

Cuestiones sobre la fiscalidad de los creadores de contenido e *influencers*: criterios de sujeción y aplicación del correspondiente convenio para evitar la doble imposición entre España y Andorra

Antoni Bergas Forteza
Universidad de las Illes Balears

Fecha de presentación: julio 2025
Fecha de aceptación: noviembre 2025
Fecha de publicación: marzo 2026

Resumen

El presente trabajo analiza el régimen fiscal aplicable a los creadores de contenido digital, con especial atención a los denominados *youtubers* e *influencers* que trasladan su residencia a jurisdicciones con menor carga tributaria, como el Principado de Andorra. La investigación parte del fenómeno migratorio digital y examina su trasfondo legal, económico y ético, abordando la normativa española y andorrana del IRPF, así como el convenio para evitar la doble imposición suscrito entre ambos Estados. El autor argumenta que, más allá del lugar de residencia formal, debe atenderse a la naturaleza artística de la actividad y al lugar de realización de la misma -criterios fundamentales en el marco del derecho tributario internacional-. Asimismo, se introduce el papel determinante de la audiencia y de los ingresos derivados de la notoriedad en un país determinado como elementos clave para fijar la sujeción tributaria. En este sentido, se plantea una interpretación funcional del principio de territorialidad fiscal, especialmente aplicable en un contexto de digitalización y de globalización de los modelos de negocio.

Palabras clave

plataformas digitales; creadores de contenido; *youtubers*; *influencers*; Andorra; convenio para evitar la doble imposición; fiscalidad

Issues regarding the taxation of content creators and influencers: criteria for determining being subject to and implementing the agreement to prevent double taxation between Spain and Andorra

Abstract

This paper examines the tax system applicable to digital content creators, with particular focus on so-called YouTubers and influencers who relocate their residence to jurisdictions with lower tax burdens, such as the Principality of Andorra. The study begins with the digital migration phenomenon and explores its legal, economic, and ethical background, analysing the Spanish and Andorran regulations of the IRPF, as well as the agreement to avoid double taxation signed between both states. The author contends that, beyond the formal place of residence, the artistic nature of the activity and the location where it is performed must be considered – essential criteria within the framework of international tax law. Furthermore, the influential role of the audience and the income generated by notoriety in a particular country are introduced as key factors in determining the taxation. In this regard, a functional interpretation of the principle of tax territoriality is proposed, especially relevant in a context characterised by digitization and globalization of business models.

Keywords

digital platforms; content creators; YouTubers; influencers; Andorra; double taxation avoidance agreement; taxation

Introducción

La migración de los creadores de contenido digital, comúnmente denominados *youtubers* (por ser esta plataforma digital donde se comparte el material audiovisual creado), e *influencers*¹ desde España hacia Andorra² ha

generado un intenso debate en los últimos años.³ Este fenómeno pone de manifiesto las complejidades fiscales y éticas que rodean a los creadores de contenido digital y su contribución al sistema tributario de sus países de origen, además de mostrar un cambio en los modelos económi-

1. Existen numerosas definiciones del término «creador de contenido» o del de «influencer», sin embargo, todos ellas reúnen las mismas características: para el caso de un creador de contenido, es el material audiovisual o de texto que comparte esta persona a través de distintas plataformas digitales o redes sociales, ya sea para entretener o informar, destinado a una audiencia; a partir de este material compartido y de la gran audiencia y seguidores que aglomeran, existe por parte de esta persona la posibilidad de influir sobre otros, comportando ello su correspondiente atractivo comercial. Véase, entre otros, Freberg, Graham, McGaughey y Freberg (2011), Hudders, de Jans y de Veirman (2021) y Joshi, Lim, Jagani y Kumar (2023).
2. Las estadísticas del Gobierno de Andorra muestran como en los últimos años (de 2021 a 2024) la mayor inmigración recibida ha sido por parte de nacionales españoles, siendo la franja de edad más común de 20 a 29 años y de 30 a 39 años. Estos datos alimentan la idea de la migración de los creadores de contenido (profesionales jóvenes y españoles) hacia Andorra en busca de unas condiciones fiscales más favorables. Pueden consultarse dichas estadísticas oficiales en: <https://www.estadistica.ad/portal/apps/sites/#/estadistica-ca/pages/estadistiques-i-dades-detall?Idioma=ca&N2=605&N3=630&DV=1250>
3. Este debate se aviva cada vez que un youtuber o influencer anuncia su traslado a Andorra, justificándolo o no en base a un ahorro fiscal. Por ejemplo, pueden consultarse los artículos periodísticos de Daniel Lara y Laura Delle Femmine de fecha 18 de enero de 2021 en el periódico *El País* titulado «El Rubius anuncia que se muda a Andorra y reabre el debate sobre el pago de impuestos de los “influencers”»; o, el del periódico *elDiario*, de fecha 27 de octubre de 2025, titulado «La influencer Cocina con Coqui da explicaciones sobre su mudanza a Andorra tras perder miles de seguidores».

cos y de entretenimiento actuales,⁴ una digitalización del entretenimiento. Una de las principales motivaciones para este traslado es la significativa diferencia en la carga fiscal entre ambos países. En España, en líneas generales y a modo orientativo, el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) es progresivo, alcanzando un tipo impositivo de hasta un 47 % para ingresos anuales superiores a 300.000 euros. En contraste, Andorra establece un tipo impositivo máximo del 10% para rentas superiores a 40.000 euros. Esta disparidad representa un atractivo considerable para quienes perciben ingresos elevados a través de plataformas digitales.

No obstante, establecer la residencia fiscal en Andorra implica cumplir ciertos requisitos legales. Es esencial residir de forma efectiva en el país al menos 183 días al año y demostrar que el centro de intereses económicos y personales se encuentra en el Principado -a semejanza de la residencia fiscal española a efectos de IRPF-. El incumplimiento de estas condiciones puede derivar en sanciones por parte de la Agencia Tributaria española, que puede llegar a considerar que, de no existir esta residencia efectiva, la potestad tributaria para gravar la obtención de determinadas rentas le corresponde a España. Ahora bien, estos criterios de residencia de personas físicas comportan que este sistema de sujeción pueda considerarse desactualizado (Sánchez-Archidona Hidalgo, pág. 107) y obsoleto, más aún a la luz de los nuevos modelos económicos y de la capacidad de operar en otros territorios sin presencia «física» alguna.

