es una obviedad, la LIDSD no puede reformular la tributación de los generadores de contenido personas físicas porque no es su objetivo ni finalidad.

llos sustentados en la obtención de ingresos por publicidad³³, aunque ya hemos demostrado que es una conclusión francamente errónea derivada de la incomprensión de su modelo de negocio, por cuanto puede acumular perfectamente dos de los tres gravámenes sin ninguna fórmula de incompatibilidad entre ellos, como sí sucede en otros impuestos de nuestro sistema tributario (por ejemplo, el ITPAJD). Por ello, se debe articular un sistema claro de incompatibilidades entre los hechos imposables evitando situaciones del todo indeseables.

Aunque estamos en ciernes de asistir a la presentación de la primera autoliquidación del IDSD, que tendrá lugar entre el 1 de julio y el 2 de agosto de 2021 por aplicación de la Orden HAC 590/2021, de 9 de junio, es urgente repensar cómo se quiere articular este gravamen para las plataformas intermediarias que sustentan y distribuyen la generación de contenido. No estamos hablando de otras plataformas que desarrollen puramente una labor de intermediación (véase *Amazon*, *Aliexpress*, etc.), sino aquellas como *YouTube* o *Twitch* dedicadas específicamente al alojamiento de vídeos en sus servidores y la conexión entre los generadores de contenido y los usuarios consumidores de los mismos.

Segunda.- Este gravamen no contribuye a lograr una imposición justa, porque aunque se prevea un tipo del 3% sobre el total de ingresos (lo que debatiremos más adelante), y formalmente no se permita una repercusión al consumidor final como sucede en el IVA, la solución está bien clara: si como plataforma debe asumir un nuevo gravamen, será bien el propio generador de contenido a través de una revisión del margen de reparto de beneficios, o bien los suscriptores mediante aumento de la cuota, los que terminarán soportándolo; no siendo esa, ni mucho menos, la finalidad para la que se creó.

Ello se agrava cuando, además, no se permite la deducibilidad de gastos más allá del IVA o impuestos análogos (lo que deriva también en realidad de su auto-calificación como indirecto), y debe incluirse en la base imponible un ingreso bruto, lo que se aleja muchísimo de la realidad de estos modelos de negocio. Una alta facturación en una actividad altamente digitalizada no implica un alto beneficio. Razonar de esa forma implica no comprender cómo funciona la sociedad del siglo XXI y evidentemente conduce a articular soluciones jurídico-técnicas francamente deficientes. Es un punto claramente a revisar para poder comprender cómo gravarlos correctamente.

Tercera.- Se realiza una inversión en I+D nada desdeñable, e incluso una facturación récord no asegura beneficios en cuantía equivalente. Y este paradigma se repite con otras muchas plataformas que dedican cantidades millonarias a la inversión en innovación. Si no se permite la deducción de esas cantidades, evidentemente que supone un claro perjuicio y en realidad ir en contra de la propia esencia de los impuestos que gravan la renta, sustentados en renta neta, y no bruta, como sucede en el IRPF e IS.

Bien es cierto que se podría alegar que al ser indirecto no debería seguir ese patrón de gravar la renta neta, pero, sin entrar en ese debate sobre su contro-

33 Así lo hizo expresamente la Comisión Europea en 2017 al mencionar, por primera vez, nombres y apellidos de las empresas sobre las que, a su juicio, había que actuar para reinstaurar los principios de justicia tributaria (Comisión Europea, 2017, 4-8). Esa recomendación, a su vez, prendió la mecha que un año después desembocaría en las propuestas de directiva 147/2018 y 148/2018, de 21 de marzo (Consejo, 2018 a y b).

vertida naturaleza jurídica, si se observa con detenimiento, por más que se pretenda gravar la prestación de servicios digitales se termina gravando ingreso y, por tanto, renta bruta. No las operaciones llevadas a cabo, sino la renta bruta³⁴. Por eso es de justicia esgrimir un razonamiento a favor de articular un sistema de deducción de gastos coherente que no penalice, precisamente, a las empresas que más invierten en innovación.

