

# Un sistema fiscal del siglo XIX frente a un contribuyente del siglo XXI: el irrefrenable éxodo fiscal de los *youtubers* al Principado de Andorra

**Andrés Báez Moreno**

*Profesor titular de Derecho Tributario. Universidad Carlos III de Madrid*  
*Abogado*

[andres.baez@uc3m.es](mailto:andres.baez@uc3m.es) | <https://orcid.org/0000-0003-3239-8845>

Este trabajo ha sido seleccionado para su publicación por: don Agustín Fernández Pérez, don Ubaldo González de Frutos, doña María Luisa González-Cuéllar Serrano, don José Andrés Rozas y don Félix Alberto Vega Borrego.

## Extracto

Desde finales de 2020 se viene discutiendo, sobre todo en la prensa, el fenómeno de la huida (fiscal) de *youtubers* al Principado de Andorra. El trabajo analiza de forma pormenorizada estos traslados de residencia desde el punto de vista de todas las reglas del sistema fiscal español potencialmente aplicables concluyendo que la arquitectura del modelo vigente impide, en la mayor parte de los casos, poner freno a estos traslados.

**Palabras clave:** *youtubers*; traslados de residencia; tributación internacional.

Fecha de entrada: 04-05-2021 / Fecha de aceptación: 10-09-2021 / Fecha de revisión: 13-12-2021

**Cómo citar:** 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*, 466, 43-86.



# A 19th century tax system hunting a 21st century taxpayer: the unstoppable tax break out of youtubers to Andorra

Andrés Báez Moreno

## Abstract

Since the end of 2020, the (tax) flight of youtubers to Andorra has been intensively discussed, particularly in the media. This paper analyzes these transfers of residence considering all potentially applicable domestic and conventional rules in the Spanish tax system. The article concludes that the architecture of the current model prevents, in most cases, from curbing these transfers.

**Keywords:** youtubers; transfers of residence; international taxation.

**Citation** 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*, 466, 43-86.



## Sumario

1. Introducción
  2. Para que el *youtuber* no se marche o para paliar los efectos de su huida
    - 2.1. La regla de «cuarentena fiscal» y los traslados de residencia fiscal a Andorra. Un presente fácil y un futuro incierto
  3. Para resolver los posibles conflictos de residencia del *youtuber* que se trasladó
    - 3.1. ¿Sigue el *youtuber* siendo residente en España a pesar de su marcha a Andorra?
    - 3.2. Los *youtubers* con doble residencia fiscal y los criterios de desempate del CDI España-Andorra
  4. Para gravar al *youtuber* que es residente en Andorra
    - 4.1. Monetización en Google AdSense, ingresos pasivos con marketing de afiliación y colaboraciones activas con marcas
    - 4.2. Publicidad con presencia física en España y la cláusula Hugo Sánchez en el CDI entre España-Andorra
  5. Epílogo
- Referencias bibliográficas

**Nota:** El autor agradece a doña Guadalupe Díaz-Súnico Aboitiz sus atinadísimos comentarios a una versión anterior de este trabajo. Por supuesto cualquier error o imprecisión que este contenga es atribuible exclusivamente al autor.



## 1. Introducción

2020 fue un año de sobresaltos y 2021 no se ha quedado corto... tampoco en lo fiscal. De entre las muchas reformas, amenazas de reforma, nuevos impuestos y sentencias trascendentes ha sido una polémica muy particular la que parece haber acaparado mayor atención en los últimos meses. El 16 de enero de 2021, El Rubius, uno de los más afamados creadores españoles de contenido en YouTube, anunciaba que se mudaba definitivamente a Andorra. Lo hacía, como no podía ser de otra manera, en una emisión en directo a través del canal *Twitch*, afirmando que todos sus amigos *youtubers* ya estaban allí y que el factor fiscal, aunque no determinante, era también una ventaja añadida del traslado. De inmediato, los ejércitos de tertulianos se abalanzaron sin piedad (técnica) sobre la noticia. Tampoco han faltado algunos pronunciamientos de destacados integrantes de las autoridades fiscales españolas informando a los jóvenes *youtubers* de que la huida fiscal no era tan fácil y advirtiéndoles, por no usar una palabra algo más gruesa, de que la Hacienda española (y el *big data*) estaban muy pendientes del tiempo que pudieran pasar en territorio español y de que esas presencias podrían provocar que fueran considerados residentes fiscales en nuestro país. Como siempre ocurre, algunos políticos han estado a la altura que se esperaba de ellos proponiendo todo tipo de medidas extravagantes, desde confiscar los bienes de los «huidos» a declarar a Andorra paraíso fiscal «por ley». No citaré a pie de página, como es costumbre en el trabajo académico, a los autores de todos estos comentarios, *tuits*, *posts* o simples ocurrencias por el mismo motivo por el que me decido a escribir este trabajo: el elemento común que subyace a todas ellas es la falta, más acusada desde luego en unos casos que en otros, de rigor y, sobre todo, de profundidad técnica. Mientras la discusión de los temas (tributarios) de actualidad siga articulándose en torno a formatos de 280 caracteres –los que ahora admite un *tuit*–, será imposible enfocar esos temas con rigor y abandonar el siempre mentiroso fango de las «medias verdades»; esa argumentación basada en «eslóganes tuiteros» también impedirá que nuestros legisladores hagan política fiscal con mayúsculas.