La comunidad de creadores de contenido, así como la opinión de la ciudadanía española, presenta posturas diversas respecto a esta práctica. Este éxodo de creadores de contenido digital también puede tener sus implicaciones económicas y sociales.⁵ Mientras que Andorra busca revitalizar su economía atrayendo a estos profesionales, España se enfrenta a la posible disminución de sus ingresos tributarios y al debate sobre la equidad fiscal. Además, como se ha advertido, la opinión pública se muestra

dividida, con sectores que critican la falta de solidaridad de quienes buscan reducir su carga impositiva y otros que entienden la decisión como una respuesta legítima a la alta presión fiscal y al uso más o menos eficiente de los recursos públicos.

La decisión de los *youtubers* e *influencers* de trasladar su residencia fiscal a Andorra es un tema complejo que involucra aspectos legales, éticos, económicos y, sobre todo, fiscales. Mientras algunos priorizan la optimización fiscal, otros valoran los beneficios y los servicios que ofrece su país de origen. Este fenómeno continúa alimentando el debate sobre la justicia tributaria y la responsabilidad social de los nuevos profesionales digitales. Ahora bien, aunque el traslado efectivo de la residencia fiscal de España a Andorra parezca una decisión firme e irrefutable a los efectos de someter a tributación las rentas generadas por estos *youtubers* o *influencers* por su creación de contenido digital, debe estudiarse con detalle lo establecido en el correspondiente convenio fiscal para evitar la doble imposición entre España y Andorra y analizar las distintas consideraciones y elementos fiscales que integran la regulación de este tipo de actividades.

El propósito de este trabajo será analizar la situación fiscal entre España y Andorra, estudiar la consideración, a efectos tributarios, que tienen estos creadores de contenido digital y sus beneficios económicos, así como plantear posibles elementos que permitan sujetar dichos beneficios a imposición en el Estado de la fuente. De este modo, desde una perspectiva estrictamente fiscal, el análisis se centrará en examinar tres cuestiones fundamentales. En primer lugar, determinar las cuestiones previas y la relación fiscal entre España y Andorra. En segundo lugar, se estudiará la calificación jurídica de los rendimientos obtenidos, diferenciando entre ingresos procedentes de actividades económicas, cesión de derechos de imagen o posibles rentas artísticas, con el fin de precisar su tratamiento impositivo tanto en el IRPF español como en el IRPF andorrano. Finalmente, se abordará la aplicación práctica del principio de

4. «[L]a movilidad y posibilidades de trabajar desde cualquier lugar del mundo que permiten estas profesiones puede llevar aparejado el traslado de residentes españoles a otros Estados. De aquí pueden extraerse dos ideas. La primera, y obviando el hecho de que puede haber razones extrafiscales para esos desplazamientos (como simplemente conocer otros lugares), cabría reflexionar sobre si la «huida» hacia otros territorios se debe a regímenes fiscales más favorables fuera de nuestras fronteras. Esto es, si nuestro sistema tributario es lo suficientemente competitivo para retener talento. Segundo, la no permanencia en territorio español no impediría que esa persona siguiera teniendo la condición de residente fiscal en España si mantiene aquí su centro de intereses económicos o un nexo familiar. Lo que implicaría acudir al CDI en cuestión (si lo hubiera) para resolver el posible conflicto de doble residencia» (Gil García, 2022).
5. «Los *influencers* -individuos con muchos seguidores- desempeñan un papel fundamental a la hora de influir en las normas sociales en materia de cumplimiento tributario» (di Gioacchino y Fichera, 2022).

fuelle en el entorno digital, analizando hasta qué punto la localización de la audiencia y la consideración de artista del creador de contenido o *influencer* pueden justificar la tributación en el Estado donde se genera el valor económico real. Estas cuestiones fiscales resultan esenciales para comprender la interacción entre las normas nacionales, los convenios internacionales y las nuevas formas de obtención de rentas en la economía digital.

1. Cuestiones previas y relación fiscal entre España y Andorra

Aunque el traslado de determinados profesionales del ámbito del entretenimiento digital para lograr mayores ventajas fiscales suscite en la opinión pública la consideración de que Andorra es un paraíso fiscal, esta idea debe ser rechazada desde el principio.

La disposición adicional primera de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal, contiene la definición de paraíso fiscal, de nula tributación y de efectivo intercambio de información tributaria. Respecto de la definición de paraíso fiscal sus apartados 1 y 2 establecen:

«1. Tienen la consideración de paraísos fiscales los países y territorios que se determinen reglamentariamente [periódicamente, el Ministerio de Hacienda y Función Pública publica un listado de países que tiene la consideración de paraísos fiscales o jurisdicciones no cooperativas].

2. La relación de países y territorios que tienen la consideración de paraísos fiscales se podrá actualizar atendiendo a los siguientes criterios:

La existencia con dicho país o territorio de un convenio para evitar la doble imposición internacional con cláusula de intercambio de información, un acuerdo de intercambio de información en materia tributaria o el Convenio de Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal de la

OCDE y del Consejo de Europa enmendado por el Protocolo 2010, que resulte de aplicación.

Que no exista un efectivo intercambio de información tributaria en los términos previstos por el apartado 4 de esta disposición adicional.

Los resultados de las evaluaciones inter pares realizadas por el Foro Global de Transparencia e Intercambio de Información con Fines Fiscales».

De esta forma, la condición de paraíso fiscal no vendrá marcada tanto por sus condiciones fiscales más o menos favorables, sino por su efectivo intercambio de información económica y tributaria. Al respecto, en 2011 entró en vigor el Acuerdo entre el Reino de España y el Principado de Andorra para el intercambio de información en materia fiscal de 14 de enero de 2010, lo que implicó que Andorra dejase de ser considerado como paraíso fiscal o jurisdicción no cooperativa para España.⁶

Posteriormente, ya en 2015, se firmó entre ambos países -España y Andorra- un convenio para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y prevenir la evasión fiscal.