Cuarta.- Se deben modificar, al menos, los hechos imponibles de publicidad y el de intermediación, no siendo suficientes las aclaraciones interpretativas recogidas en la Resolución de la DGT de 10 de junio de 2021. El primero, en el sentido de ponerlo acorde con la realidad e ir de la mano de la reforma de la tributación de los generadores del contenido que posteriormente aprovechan las empresas para anunciarse antes, durante y después del mismo³⁵; y el segundo, estableciendo claramente, de forma mucho más concisa que lo realizado hasta la fecha, qué es esa labor de intermediación realizada y si es fundamental o no concluir operaciones dentro de la plataforma, o el hecho de poner en contacto a unos (generadores de contenido) con otros (consumidores del contenido) ya es indicativo del cumplimiento del hecho imponible.

En relación con esto último, la Resolución de la DGT de 10 de junio, en un intento de aportar claridad, se ha encargado de clarificar el concepto de «operación» a efectos del cumplimiento del hecho imponible. Así, en los servicios de intermediación en línea con operación subyacente, se considerará «... cada servicio de intermediación realizado respecto de cada entrega de bienes o prestaciones de servicios subyacente que sea facilitada por la interfaz digital», y en los demás servicios de intermediación, «... cada contrato celebrado entre contribuyente y usuarios, que tenga por objeto la apertura o renovación de la cuenta». Es decir, en nuestro caso objeto de estudio, poner en contacto a unos con otros, mediante una plataforma intermediaria como *Youtube* o *Twitch*, no es suficiente para considerarse que cumple el hecho imponible, como sí el hecho de concluir operaciones no ya dentro de la interfaz, sino que sea «facilitada» por la misma.

Puede tener cierto sentido aplicado a otro tipo de plataformas que no sean las que venimos estudiando, porque en estas el valor se genera por el propio hecho de que unos retransmiten o generan contenido y otros lo consumen, y la plataforma es un intermediario, podríamos decir, necesario, en la operación llevada a cabo. En resumidas cuentas, no termina de clarificar definitivamente la cuestión.

34 Por más que la propia LIDSD, el Reglamento y la Resolución de la DGT de 10 de junio de 2021 se empeñen en remarcar lo contrario, bajo ese manido argumento –que no por ello acertado– de que se grava la prestación de los servicios digitales operación a operación, sin tener en cuenta la capacidad económica del prestador de los servicios, cuando no es cierto: se termina cuantificando en la base imponible el montante total de ingresos derivados de la prestación de esos servicios, y no el valor añadido de los servicios en sí (como sucede en el IVA). *Vid.* Sánchez-Archidona (2020, 90-99).

35 En realidad, el cumplimiento del hecho imponible no depende del uso que haga el usuario de la publicidad, sino del número de veces que aparezca en su dispositivo. Es decir, lo relevante no es si el mensaje llega al usuario o este recoge ese estímulo, sino, simplemente, que aparezca delante de sus ojos. No obstante, como se recoge en Uría Menéndez (2021, 41) y compartimos: «... en el caso de que la aparición de la publicidad esté ligada a la visualización del vídeo (por ejemplo, en *YouTube*), podría ser razonable entender que este sea el criterio para considerar el impacto económico...».

Quinta.- Tampoco parece tener sentido la exclusión de gravamen, mediante un supuesto de no sujeción, de aquellas plataformas que se dedican a la prestación de un contenido –digital– multimedia previa suscripción y pago mensual de cuota, como es el caso de *Netflix*, *Amazon Prime Video*, *Rakuten*, *HBO*, *Disney+*, *Apple TV*, etc. (art. 6.c. LIDSD). Y decimos que no tiene sentido porque su labor no se diferencia tanto de la realizada por *YouTube* o *Twitch*, y es ahí donde esa exclusión no encuentra fundamento.