La huida del Rubius no es un fenómeno novedoso desde ningún punto de vista. Parece que de los quince *youtubers* más seguidos en España, ocho habían trasladado su residen-

cia a Andorra antes que él<sup>1</sup>. Por otro lado, la emigración (fiscal) de personas físicas acaudaladas –sobre todo de artistas y deportistas– a jurisdicciones de «tributación benigna» es un fenómeno ya antiguo que viene preocupando en España al menos desde la década de los noventa. No hace falta dar nombres de tenistas y sopranos que están en la mente de todos. Lo que sí que es nuevo es el «componente digital» de este nuevo fenómeno migratorio y los desafíos que el mismo plantea a los sistemas fiscales. En efecto, hasta la fecha, la arquitectura de nuestro impuesto sobre la renta de las personas físicas (IRPF) descansaba sobre un pilar que se creía firme: el capital (no inmobiliario) es extraordinariamente móvil y el factor trabajo relativamente inmóvil. Esa «realidad» explicaba la asimétrica tributación de unas y otras rentas en el IRPF –a tipos progresivos para los rendimientos del trabajo y de actividades económicas y proporcionales para los rendimientos del capital mobiliario y las ganancias de capital– con una serie de normas especiales orientadas, esencialmente, a poner coto a los traslados interesados de residencia de las personas físicas que por su edad, su tipo de actividad y su alto nivel de rentas pudieran moverse con más facilidad que el resto de contribuyentes<sup>2</sup>. Por otro lado, la imposición sobre los no residentes sigue basada, esencialmente, en la presencia física del contribuyente en el Estado de la fuente se articule esta o no a través de un establecimiento permanente. Internet ha afectado de forma profunda a estos pilares; en efecto, la red facilita que las prestaciones de servicios puedan realizarse sin presencia física alguna y, al menos en teoría, que los prestadores de esos servicios puedan ubicarse donde les plazca sin que los rigores de la inamovilidad proverbial del factor trabajo les afecten en absoluto. Es fácil entender cómo estos nuevos fenómenos de «nomadismo fiscal<sup>3</sup>» amenazan tanto a la tributación del residente –que puede dejar de serlo con facilidad– como a la del no residente –cuyas rentas pueden no resultar gravadas en el Estado de la fuente precisamente como consecuencia de su total falta de conexión física con dicho Estado.

Esa desadaptación de los sistemas fiscales a la nueva realidad digital –en el ámbito particular de la imposición personal sobre la renta– no es, ni mucho menos, un fenómeno que afecte exclusivamente a los *youtubers*, a los *influencers* ni a ningún otro colectivo de profesionales nacidos (y enriquecidos) al abrigo del fenómeno de la digitalización. Sin embargo, el trabajo se centra en los *youtubers* porque es precisamente en relación con su modelo de negocio donde más evidentes se hacen estos «fallos sistémicos». Asumiendo cambios de residencia a Andorra –pues ha sido lo más frecuente hasta el momento–, se estudian las normas del ordenamiento tributario español que pudieran servir para poner freno a estos traslados de residencia (epígrafe 2), las que resuelven eventuales conflictos de doble residencia entre España y Andorra (epígrafe 3); y las que regulan la tributación de las rentas

<sup>1</sup> <[https://www.elconfidencial.com/tecnologia/2021-01-31/escapada-andorra-youtuber-24-horas-idolos-internet\\_2924319/](https://www.elconfidencial.com/tecnologia/2021-01-31/escapada-andorra-youtuber-24-horas-idolos-internet_2924319/)> (última visita 22 de febrero de 2021).

<sup>2</sup> Me refiero esencialmente a las reglas especiales de tributación internacional, tanto a nivel de derecho interno como de convenios de doble imposición (CDI), referidas a las rentas obtenidas por artistas y deportistas. A estas reglas tendremos ocasión de referirnos detenidamente en este trabajo.