Este conjunto de trabajos y la remodelación tributaria por parte de Andorra también tuvieron su repercusión a nivel europeo. Andorra, al formar parte de la Unión Aduanera de la Unión Europea y tener convenio en materia monetaria, y después de los acuerdos adoptados con España, llegó, en 2016, a un Acuerdo con la Unión Europea respecto a la transparencia fiscal exigida en el resto de la Unión. Dicha cooperación en materia de información y transparencia fiscal comportaría, ya en 2018, un intercambio efectivo de información. La ley nacional de Andorra que permitió llevar a la práctica dicho Acuerdo fue la *Llei 10/2017, del 25 de maig, d'intercanvi d'informació mitjançant sol·licitud prèvia i d'intercanvi d'informació espontani en matèria fiscal* y su correspondiente reglamento (*Decret del 31-05-2017 d'aprovació del Reglament de desenvolupament de la Llei 10/2017, d'intercanvi d'informació mitjançant*

6. Puede consultarse la lista actual de jurisdicciones no cooperativas para España en el siguiente enlace: <https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/ayuda/manuales-videos-folletos/manuales-practicos/manual-tributacion-no-residentes/anexos/jurisdicciones-no-cooperativas.html>; para el caso de la Unión europea, su lista puede consultarse en: <https://www.consilium.europa.eu/es/policies/eu-list-of-non-cooperative-jurisdictions/#0>. De ambas listas puede observarse como para el caso de España existe una lista más extensa de jurisdicciones no cooperativas que para la Unión Europea.

sol·licitud prèvia i d'intercanvi d'informació espontani en matèria fiscal).

Con todo, debe partirse de la idea ya indicada de que Andorra no es un «paraíso fiscal», siendo conveniente centrarse ahora en la clasificación, a efectos tributarios, de los rendimientos económicos generados por los conocidos como *youtubers* e *Influencers*. Asimismo, será necesario ubicar dicha obtención de beneficios en el propio convenio tributario aplicable entre España y Andorra.

2. Rendimientos económicos derivados de la profesión de youtuber e influencer

La actividad llevada a cabo por los *youtubers* o *influencers* se caracteriza por ser un trabajo en el que se genera contenido y valor a partir de los medios propios y de la dedicación personal de los profesionales que la desarrollan. Es decir, esta profesión –más allá de posibles contribuciones que puedan hacerse con distintas marcas o demás colaboradores– debe considerarse una actividad económica ejercida por la persona de forma autónoma y no dependiente.⁷ A partir de sus propios medios, el creador de contenido digital aporta a una plataforma digital concreta su trabajo, materializado en forma de vídeos o imágenes que comentan, entre otras, aspectos de su vida, situaciones cotidianas, videojuegos, actualidad, etc, y que provoca el entretenimiento del espectador y audiencia que les siguen.⁸ Con ello, por una parte, entraría dentro de la definición de actividad económica planteada por la Ley del IRPF, la cual establece que «[s]e considerarán rendimientos íntegros de actividades económicas aquellos que, procediendo del trabajo personal y del capital conjuntamente, o de uno solo de estos factores, supongan por parte del contribuyente la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios» (artículo 27 de la Ley). Por otra parte, la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del Principado de Andorra

(Llei 5/2014, del 24 d'abril, de l'impost sobre la renda de les persones físiques) dispone la misma consideración de las rentas procedentes del trabajo personal y del capital, conjuntamente o por separado.

Cabe concretar que la Ley española hace una especial referencia a la consideración de actividades económicas a aquellas actividades llevadas a cabo, entre otras, por artistas y deportistas. Con ello, ¿puede definirse a los actuales *youtubers* o *influencers* como profesionales que ejercen por su cuenta y con una ordenación autónoma de sus recursos personales y de capital? ¿Realizan, así, una actividad económica sujeta o una explotación de contenido propio? La primera apreciación que debe realizarse respecto a la actividad llevada a cabo por los *youtubers* o *influencers* es que constituye una actividad económica basada en la persona, en su creación de contenido y en su imagen. A partir de aquí, del contenido creado y del uso de la imagen del profesional se derivarán rendimientos económicos de su contenido o de la cesión de los derechos de imagen –a una empresa propia que gestiona dichos derechos o a terceras que utilizan estos derechos de imagen para fines, por ejemplo, comerciales–.

En su caso, es esencial determinar si esta actividad económica llevada a cabo por el *youtuber* o *influencer* puede tener la consideración de actividad artística, al ser determinante esta condición a efectos fiscales y de sujeción de esta actividad en un Estado u otro. Sobre la consideración o definición de «artista», las leyes tributarias estatales no aportan mucha luz al respecto; en su caso, debe acudirse al modelo de convenio de la OCDE para evitar la doble imposición. En concreto, este modelo de convenio advierte de las dificultades prácticas que existen en la determinación de las actividades consideradas artísticas y su consecuente tributación. Asimismo, aunque no sea posible formular una definición precisa –a efectos fiscales– del término «artista», los comentarios al modelo de convenio disponen que «el término “artista” comprende claramente a los artistas escénicos, los actores de cine, y a quienes actúan en un anuncio de televisión (incluyendo, por ejemplo, antiguos deportistas). El artículo puede

7. Respecto a las cuestiones laborales que rodean a la figura del creador de contenido, resulta de especial interés Jover Ramírez (2025).

8. En cuanto a esta actividad profesional realizada por el creador de contenido digital (*youtuber* o/e *influencer*), la Dirección General de Tributos ha venido calificándola de rendimientos de actividades económicas, con su pertinente necesidad de darse de alta en el Impuesto sobre Actividades Económicas (véanse, por ejemplo, las Consultas Vinculantes núm. 0773, de 11 de abril de 2022; y, la núm. 2390, de 21 de noviembre de 2024).

aplicarse también a las rentas generadas por actividades de carácter político, social, religioso o benéfico, cuando incorporen un elemento de espectáculo».⁹

Por ende, ¿pueden considerarse las actividades económicas desarrolladas por los denominados *youtubers* e *influencers* como actividades artísticas? A mi juicio, sí. El uso de la imagen personal como elemento central de su labor, el carácter de entretenimiento o espectáculo que caracteriza la creación de contenido, y la inclusión de publicidad -tanto directa, a través de las plataformas, como indirecta, mediante recomendaciones o promociones incorporadas al contenido- permiten reconocer en estas actividades una dimensión artística propia del entorno digital, que amplía la noción tradicional de artista más allá del cine o la televisión.