Bien es cierto que los supuestos de no sujeción tienen una naturaleza técnica, y en este caso, se basan en que el valor no lo genera el usuario final, sino la propia plataforma o servicio, lo que es sumamente discutible, ya que el modelo de negocio no es el de *YouTube* o *Twitch*, es decir, no hay generadores de contenido que suban sus vídeos a *Netflix*, pero esa plataforma es un intermediario entre dos actores: unos, los consumidores que abonan una suscripción mensual; y otros, los propietarios de los contenidos subidos. Es innegable afirmar que sin los usuarios suscritos esas plataformas no funcionarían, como de hecho así sucede en series que no alcanzan éxito en las mismas, y precisamente ese fracaso deriva de la falta de visualizaciones de los usuarios, que generan, en realidad, el valor en la misma y determinan también el valor de la propia producción cinematográfica.

Sexta.- Queda claro lo siguiente: sin generador de contenido, no hay modelo de negocio. Puede existir la plataforma (caso de *Netflix* o *Prime Video*), pero no el contenido consumido por otros usuarios que bien son receptores potenciales de una publicidad contratada por terceros, o bien incluso se suscriben y pagan una cuantía mensual por disfrutar de determinado contenido o privilegios. Y como sin generador de contenido no hay modelo de negocio, no se comprende que se aborde la tributación de los intermediarios sin hacer lo propio con el otro miembro de la ecuación que además le da sentido.

Un nuevo gravamen sobre las plataformas puede entenderse (aunque no en los términos de la actual LIDSD), pero siempre yendo de la mano de una reforma del régimen fiscal de los generadores de contenido, como podría ser la propuesta que realizamos en el apartado anterior. Y también siempre y cuando se modifiquen determinados aspectos muy problemáticos de la actual LIDSD, a saber: la deducibilidad necesaria de gastos en la base imponible; la inclusión de supuestos de incompatibilidad entre gravámenes; y una mayor concreción de los hechos imposables.

Dicho lo anterior, a modo de apoyo a lo descrito, recientemente hemos asistido a la implementación de otro instrumento que recoge una medida que contribuye a hacer tributar «mejor» a los modelos de negocio descritos a lo largo del trabajo desde el punto de vista de la plataforma intermediaria, como es la contenida en la Directiva del Consejo *por la que se modifica la Directiva 2011/16/UE relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad*, de 19 de febrero, conocida como DAC 7 (Consejo, 2021).

Efectivamente, no solo articulando nuevos gravámenes se consigue el objetivo descrito, también estableciendo o endureciendo las obligaciones de intercambio de información tributaria como es el caso de la iniciativa mencionada. En este caso, se centra exclusivamente en «introducir un requisito normalizado de comunicación de información por parte de los opera-

dores de plataformas³⁶ (en nuestro caso, afectaría también a *YouTube* o *Twitch*) que se aplique en todo el mercado interior», a fin de que «... las administraciones tributarias de los Estados obtengan información exhaustiva necesaria para calcular correctamente el impuesto sobre la renta adeudado» (Consejo, 2021, 4-11), lo que, en este caso, excluiría el uso de esa información para determinar el *quantum* de la obligación tributaria en el IDSD.

En cualquier caso, es evidente que esta obligación de intercambio de información debe ser complementaria a cualesquiera de otra índole, como las descritas en este trabajo, a fin de servir de apoyo para lograr los objetivos propuestos, y pone de manifiesto que se pueden explorar otros caminos más allá del establecimiento de gravámenes como el ya estudiado.

5. Conclusiones

No resulta fácil extraer un corolario de notas finales al uso en temas profundamente complejos como el que nos ocupa, en realidad, no demasiado explorado en textos científicos. Aun así, es de justicia ofrecer una serie de conclusiones que focalicen en los principales aspectos tratados en este estudio y que contribuyan a aportar más claridad al trabajo.

5.1. La incuestionable importancia de los «nuevos» modelos de negocio basados en la generación de contenido y su incompreensión jurídico-tributaria.

El *streaming* vino para quedarse, hace ya algún tiempo, y no constituye el futuro de los modelos de negocio, sino el presente. Además, no existe una comprensión clara de este modelo de negocio y así difícilmente se va a diseñar un gravamen acorde. Es más, se viene haciendo hincapié casi de una forma inquisitiva y persecutoria en las plataformas intermediarias, como las titulares de un modo de proceder «dudoso» en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias (como puso de manifiesto la Comisión Europea allá por 2017).