<sup>3</sup> Un término que, a pesar de su novedad, fue acuñado hace más de 20 años (Kostić, 2019, p. 204).

obtenidas en España por los *youtubers* que resulten ser no residentes en España (epígrafe 4). El trabajo se cierra con un breve epílogo (epígrafe 5).

## 2. Para que el *youtuber* no se marche o para paliar los efectos de su huida

A ningún sistema fiscal le agrada perder contribuyentes sobre todo porque esa pérdida tiene como consecuencia que el contribuyente deje de tributar por rentas mundiales en su antiguo Estado de residencia. Por ese motivo, no son pocas las jurisdicciones que arbitran medidas disuasorias o paliativas para determinados cambios de residencia. Por lo que aquí interesa debe hacerse mención especial al denominado régimen de «cuarentena fiscal», contenido en el artículo 8.2 de la Ley del impuesto sobre la renta de las personas físicas (LIRPF)<sup>4</sup>.

### 2.1. La regla de «cuarentena fiscal» y los traslados de residencia fiscal a Andorra. Un presente fácil y un futuro incierto

El artículo 8.2 de la LIRPF dispone que las personas físicas de nacionalidad española que acrediten su nueva residencia fiscal en un país o territorio considerado como paraíso fiscal no pierdan su condición de contribuyentes del IRPF, ni en el periodo en que se efectúe el cambio de residencia ni en los cuatro periodos impositivos siguientes. Esta norma, que constituye quizás el más poderoso de los desincentivos para un cambio de residencia –de entre las numerosas normas antiparaíso contenidas en la LIRPF y el texto refundido de la Ley del impuesto sobre la renta de no residentes (TRLIRNR)–, resulta inaplicable a los *youtubers* que han trasladado su residencia a Andorra. Aunque todos los *youtubers* referidos son de nacionalidad española, Andorra perdió la calificación de paraíso fiscal a efectos del ordenamiento español desde que, el 10 de febrero de 2011, entrara en vigor el Acuerdo

<sup>4</sup> Entre estas reglas disuasorias habría que hacer referencia también a las ganancias patrimoniales por cambios de residencia de artículo 95 bis de la LIRPF. En todo caso, las limitaciones de espacio de un trabajo de estas características aconsejaban centrarse en el análisis de la regla de cuarentena. En todo caso –y pese a la existencia de algunos casos reales que contradicen esta afirmación (véase posteriormente el análisis de la sociedad Snofokk, SL de la que es titular Rubén Doblas Gundersen [El Rubius])– lo cierto es que no es frecuente que los *youtubers* que puedan trasladar su residencia cuenten con participaciones en compañías como las mencionadas en el artículo 95 bis.1 de la LIRPF y que son, a la postre, las que dan lugar al impuesto de salida al que nos referimos. Por otro lado, muchas de las reflexiones que se realizan al hilo del análisis de la regla de cuarentena –y su eventual aplicación a los traslados de residencia a Andorra (en caso de que el Principado vuelva a integrarse en la lista)– pueden ser aplicables también al impuesto de salida particularmente por lo que respecta al aplazamiento del mismo cuando el contribuyente se traslada a un país o territorio que tenga suscrito con España un convenio para evitar la doble imposición internacional que contenga cláusula de intercambio de información.

entre el Reino de España y el Principado de Andorra para el intercambio de información en materia fiscal (AIIT)<sup>5</sup>. En efecto, entre 2003 y 2015, el ordenamiento español preveía la salida automática de la lista negra de paraísos fiscales de cualquier jurisdicción o territorio que firmara con España un AIIT, desde la fecha en que dicho instrumento resultara aplicable<sup>6</sup>. Por otro lado, la Dirección General de Tributos (DGT) descartó, en su Informe de 23 de diciembre de 2014<sup>7</sup>, que las jurisdicciones y territorios que hubieran abandonado la lista de paraísos fiscales por haber firmado con España un CDI o AIIT pudieran retornar a la lista una vez que el mecanismo de actualización automática desapareció como consecuencia de los cambios operados por la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (LIS)<sup>8</sup>. Así pues, la posición de los *youtubers* emigrados a Andorra, o que piensen hacerlo de forma inminente, resulta bastante segura desde la perspectiva de la eventual aplicación de la regla de cuarentena fiscal y, en general, de cualquier medida defensiva antiparaíso de entre las muchas que existen en el ordenamiento fiscal español.