Las nuevas formas de entretenimiento, la globalización y el mayor acceso a recursos digitales mediante ordenadores móviles -véanse los *smartphones*- han provocado un cambio en la forma del entretenimiento audiovisual en las nuevas generaciones. Si antiguamente la condición de artista se asociaba, por ejemplo, a presentadores de televisión o actores, todos ellos ligados al mundo del espectáculo; ahora, las nuevas tecnologías aplicadas al ocio generan nuevas figuras del espectáculo -*youtubers* e *influencers*-, nuevos artistas de la pantalla móvil. La condición de artista y sus implicaciones jurídico-tributarias deben ser revisadas y adaptadas a los nuevos tiempos; sin embargo, ello no implica que la actual normativa fiscal aplicable a este tipo de actividades económicas pueda ser interpretada de una forma extensiva o actualizada por parte de determinados organismos administrativos o, incluso, por parte de los tribunales.

Como consecuencia de ello, dicha condición de artista puede comportar un conjunto de consecuencias fiscales para aquellos *youtubers* e *influencers* que se desplazaron a Andorra para sufrir una menor presión fiscal en sus rendimientos económicos, pero que ven cómo la mayor parte de sus espectadores o seguidores están situados en su Estado de origen, esto es, España.

3. La condición de artista de los creadores de contenido e *influencers* y sus consecuencias fiscales a efectos del correspondiente convenio fiscal

En lo que se refiere a la tributación de los artistas, el convenio entre el Reino de España y el Principado de Andorra para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y prevenir la evasión fiscal y su protocolo, hecho «Ad Referéndum» en Andorra la Vella el 8 de enero de 2015 establece en su artículo 16 que «las rentas que un residente de un Estado contratante obtenga del ejercicio de su actividad personal en el otro Estado contratante en calidad de artista del espectáculo, tal como actor de teatro, cine, radio o televisión, o en calidad de músico, o como deportista, pueden someterse a imposición en ese otro Estado».

De esta forma, el convenio fiscal aplicable entre España y Andorra establece que para aquellos casos en que un artista -entendido como el concepto amplio ya analizado e indicando aquellos casos concretos como los referidos a actores, músicos o deportistas- en el ejercicio profesional de su actividad obtenga rentas de España, siendo residente fiscal en Andorra, estas rentas podrán gravarse por parte de España, y viceversa. Es decir, cuando el sujeto residente en un Estado obtiene rentas derivadas de su actividad profesional y en calidad de artista en otro Estado -véase España o Andorra-, estas últimas podrán someterse a tributación en el Estado donde se han llevado a cabo dichas actividades y han generado un beneficio económico concreto. Si un artista desarrolla su actividad en distintos territorios -independientemente de que tenga su residencia en otro Estado-, las rentas que pueda generar en cada territorio concreto deberán gravarse por el Estado pertinente.

Con ello, el espectáculo y entretenimiento que deriva de la actividad de los denominados *youtubers* o *influencers* comporta, en primer lugar, la posibilidad de considerar di-

9. Al respecto, como bien aclara Toribio Bernárdez (2018), «se debería presuponer que los contenidos publicados por parte del YouTuber son susceptibles de generar entretenimiento o diversión en los consumidores» (Toribio Bernárdez, 2018, p. 210). Ahora bien, advierte este mismo autor de la necesidad de diferenciar entre aquellos supuestos en donde el profesional que crea el contenido digital es parte del entretenimiento, interviniendo de forma personal y directa, y aquellos contenidos en donde el profesional exclusivamente realiza una tarea de edición, diseño y dirección; distinguiendo así aquellas actividades artísticas de otros rendimientos por actividades profesionales.

cha actividad como artística y a los sujetos que la ejercen como artistas a sus plenos efectos jurídicos y fiscales; en segundo lugar, deberá observarse el origen del beneficio o valor, esto es, la fuente de los rendimientos económicos. Ahora bien, debe hacerse una importante apreciación; el convenio establece que «las rentas [en calidad de artista] que un residente de un Estado contratante obtenga del ejercicio de su actividad personal en el otro Estado contratante [...] pueden someterse a imposición en ese otro Estado». Por ende, el elemento esencial para determinar el Estado competente para gravar dichas rentas, a mi modo de ver, no será tanto el origen de las rentas, sino la ubicación o el lugar de realización de la actividad personal y artística que las origina. Deberá observarse el lugar donde se realiza la actividad, más que el origen de la retribución, al ser la creación de contenido, el espectáculo o el entretenimiento en o para un territorio concreto el que ha provocado la generación de un valor económico.

Será el lugar donde se desarrolla la actividad artística, fuente y origen de los posteriores rendimientos económicos que se deriven, lo que determinará el Estado competente para gravar dichos beneficios. Aunque esta situación en el marco de la economía tradicional -lugar donde se desarrolla la actividad y origen de las rentas- pueda no plantear cuestiones conflictivas, al ser en la mayoría de las ocasiones el mismo lugar, en la economía digital dicha situación puede comportar algún tipo de conflicto. Piénsese en aquellas situaciones en que la empresa tecnológica principal que paga a los creadores de contenido por su actividad se sitúa en otros países como, por ejemplo, Irlanda o Estados Unidos -véase el caso de Google Ireland Ltd, Google, LLC o YouTube, LLC-, pero la actividad profesional artística se desarrolla principalmente, por ejemplo, en España. En estas situaciones, parece, en mi opinión, que prima el ejercicio de la actividad personal desarrollada por el *youtuber* o *influencer* en un territorio concreto frente al origen del pago.

No obstante, no debe confundirse el lugar de realización de la actividad personal con el lugar de residencia y, en el caso de los creadores de contenido digital, un factor crucial en la determinación del lugar de realización de la actividad «artística» puede ser la audiencia o los seguidores que consumen el contenido digital de entretenimiento. Así pues, el hecho de que un creador de contenido resida habitualmente en Andorra, bajo mi punto de vista, no implica per se que su actividad profesional de entretenimiento se desarrolle única y exclusivamente en Andorra, sino que deberá estarse ante el origen de la audiencia y

seguidores para poder concluir que esta actividad se lleva a cabo en un Estado u otro.