36 Lo que, por otra parte, no viene siendo novedad, ya que en tiempos recientes se vienen proponiendo iniciativas de este corte (con mayor o menor éxito). En abril de 2019, los senadores norteamericanos Warner y Hawley propusieron el Proyecto de ley *Designing Accounting Safeguards to Help Broaden Oversight and Regulations on Data* (DASHBOARD, SIL 19759), que pretendía establecer una obligación *ex lege* para las empresas de que revelasen el valor de los datos captados de los usuarios y para qué se utilizan. Poco después de la proposición de la DASHBOARD, el senador Fisher y el propio senador Warner presentaron otro proyecto más: el *Deceptive Experiences to Online Users Reduction* (DETOUR, SIL 19435), o Ley sobre experiencias engañosas para la reducción de usuarios online, que pretende la reducción de las experiencias engañosas de los usuarios online, mediante la prohibición del uso de determinadas interfaces y diseños engañosos conocidos como dark patterns. Por su parte, y en consonancia con el citado proyecto, los senadores Booker, Wyden y Clarke presentaron el proyecto de ley de la *Algorithmic Accountability Act* (AAA, OLL 19293) o Ley de responsabilidad algorítmica, que pretendía obligar a las grandes empresas a analizar de forma periódica sus algoritmos y reparar aquellos que generen decisiones discriminatorias, injustas, sesgadas o imprecisas. Y en 2021, más recientemente, se ha propuesto otro Proyecto de Ley por el senador Markey: *To prohibit the discriminatory use of personal information by online platforms in any algorithmic process, to require transparency in the use of algorithmic processes and content moderation, and for other purposes* (MUR21415). *Vid.* al respecto Sánchez-Archidona (2020b, 375-400).

Dicho esto, se ha omitido que los generadores de contenido o «streamers» son los verdaderos actores de esos modelos de negocio. Sin «streamer» no hay contenido que publicar o vender. Sin esos vídeos o directos retransmitidos —a través de la plataforma, eso sí— que provocan una respuesta en los usuarios consumidores de práctico fanatismo y los incita a verlos, y que a su vez eso sirve al proveedor del servicio para insertar la publicidad y definir mejor qué conviene más a los anunciantes, no hay modelo de negocio. Tan simple como que sin generador de contenido no existe el modelo de negocio. Y no hay que ser muy avisado para entender que no en demasiado tiempo los generadores de contenido encontrarán otra fórmula para retransmitir en directo sin el soporte de las plataformas intermediarias.

5.2. La dificultad para sujetar en territorio español a los «streamers» sobre la base de los criterios de residencia *ex art. 9 LIRPF*.

Se viene poniendo de manifiesto que el romanticismo de subir y bajar la persiana, en modelos de negocio basados en la economía digital, no se produce. La «nube» ha sustituido al espacio físico de referencia y punto de encuentro y sujeción a efectos fiscales. Ello quiere decir que las personas físicas —y jurídicas— pueden residir en un punto geográfico concreto y desarrollar una actividad económica en cualquier parte del mundo.

Consecuentemente, los criterios de residencia de las personas físicas *ex art. 9 LIRPF* están francamente desactualizados como punto de conexión en el territorio nacional para sujetar a las personas físicas que desarrollan actividades solo necesitadas de un ordenador y un cable de fibra óptica para prestarse (de ahí, entre otros, los escándalos sociales y la facilidad para trasladarse a otros países con regímenes fiscales francamente más beneficiosos). Los criterios allí contenidos no hacen justicia a este tipo de actividad profesional.

El criterio cuantitativo de superación de 183 días en territorio nacional ya no demuestra la integración y convivencia en una determinada comunidad, ni siquiera tampoco el núcleo central de intereses económicos (y no digamos ya la presunción de residencia de cónyuge e hijos). El traslado de los «youtubers» a Andorra no significa integrarse en la vida andorrana, sino simplemente acogerse a una tributación más baja en el IRPF. Son actividades que, no olvidemos, se desarrollan en la soledad de un habitáculo, y el generador de contenido no tiene, siquiera, que salir de él ni integrarse en un determinado barrio. Por ello, en la práctica, exclusivamente para este tipo de actividades, urge repensar cómo adaptar estos modelos de negocio a estos criterios de residencia.