Por todo ello, resulta de especial interés determinar el papel que desempeña la audiencia o los «seguidores», a los efectos de concluir el lugar de realización de la actividad y el correspondiente Estado con derecho a gravar las rentas que se deriven de esta actividad «artística». Más aún en los casos que se refieren a *youtubers* o *influencers* para los que el número de visualizaciones, el número de seguidores y el origen de estos son factores determinantes para la creación de valor y atractivo comercial. Asimismo, deberán analizarse otras circunstancias que permitan apreciar mayormente que la actividad es llevada a cabo en un territorio o en otro.

4. El papel fundamental de la audiencia o seguidores en la determinación del lugar de ejercicio de la actividad personal y artística

Hasta el momento, dos elementos esenciales determinan la fiscalidad de los *youtubers* e *influencers* desplazados a terceros países para buscar una regulación fiscal más favorable; estos son la consideración de su actividad como artística, o la consideración de artistas de dichos profesionales del entretenimiento digital, y el lugar de realización de dicha actividad personal. Con ello, si ambos elementos coinciden en un mismo territorio -aunque el profesional que la ejerce sea residente en otro país-, previsiblemente el Estado donde dicha actividad se realiza, está enfocada o se destina, podrá tener, en mi opinión, la capacidad y derecho de gravar los beneficios que se deriven.

Ahora bien, por una parte, como ya se ha comentado, la consideración de artista de un *youtuber* o *influencer* será una cuestión interpretativa y de adaptación de los modelos de entretenimiento tradicionales -presentadores, actores o personajes de televisión- a los nuevos modelos de espectáculo y entretenimiento digital. De esta forma, nada impide dicha consideración por parte de organismos públicos o Estados. Por otra parte, el hecho de considerar una actividad personal y artística distribuida de forma digital por parte de una plataforma digital como realizada en un Estado concreto puede ser más dificultoso.

Debe partirse de la consideración de que hasta el momento el atractivo fiscal que motivaba el traslado de estos profesionales del entretenimiento moderno a Andorra era la posibilidad de tributar menos por su renta mundial –es decir, todos los beneficios generados en distintos territorios–, sobreentendiéndose que su actividad se desarrollaba principalmente en Andorra, aunque su contenido creado se distribuyese a diferentes países por una empresa digital con residencia en otro Estado. Sin embargo, ¿cómo puede entenderse una actividad artística como realizada en un Estado concreto sin presencia física en él? ¿Cómo puede entenderse un contenido de entretenimiento como creado en España si se distribuye por una empresa digital sede fiscal en Irlanda o en Estados Unidos? Aquí es donde el papel de la audiencia y los seguidores puede desempeñar un papel fundamental a efectos de entender la actividad profesional realizada en un territorio concreto.

Desde mi punto de vista, la actividad puede entenderse realizada en el país donde se destina o al que está enfocada dicha actividad.¹⁰ Por ejemplo, imagínese que un deportista famoso residente fiscal en España realiza y actúa en un anuncio en Japón; previsiblemente, el convenio fiscal aplicable entre el Estado español y Japón permitirá que las rentas derivadas de esta actividad «artística» puedan gravarse por el país nipón. Dicha posibilidad se fundamenta en el destino de la actividad artística, del producto o del contenido audiovisual que se produce. A similitud con este ejemplo, se podría entender un contenido creado por un *youtuber* o *influencer*, destinado a un público específico y ubicado, en su mayoría, en un país concreto, independientemente del territorio de residencia del «artista».

¿Acaso puede tener algún tipo de relevancia económica y fiscal un *youtuber* o *influencer* con menos de 90.000 seguidores? La población de Andorra no llega a los 90.000 habitantes.¹¹ ¿Puede entenderse la actividad de entrete-

nimiento desempeñada por estos creadores de contenido digital como realizada exclusivamente en Andorra y para los habitantes de este país? La respuesta, entiendo, debe ser absolutamente negativa. El lugar de realización de la actividad personal y artística debe entenderse realizada donde se sitúa su audiencia y seguidores. Consecuentemente, el Estado con potestad para gravar los beneficios económicos que se deriven de dichas actividades de entretenimiento y creación de contenido digital será el Estado donde se halla la mayoría de la audiencia y los seguidores del profesional. En el caso de plataformas digitales de distribución de contenido audiovisual y entretenimiento digital, plataformas como YouTube o Twitch¹² permiten identificar la ubicación de la audiencia, esto es, el lugar donde se visualiza mayormente el contenido.

Asimismo, pueden tenerse en consideración otros factores a efectos de entender que la actividad artística se realiza en un Estado concreto y se destina a la ciudadanía de dicho territorio. Un ejemplo de ello puede ser el uso de la lengua oficial del lugar en la creación de contenido digital por parte de *youtubers* o *influencers*, o, incluso, el propio lugar donde se realizan estos vídeos –véanse vídeos grabados con frecuencia en una ciudad española cercana al país de Andorra–. En el caso de la lengua, puede ser difícil de entender que un contenido se realiza y distribuye en Andorra cuando la lengua usada con más frecuencia es la española; la lengua oficial del Principado de Andorra es el catalán.

Siguiendo con el ejemplo descrito anteriormente, ¿puede entenderse un anuncio como realizado en Japón cuando se lleva a cabo íntegramente, por ejemplo, en español? Si el anuncio se graba, maqueta y emite en Japón, pese al idioma, no habría inconveniente en considerar la actividad artística como llevada a cabo en Japón. Sin embargo, si este mismo anuncio se graba en Estados Unidos, el idioma

10. Así lo establece la jurisprudencia del Tribunal Superior de Justicia de la Unión Europea en su sentencia de 19 de febrero de 2009, asunto C-1/08, Athesia Druck Srl. en referencia al Impuesto sobre el Valor Añadido; asimismo, el Tribunal Económico Administrativo Central en su resolución de 22 de julio de 2020 (procedimiento 00-01532-2017) concluye que «[e]l TJUE, por tanto, establece claramente que en prestaciones de servicios de publicidad, el país en el que se realiza la utilización y explotación efectivas es aquel desde el que se difunden los mensajes publicitarios, con independencia de que esa utilización la haga el destinatario inicial de la operación, o el destinatario ulterior en la cadena».

11. Según fuentes del propio gobierno de Andorra, en septiembre de 2025 la población de Andorra era de 88.649 habitantes. Datos consultables en: https://sig.govern.ad/Sigdde.Public//Inici?Idioma=ca&Pag=PAG_Inici

12. La plataforma Twitch –perteneciente a Amazon, Inc.– permite otro tipo de apoyo económico (distinto de YouTube) a los denominados *streamers*, aquellos creadores de contenido que comparten mediante la plataforma digital. En concreto, se permite el apoyo económico a la tarea de estos profesionales mediante donaciones económicas por parte de los espectadores. Con ello, como advierte Egea Pérez-Carasa (2021, pág. 34), estos ingresos podrían considerarse donaciones a los efectos del Impuesto de Sucesiones y Donaciones.

del anuncio es el español y se publicita en Japón, aunque sea más difícil, podría seguir entendiéndose la actividad como realizada en aquel lugar en el que se pueda derivar una consecuencia económica, una audiencia, consumidor y posterior beneficio comercial. De este modo, extrapolando este mismo supuesto al caso de los *youtubers* e *influencers*, aunque el lugar de residencia sea Andorra, si el lugar donde se consume mayormente el contenido digital es España, el idioma utilizado es el oficial de España -y no el de Andorra- y existen otros elementos que permiten a la audiencia identificar las costumbres o hábitos propios del país, la actividad personal y artística debe considerarse, a mi parecer, realizada en España. Asimismo, también será indicativo de que dicha actividad se desarrolla en un Estado determinado cuando de la notoriedad del artista y de su creación de contenido en el Estado en cuestión se deriven contratos publicitarios. Esto es, «las actividades de un artista o de un deportista no se limitan a su participación en un espectáculo o en un acto deportivo en un cierto Estado, sino que incluyen igualmente, por ejemplo, su aparición en entrevistas o en anuncios publicitarios en ese Estado que estén estrechamente relacionados con dicha participación» (Comentarios al Modelo de Convenio de la OCDE, artículo 17, párrafo 9.1). Esta posibilidad de que de la notoriedad del artista en un territorio determinado se puedan derivar contratos publicitarios está recogida en el propio Convenio entre España y Andorra, considerándose igualmente obtenidas por artistas y deportistas «[l]as rentas a que se refiere este artículo comprenden las de carácter accesorio derivadas de prestaciones relacionadas con la notoriedad personal de un artista o deportista residente de un Estado contratante, siempre que se obtengan con motivo de su presencia en el otro Estado contratante y provengan de ese otro Estado» (artículo 16.3 del Convenio).¹³

Los contratos publicitarios que puedan resultar de la popularidad de un creador de contenido digital en un país no serán más que un reflejo de los destinatarios principales y del lugar de realización de la actividad de entretenimiento. Si, además de esta publicidad realizada en un Estado concreto por parte del *youtuber* o *influencer*, la actividad realizada por este creador de contenido de entretenimiento puede considerarse artística o llevada a cabo por un artista, podrá estarse ante una plena sujeción

de los rendimientos económicos originados en el Estado de la fuente.

En consecuencia, será España quien, en mi opinión, podrá tener el derecho de gravar los beneficios económicos o las rentas que se deriven de la creación de este contenido digital y de entretenimiento por parte de los creadores de contenido desplazados a Andorra, ello en base a lo dispuesto por el propio convenio fiscal de aplicación entre España y Andorra. El destino y audiencia de la creación de contenido generado por los denominados *youtubers* o *influencers* comporta la necesidad de estar ante la fuente de beneficios, pudiéndose calificar dichos beneficios generados por estos creadores de contenido como rendimientos sujetos en España. El artículo 13 de la LGT establece que «[l]as obligaciones tributarias se exigirán con arreglo a la naturaleza jurídica del hecho, acto o negocio realizado, cualquiera que sea la forma o denominación que los interesados le hubieran dado, y prescindiendo de los defectos que pudieran afectar a su validez». Por ende, dicha posibilidad y calificación deberán venir marcadas por una reinterpretación del convenio, ya sea de forma unilateral -por ejemplo, por la propia Administración tributaria española- o mediante un acuerdo de ambos Estados, que permita a España sujetar las rentas de aquellos sujetos pasivos que trasladaron su residencia fiscal a Andorra en busca de mejores condiciones tributarias. De la misma forma, se propone, al igual que se hace con la figura de actor, deportista o músico, incluir en el artículo 16 del convenio entre España y Andorra el concepto de creador de contenido e *influencer*; dicha inclusión permitiría una atribución de potestades tributarias consensuada y falta de ambigüedades.

Conclusiones

La fiscalidad de los creadores de contenido digital exige una relectura crítica de las categorías tributarias tradicionales, particularmente en lo que respecta a la determinación del lugar de realización de la actividad económica y, por ende, del Estado con potestad tributaria sobre las rentas obtenidas. La irrupción de nuevos modelos de entretenimiento, disociados en buena parte de la presencia física, obliga a repensar conceptos como «actividad

13. Sobre esta cuestión, resulta de interés Báez Moreno (2022).

artística», «fuente de renta» o «territorialidad» desde una perspectiva funcional y adaptada a las dinámicas del entorno digital.

En primer lugar, ha quedado evidenciado que la actividad profesional de los *youtubers* e *influencers* no puede considerarse una mera prestación de servicios. Por el contrario, se trata de una actividad estrechamente vinculada al uso de la imagen personal, a la creación de contenido original y a la interacción constante con una audiencia masiva. Estas características permiten calificar su labor, en muchas ocasiones, como una verdadera actividad artística en los términos amplios reconocidos por el Modelo de Convenio de la OCDE, y, en particular, por el artículo 16 del convenio suscrito entre España y Andorra.

Esta calificación no es meramente académica, sino que conlleva consecuencias fiscales relevantes. Como se ha argumentado en el trabajo, cuando un creador de contenido digital obtiene rentas derivadas de su actividad personal como artista, estas rentas pueden someterse a imposición en el Estado donde se haya realizado dicha actividad, aun cuando el contribuyente resida formalmente en otro país. Así lo establece expresamente el citado artículo 16, lo que refuerza la necesidad de interpretar la noción de «residencia fiscal» de manera sustantiva y no meramente formal.