5.3. La necesidad de retener el «talento digital» a través de una suerte de régimen especial —temporal— para actividades económicas altamente digitalizadas.

Soluciones mágicas, hoy en día, no existen, pero se deben proponer. E incluso hay que valorar que sean soluciones «controvertidas» o basadas en otras expe-

riencias que obtuvieron réditos. Es el caso del régimen propuesto, calificado como «régimen fiscal para actividades económicas altamente digitalizadas».

Este régimen fiscal especial podría articularse mediante una modificación legislativa que, de modo similar a como se llevó a cabo la introducción del régimen de impatriados, en este caso se enfoque no a la atracción de talento extranjero sino a la retención del «talento digital» nacional para así favorecer la competitividad de la economía española, asegurando una cierta recaudación para las arcas públicas.

El régimen propuesto debería aplicarse a los residentes en territorio español que obtengan rendimientos de actividades económicas, que cumplan la definición a estos efectos debidamente incorporada en la LIRPF, permitiendo que durante tres períodos impositivos (el de inicio de la actividad y dos más) se tribute a un tipo máximo del 24,5%, coincidiendo con el máximo estatal aplicable. Para ello, el contribuyente deberá obtener los citados rendimientos únicamente en territorio español; desarrollar dichas actividades a través de un espacio físico cuyo servidor central o elementos nucleares se fijen en territorio español; y que dichos ingresos deriven bien de campañas por publicidad, patrocinio, o derivado de suscripciones o cuotas mensuales pagadas directamente al generador de contenido.

Creemos firmemente que por oportunidad temporal (cierto consenso internacional para encontrar una tributación «justa» de las multinacionales); simplicidad (debido a que no requeriría más que introducir un régimen nuevo, no modificar lo existente); importancia cualitativa y cuantitativa (por las cifras de facturación, constante auge y expansión del modelo de negocio); así como la existencia de un precedente exitoso (el régimen de impatriados), puede ser una buena solución –aunque sea temporal– para abordar la tributación de los generadores de contenido a la par que la de las plataformas intermediarias.

5.4. La nefasta Ley 4/2020, del IDSD, como gravamen justo y eficaz para las plataformas intermediarias.

Se pretende solucionar la crisis de ingresos fiscales creando un nuevo gravamen (IDSD) *ad hoc* que únicamente afecta a uno de los actores del modelo de negocio: la plataforma intermediaria. En este sentido, la LIDSD no ha venido a aportar luz o una mayor claridad en la imposición, ya que, incluso, dichas plataformas podrían ser gravadas acumulativamente por los tres hechos imposables (publicidad en línea; intermediación en línea; y transmisión de datos recopilados) sin el establecimiento de un régimen de incompatibilidades entre ellos.

Este impuesto, además, siempre arrojará una base imponible positiva debido a la imposibilidad de aplicar deducciones al gravar los ingresos brutos, de tal modo que se puede decir sin ambages que la plataforma intermediaria sujeto pasivo del Impuesto siempre deberá asumir una cuota tributaria mayor. Es además palmario que el IDSD se creó, en gran medida, para gravar a *YouTube* (y por ende a *Twitch*), de la forma que sea y de la manera que sea, sin alcanzar un cierto consenso sobre el otro actor que da sentido al modelo de negocio y que igual-

mente necesita de una reformulación de su tributación: el generador de contenido.

5.5. Soluciones analógicas para hacer frente a paradigmas digitales.

Si alguna conclusión pudiera extraerse, a modo de cierre, debería que ser nuestro ordenamiento tributario pretende someter a gravamen modelos de negocio del siglo XXI a través de impuestos del siglo XX. Evidentemente, ello produce consecuencias del todo indeseables.