En este sentido, no basta con constatar que un *youtuber* o *influencer* resida más de 183 días en Andorra y cumpla con los requisitos legales internos para adquirir allí la residencia fiscal. Es imprescindible evaluar el lugar efectivo de desarrollo de la actividad artística. Aquí cobra especial relevancia el concepto de la audiencia, entendido como el conjunto de usuarios¹⁴ que consumen el contenido digital y que constituyen la razón de ser del negocio de la creación de contenido digital. Si la mayor parte de los seguidores, visualizaciones y beneficios publicitarios provienen de un país determinado -como ocurre en numerosos casos con

España-, puede sostenerse, con base en el principio de fuente, que es en ese territorio donde se realiza en esencia la actividad económica y artística.

De igual forma, la importancia de la audiencia se proyecta no solo sobre la plataforma de publicación del contenido, sino también sobre los ingresos derivados de contratos publicitarios, colaboraciones con marcas¹⁵ o presencia en medios de comunicación. Cuando estas actividades tienen lugar en función de la notoriedad alcanzada en un Estado concreto, pueden y deben considerarse extensiones de la actividad artística principal y, por tanto, gravables en dicho territorio, conforme al artículo 16.3 del convenio entre España y Andorra.

Asimismo, el uso del idioma, los referentes culturales, los lugares donde se graban los vídeos y la geolocalización de la interacción en redes sociales son factores que contribuyen a fijar el nexo territorial entre la actividad y un determinado Estado. Se ha podido indicar, de forma atinada, que difícilmente puede sostenerse que un contenido producido en español y orientado a una audiencia española esté «realizado» en Andorra, aun cuando el creador haya fijado allí su residencia fiscal.

Otro aspecto crucial abordado en el trabajo es el papel de las plataformas digitales y su ubicación fiscal. Aunque los ingresos se perciban de entidades con sede en Irlanda o en Estados Unidos (como es el caso de Google o YouTube), lo relevante a efectos fiscales no es el origen del pago, sino el lugar donde se realiza la actividad generadora del valor económico. En el caso de los *youtubers* e *influencers*, ese valor surge de la interacción con una audiencia localizada territorialmente, no de la empresa que intermedia o remunera la actividad. Este enfoque, basado en la economía del destino y en el principio de realidad económica, ofrece una interpretación más coherente con los fines del derecho tributario internacional.

14. Autores como Becker y Englisch (2019, pág. 161) proponen establecer un derecho impositivo en el marco del derecho tributario internacional con base en una relación sostenida de usuario, como reflejo de la fuente de beneficios en el marco de la economía digital. La audiencia supone el origen de los rendimientos económicos de plataformas como YouTube o Instagram y, en consecuencia, estos usuarios o audiencia constituyen el origen de la rentabilidad de estos creadores de contenido o *influencers*. Por ende, en el marco de la economía digital, la localización del usuario debería comportar el nacimiento de un derecho de imposición por parte del Estado de la fuente; en este sentido, Devereux, Auerbach, Keen, Oosterhuis, Schön y Vella (2021, pág. 76).

15. «[E]xiste una clara coincidencia entre los académicos de que los perfiles de influencia sí son uno de los nuevos canales a través de los cuales las marcas se comunican con sus públicos y por ello, ya juegan un papel crucial dentro de sus estrategias de comunicación digital» (Arcos Valls y Torres-Romay (2024, pág. 591).

Cabe destacar que el presente análisis no implica desconocer el derecho del contribuyente a optimizar su carga fiscal dentro de los límites de la legalidad. Sin embargo, ello no puede hacerse en fraude de ley ni mediante el uso abusivo de figuras jurídicas como la residencia fiscal formalmente adquirida pero materialmente inexistente. En este contexto, la Agencia Tributaria española, de conformidad con el artículo 13 de la Ley General Tributaria, puede actuar contra los montajes artificiosos destinados a obtener un beneficio fiscal ilegítimo, como sería el caso de una supuesta residencia en Andorra sin desvinculación real del territorio español ni traslado efectivo del centro de intereses económicos. Identificar la correcta naturaleza jurídica del hecho, acto o negocio realizado, cualquiera que sea la forma o denominación que los interesados le hubieran dado, y prescindiendo de los defectos que pudieran afectar a su validez.

La evolución del derecho tributario en esta materia requiere también una actuación coordinada a nivel internacional. La OCDE y la Unión Europea han iniciado procesos de revisión de las normas sobre fiscalidad digital, que deben desarrollarse con mayor profundidad para evitar fenómenos de erosión de las bases imponibles. No es razonable que creadores de contenido que generan millones en ingresos a partir de una audiencia localizada en España puedan tributar exclusivamente en Andorra, reduciendo así su contribución al sostenimiento de los servicios públicos del país donde efectivamente se benefician de infraestructuras, mercado y reputación.

En conclusión, el estudio realizado pone de manifiesto la necesidad urgente de adaptar los conceptos jurídicos tributarios clásicos a los nuevos escenarios digitales. Frente al reto de la fiscalidad de los *youtubers* e *influencers*, el derecho debe avanzar hacia soluciones interpretativas que prioricen la sustancia sobre la forma, la realidad económica sobre las apariencias y el principio de equidad fiscal sobre los privilegios artificiales. El criterio de audiencia-consumidores, la calificación como artistas y la localización efectiva de la actividad deben convertirse en los ejes centrales de un modelo fiscal que responda a los desafíos de la era digital y que garantice una distribución justa de la carga tributaria. Solo así podrá asegurarse la sostenibilidad del sistema fiscal y el respeto al principio de solidaridad en un contexto cada vez más globalizado e interconectado. Esta adaptación debe venir marcada por una reinterpretación del convenio suscrito entre España y

Andorra y la noción de artista; o, en su caso, por una referencia explícita a este tipo de profesionales dedicados a la creación de contenido -al igual que se hace respecto a los actores, deportistas o músicos-; solo así podrá existir un derecho de imposición y reparto de potestades tributarias consensuado entre ambos Estados.

Reconocimientos

El autor agradece profundamente las observaciones y sugerencias aportadas por los evaluadores, las cuales han contribuido al enriquecimiento de este estudio. De igual forma, reconoce la gran labor del equipo editorial en la corrección y maquetación del trabajo.