Ni siquiera esta coyuntura se soluciona con el IDSD, que podríamos considerarlo un impuesto del siglo XXI (por lo novedoso, que no por lo eficaz), y buena muestra de ello se pone de manifiesto cuando, a pesar de la expansión europea del unilateralismo fiscal en la adopción de diversos impuestos sobre los servicios digitales (casos de Francia; Reino Unido; Italia; Austria; etc.) y fuera del territorio europeo (India; Canadá; Malasia, etc.), el consenso internacional gira en torno a alcanzar otras soluciones –como el acuerdo alcanzado en junio de 2021 del G-7– que hagan decaer, precisamente, el impuesto más «moderno» que actualmente tenemos. Sacrificarlo, casi, antes de que surta sus efectos y logre sus pretendidos objetivos.

Definitivamente, seguimos anclados en soluciones analógicas para hacer frente a paradigmas digitales.

6. Referencias bibliográficas

Baker, P. (2015). The BEPS Project: disclosure of aggressive tax planning schemes. *Intertax*. 43-1.

Boletín Oficial de las Cortes Generales (2019). Proyecto de Ley del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales, de 25 de enero.

Boletín Oficial de las Cortes Generales (2020). Proyecto Ley del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales, de 19 de febrero.

BOOKER, WYDEN Y CLARKE (2019). *Algorithmic Accountability Act* (AAA, OLL 19293).

Campos Martínez, Y. A (2020). Las administraciones tributarias 5G: la era de la inteligencia artificial tributaria. En Collado Yurrita, M.A., y Romero Flor, L.M., *Tributación de la economía digital*. Barcelona: Atelier.

Comisión Europea (2017). Comunicación al Parlamento Europeo y al Consejo «Un sistema impositivo justo y eficaz en la Unión Europea para el Mercado Único Digital», de 21 de septiembre. COM (2017) 547 final.

Consejo (2018a). *Propuesta de Directiva por la que se establecen normas relativas a la fiscalidad de las empresas con una presencia digital significativa*. COM (2018) 147 final, de 21 de marzo.

Consejo (2018b), *Propuesta de Directiva relativa al sistema común del impuesto sobre los servicios digitales que grava los ingresos procedentes de la prestación de determinados servicios digitales*. COM (2018) 148 final, de 21 de marzo.

Consejo (2021). *Directiva del Consejo por la que se modifica la Directiva 2011/16/UE relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad*. 12908/20, de 19 de febrero

Dimitropoulou, C (2020). Scaling Back Tax Preferences on Artificial Intelligence-Driven Automation: Back to Neutral? *World Tax Journal*, may 2020.

Egea Pérez-Carasa, I (2020). El proyecto de Ley del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales en España: Análisis de una medida unilateral y transitoria y de sus aspectos controvertidos. *Cuadernos de Derecho y Comercio*. 73.

FISHER Y WARNER (2019). *Deceptive Experiences to Online Users Reduction (DETOUR, SIL 19435)*.

Gil García, E. (2021). Tributación de personas naturales. El caso de los youtubers. Perú: Diálogos Tributarios, Grupo de Investigación en Derecho Internacional Tributario (GIDIT). <Recuperado de: <https://fb.watch/4Fo8sQZJh2/>>. [Consultado el 4 de abril de 2021].

González de Frutos, U., y González Burgos, V. (2020). Luces y sombras del impuesto digital. *RCyT. CEF*. 451.

Grau Ruíz, M.A. (2017). La adaptación de la fiscalidad ante los retos jurídicos, económicos, éticos y sociales planteados por la robótica. *Nueva Fiscalidad*. 4.

Hinojosa Torralvo, J.J. (Dir.) (2021). El difícil camino de la fiscalidad sobre los beneficios de la economía digital en la OCDE. En *Tributos, servicios digitales y robótica*. Navarra: Aranzadi.

Kofler, G., y Sinnig, J. (2019). Equalization Taxes and the EU's Digital Services Tax. *Intertax*, 47. 2.

Macarro Osuna, J.M. (2019). Novedades recientes en la tributación indirecta relacionada con la economía digital: del IVA al (in)directo 'Digital Services Tax'. En Castaños Castro, P., y Castillo Parrilla, J.A. *El mercado digital en la Unión Europea*. Madrid: Reus.

Macarro Osuna, J.M. (2020). La compatibilidad del Impuesto sobre los Servicios Digitales con los convenios de doble imposición a la luz del modelo OCDE. *Quincena fiscal*. 6.

Martín Jiménez, A. y Calderón Carrero, J.M. (2014). El Plan de Acción de la OCDE para eliminar la erosión de las bases imponibles y el traslado de beneficios a otras jurisdicciones (BEPS): ¿el final, el principio del final, o el final del principio? *Quincena fiscal*. 1-2.

Menéndez Moreno, A. (2019). El nuevo Impuesto sobre determinados servicios digitales. *Quincena Fiscal*. 6.

Oberson, X. (2017). Taxing Robots? From the emergency of an electronic ability to pay to a tax on robots or the use of robots. *World Tax Journal*, may 2017

OCDE (1998). *Informe del Comité de Asuntos Fiscales – Comercio electrónico: Condiciones Tributarias Marco*. París: OCDE Publishing.

OCDE (2003). *Implantación del marco tributario de la Conferencia de Ottawa*. París: OCDE Publishing. 12-13.

OCDE (2013). *Action plan on Base Erosion and Profit Shifting*. París: OCDE Publishing.

OCDE (2015). *Informes finales de las acciones BEPS*. París: OCDE Publishing.

OCDE (2018). *Tax Challenges Arising from Digitalization – Interim Report*. París: OCDE Publishing.

OCDE (2019). *Abordar los desafíos fiscales derivados de la digitalización de la economía – declaración política*, París: OCDE Publishing.

Oliver Cuello, R (2021). Big data e inteligencia artificial en la Administración tributaria. *Revista de Internet, Derecho y Política*, 33.

Rodríguez Losada, S. (2020). Al hilo de la creación de impuestos sobre servicios digitales: sugerencias de la OCDE, propuestas de la UE y soluciones adoptadas en algunos Estados. En Collado Yurrita, M.A., y Romero Flor, L.M., *Tributación de la economía digital*. Barcelona: Atelier.

Sánchez-Archidona, G. (2019a). *La erosión de las bases imponibles societarias*. Navarra: Aranzadi.

Sánchez-Archidona, G. (2019b). La tributación de la robótica y la inteligencia artificial como límites del Derecho Financiero y Tributario. *Quincena fiscal*, 12.

Sánchez-Archidona, G. (2020a). *La tributación de los servicios digitales en la Unión Europea y España*. Navarra: Aranzadi.

Sánchez-Archidona, G. (2020b). El Derecho tributario ante el reto de asignar valor fiscal a los servicios y transacciones económicas que derivan de la explotación de datos. En Navarro Faure, A., y Gil García, E., *Retos del Derecho Financiero y Tributario ante los desafíos de la economía digital y la inteligencia artificial*. Valencia: Tirant lo Blanch.

Sánchez-Urán Azaña, Y. y Grau Ruíz, M.A (2017). El impacto de la Robótica, en especial la robótica inclusiva, en el trabajo: aspectos jurídico-laborales y fiscales. *Servicio de publicaciones de la Universidad Complutense de Madrid*.

Uría Menéndez (2021). Guía sobre el Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales o el DST español. Recuperado de <https://www.google.com/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=&ved=2ahUKEwjNsbfEtJvvAhX-nUhUIHd0aDccQFjAAegQIBRAD&url=https%3A%2F%2Fwww.uria.com%2Fdocumentos%2Fcirculares%2F1353%2Fdocumento%2F12084%2FGuia_Impuesto_Determinados_Servicios_Digitales.pdf&usg=AOvVaw1an4gH6NyC_vZ2FKf3WyyD> [Consultado el 1 de enero de 2021].

Warner y Hawley (2019). Proyecto de ley: «Accounting Safeguards to Help Broaden Oversight and Regulations on Data Act» (DASHBOARD). *Senado de los Estados Unidos*.