Referencias bibliográficas

- ARCOS VALLS, N.; TORRES-ROMAY, E. (2024). «De creadores de contenido a influencers. Contenidos propios frente a contenidos promocionales de marca. Estado de la cuestión». En: DAFONTE GÓMEZ, A.; MÍGUEZ GONZÁLEZ, M. I. (coords.). *Comunicación digital en la era de la inteligencia artificial*, págs. 578-594. Dykinson, España.
- DEVEREUX, M-P.; AUERBACH, A. J.; KEEN, M.; OOSTERHUIS, P.; SCHÖN, W.; VELLA, J. (2021). *Taxing Profit in a Global Economy*. Oxford University Press. DOI: <https://doi.org/10.1093/oso/9780198808060.001.0001>
- BÁEZ MORENO, A. (2022). «Un sistema fiscal del siglo XIX frente a un contribuyente del siglo XXI: el irrefrenable éxodo fiscal de los youtubers al Principado de Andorra». *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, n.º 466, págs. 43-86. DOI: <https://doi.org/10.51302/rcyt.2022.7491>
- BECKER, J.; ENGLISH, J. (2019). «Taxing Where Value Is Created: What's 'User Involvement' Got to Do with It?». *Intertax*, vol. 47, n.º 2, págs. 161-171. DOI: <https://doi.org/10.54648/TAXI2019015>
- CASTRO DACOSTA, K.; BLANCO NÚÑEZ, D. (2024). «Twitch, YouTube y Streamers. Aspectos relevantes de su fiscalidad». *Quincena Fiscal*, n.º 3 (recurso electrónico).
- DI GIOACCHINO D.; FICHERA D. (2022). «Tax evasion and social reputation: The role of influencers in a social network». *Metroeconomía*, vol. 73, n.º 4, págs. 1048-1069. DOI: <https://doi.org/10.1111/meca.12391>
- EGEA PÉREZ-CARASA, I. (2021). «Tributación de los "influencers": normas tradicionales para nuevos y rentables modelos de negocio de las nuevas generaciones». *Cuadernos de derecho y comercio*, n.º 75, págs. 15-112.
- FREBERG, K.; GRAHAM, K.; MCGAUGHEY, K.; FREBERG, L. A. (2011). «Who are the social media influencers? A study of public perceptions of personality». *Public relations review*, vol. 37, n.º 1, págs. 90-92. DOI: <https://doi.org/10.1016/j.pubrev.2010.11.001>
- GIL GARCÍA, E. (2022). «La residencia fiscal de las personas físicas indeterminación, ubicuidad y deslocalización». *Revista Española de Derecho Financiero*, n.º 193 (recurso electrónico).
- HUDDERS, L.; DE JANS, S.; DE VEIRMAN, M. (2021). «The commercialization of social media stars: a literature review and conceptual framework on the strategic use of social media influencers». En: NILS S. BORCHERS (ed.). *Social media influencers in strategic communication*, págs. 24-67, primera edición. Routledge: Nueva York. DOI: <https://doi.org/10.4324/9781003181286-3>
- JOSHI, Y.; LIM, W. M.; JAGANI, K.; KUMAR, S. (2023). «Social media influencer marketing: foundations, trends, and ways forward». *Electronic Commerce Research*, vol. 25, págs. 1199-1253. DOI: <https://doi.org/10.1007/s10660-023-09719-z>
- JOVER RAMÍREZ, C. (2025). «Los creadores de contenido digital. ¿Una nueva zona gris del Derecho del trabajo?». *LABOS Revista De Derecho Del Trabajo Y Protección Social*, vol. 6, n.º 2, págs. 109-134. DOI: <https://doi.org/10.20318/labos.2025.9668>
- 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*, n.º 137, págs. 81-112. DOI: <https://doi.org/10.48297/rtt.v2i137.2294>
- TORIBIO BERNÁNDEZ, L. (2018). «Tributación de las rentas obtenidas por los "YouTubers": cuestiones problemáticas en torno a su calificación en el IRPF». En: GARCÍA-HERRERA BLANCO, C. (dir.). *VI Encuentro de Derecho Financiero y Tributario "Tendencias y retos del Derecho Financiero y Tributario" (2.ª parte)*, págs. 197-213. Instituto de Estudios Fiscales.

Cita recomendada

BERGASFORTEZA, Antoni (2025). «Cuestiones sobre la fiscalidad de los creadores de contenido e influencers: criterios de sujeción y aplicación del correspondiente convenio para evitar la doble imposición entre España y Andorra». *IDP. Revista de Internet, Derecho y Política*, núm. 44. UOC. [Fecha de consulta: dd/mm/aa]. DOI: <http://dx.doi.org/10.7238/idp.v0i44.9800309>



Los textos publicados en esta revista están –si no se indica lo contrario– bajo una licencia Reconocimiento-Sin obras derivadas 3.0 España de Creative Commons. Puede copiarlos, distribuirlos y comunicarlos públicamente siempre que cite su autor y la revista y la institución que los publica (*IDP. Revista de Internet, Derecho y Política*; UOC); no haga con ellos obras derivadas. La licencia completa se puede consultar en: <http://creativecommons.org/licenses/by-nd/3.0/es/deed.es>.

Sobre el autor**Antoni Bergas Forteza**

Profesor ayudante de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de las Illes Balears

antoni.bergas@uib.es

ORCID: <https://orcid.org/0000-0003-1335-8039>

Graduado en Derecho, máster en Hacienda Pública, Sistema Impositivo y Procedimientos Tributarios y máster en Abogacía por la Universitat de les Illes Balears. Ha cursado diferentes cursos de especialización en el ámbito tributario internacional, de intervención y financiación pública en, entre otros, centros educativos como la Universidad de Leiden, el Instituto de Estudios Fiscales o el Centro de Estudios Financieros. Cursa estudios de doctorado en Derecho, siendo su línea de investigación el Derecho Tributario Internacional y la fiscalidad en el marco de la economía digital. Es autor de varios capítulos de libro y artículos publicados en revistas de carácter nacional e internacional. Ha participado en proyectos de investigación e innovación docente. Asimismo, ha realizado estancias de investigación en el Max Planck Institute for Tax Law and Public Finance de Múnich (Alemania) y en el Institute for Tax Law de la Universidad de Münster (Alemania).