No obstante, esta realidad podría cambiar en un futuro no demasiado lejano. La Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, de transposición de la Directiva (UE) 2016/1164, del Consejo, de 12 de julio de 2016, por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior, de modificación de diversas normas tributarias y en materia de regulación del juego (Ley de Medidas de Prevención de 2021), operó un cambio radical en el concepto de paraíso fiscal contenido hasta la fecha en la disposición adicional primera de la Ley 36/2006, de medidas para la prevención del fraude. No es posible detenerse, en un trabajo de estas características, en los cambios profundos que esta norma entraña<sup>9</sup>. Sí que conviene, no obstante, advertir que los nuevos criterios legales sobre los que la nueva norma construye el concepto de «jurisdicción no cooperativa» –nueva denominación que se da ahora a los «paraísos fiscales»– podría provocar la vuelta más o menos inminente del Principado de Andorra a lista negra. En efecto, y con todas las dudas que ello suscita<sup>10</sup>, la ley establece, a diferencia de lo que venía sucediendo hasta ahora, que la baja o nula tributación existente en un territorio o jurisdicción pueda provocar su califica-

<sup>5</sup> Y no, como en ocasiones se ha leído en la prensa (<[https://www.elespanol.com/invertia/opinion/20210121/gran-fuga-digital-andorra/552814718\\_12.html](https://www.elespanol.com/invertia/opinion/20210121/gran-fuga-digital-andorra/552814718_12.html)>, última visita el 24 de marzo de 2021) con la entrada en vigor del CDI entre España y Andorra firmado el 8 de enero de 2015.

<sup>6</sup> Sobre la evolución del este mecanismo automático de salida de la lista negra de paraísos fiscal desde su aparición en 2003 a su supresión en 2014 puede verse: Báez Moreno (2019, pp. 42-61).

<sup>7</sup> El informe puede encontrarse en <[https://www.agenciatributaria.es/static\\_files/AEAT/Contenidos\\_Comunes/La\\_Agencia\\_Tributaria/Segmentos\\_Usuarios/Empresas\\_y\\_profesionales/Foro\\_grandes\\_empresas/Criterios\\_generales/Lista\\_paraisos\\_fiscales\\_DGT.pdf](https://www.agenciatributaria.es/static_files/AEAT/Contenidos_Comunes/La_Agencia_Tributaria/Segmentos_Usuarios/Empresas_y_profesionales/Foro_grandes_empresas/Criterios_generales/Lista_paraisos_fiscales_DGT.pdf)> (último acceso el 1 de abril de 2019).

<sup>8</sup> En términos críticos frente a la posición de la DGT en este Informe: Báez Moreno (2019, pp. 56-57).

<sup>9</sup> Sobre esta cuestión puede verse en profundidad: Báez Moreno (2020a).

<sup>10</sup> Sobre esas dudas interpretativas y los problemas constitucionales y jurídico-comunitarios que este criterio puede provocar: Báez Moreno (2020a, pp. 4-7).

ción como «jurisdicción no cooperativa». Por otro lado, la ley deja claro que la existencia de un CDI vigente con España no impedirá aplicar la normativa tributaria relacionada con las jurisdicciones no cooperativas. En este sentido, con un tipo de gravamen general del 10 % en el impuesto sobre sociedades (Alfín y Urgell, 2021, sec. 1.6.1) y un IRPF dual con una moderadísima progresividad<sup>11</sup>, no resultaría descabellado<sup>12</sup> que, cuando el Ministerio de Hacienda elabore una nueva lista de jurisdicciones no cooperativas conforme a los nuevos criterios, vuelva a considerar a Andorra paraíso o, en terminología moderna, «jurisdicción no cooperativa». El hecho de que Andorra cuente con un CDI con cláusula de intercambio de información con España quizás pudiera relativizar los argumentos a favor de esa nueva inclusión<sup>13</sup> pero, desde luego, la nueva ley no garantiza que la existencia de ese CDI deje a Andorra automáticamente fuera de la lista. De hecho, ya se han alzado algunas voces que abogan por la (re)inclusión de jurisdicciones y territorios que habían abandonado en el pasado la lista española de paraísos fiscales por haber suscrito con España un CDI o AIT; entre ellas, y quizás al hilo del traslado de *youtubers*, Andorra parece ocupar un lugar preferente<sup>14</sup>. Obviamente, la inclusión futura de Andorra en la lista española de paraísos fiscales, de producirse, afectaría a los posibles traslados de *youtubers* españoles a dicha jurisdicción posibilitando la aplicación de toda la batería de normas antiparaíso y, entre otras, de la regla de cuarentena fiscal a la que nos referimos. No obstante, esta afirmación requiere algunos matices a los que nos referimos de forma sucinta a continuación:

- a) Podría pensarse que la eventual inclusión de Andorra en la lista española de paraísos fiscales facilitaría, exclusivamente, la aplicación de la regla de cuarentena fiscal del artículo 8.2 de la LIRPF a los cambios de residencia que se produjeran

<sup>11</sup> En efecto, la renta general y las ganancias de capital se gravan a un tipo de gravamen progresivo que oscila entre el 0 % para las rentas de hasta 24.000 euros y el 10 % para las rentas superiores a 40.000 euros mientras que la llamada «renta de inversión» –que, en términos muy generales, incluye lo que en el IRPF español se considerarían rendimientos del capital mobiliario e inmobiliario– se grava un tipo de gravamen del 0 % para las rentas inferiores a 3.000 euros y del 10 % para las superiores (para más detalles véase Alfín y Urgell (2021, sec. 1.9).

<sup>12</sup> No podemos en este punto formular un vaticinio más preciso pues, como se ha denunciado en la doctrina, el criterio de la baja o nula tributación se formula en el proyecto con total imprecisión (sobre esta cuestión: Báez Moreno, 2020a, pp. 4-5).

<sup>13</sup> En efecto, desde que en el ordenamiento español se introdujeron criterios legales genéricos para caracterizar a una jurisdicción o territorio como paraíso fiscal, la doctrina viene denunciando la imposibilidad de determinar el peso específico de cada uno de esos criterios en tal calificación (véase Báez Moreno, 2019, pp. 58-60); esta falta de seguridad puede verse agudizada si en el Proyecto de Ley de medidas se aprueba finalmente en su versión actual (sobre esta cuestión: Báez Moreno, 2020a, pp. 2-3).

<sup>14</sup> En esta línea puede verse: <<https://www.eleconomista.es/economia/noticias/11053794/02/21/Gestha-avanza-que-Espana-podria-empezar-a-considerar-paraisos-fiscales-a-Andorra-Chipre-Irlanda-Chequia-y-Luxemburgo.html>> (último acceso 26 de marzo de 2021); <<https://economia3.com/2021/02/16/327947-que-nuevos-paraisos-fiscales-propone-espana-a-la-ue/>> (último acceso 26 de marzo de 2021); <[https://cincodias.elpais.com/cincodias/2021/02/08/opinion/1612783365\\_458313.html](https://cincodias.elpais.com/cincodias/2021/02/08/opinion/1612783365_458313.html)> (último acceso 26 de marzo de 2021).



una vez que tal incorporación hubiera entrado en vigor algo que, en principio, no se produciría hasta que no se publique la actualización de la lista de jurisdicciones no cooperativas que el proyecto encomienda a la ministra de Hacienda. No obstante, y a mi entender, la dicción literal del artículo 8.2 de la LIRPF permitiría, al menos en pura hipótesis, aplicar la regla de cuarentena también en aquellos casos en los que el contribuyente hubiera trasladado su residencia en un ejercicio en el que Andorra no fuera considerado paraíso fiscal siendo que posteriormente, y dentro del plazo de aplicación de la regla que establece el propio precepto, ese país volviera a ser considerado paraíso. En efecto, el artículo 8.2 de la LIRPF no solo atribuye la condición de contribuyentes del IRPF a los nacionales españoles que acrediten su nueva residencia fiscal en un paraíso fiscal sino que dispone que la regla se aplicará «en el periodo impositivo en que se efectúe el cambio de residencia y durante los cuatro periodos impositivos siguientes». En la situación descrita anteriormente, si Andorra llegara a ser calificada de nuevo como paraíso fiscal –dentro del plazo de cuatro años desde que el contribuyente operó su cambio de residencia– creo que no debería existir duda en el sentido de que, a partir de la inclusión en la lista, el contribuyente estaría acreditando su residencia en un paraíso fiscal siéndole por tanto de aplicación la regla de cuarentena; obviamente esa regla afectaría solo al periodo impositivo en que Andorra volviera a ser calificada como paraíso fiscal y a los que restaran hasta cumplirse el mencionado plazo de cuatro años. Aunque es obvio que esta interpretación compromete la seguridad jurídica del contribuyente, no sería posible, a mi juicio, entender la existencia de retroactividad de la norma ni, por tanto, pretender la aplicación de los límites que para la misma se derivan de la jurisprudencia del Tribunal Constitucional (TC). En efecto, si la retroactividad puede definirse como la aplicación de una norma jurídica nueva a supuestos de hecho, actos, relaciones o situaciones jurídicas nacidas o constituidas con anterioridad a su entrada en vigor, parece bastante evidente que la aplicación de la regla de cuarentena en los periodos impositivos que resten hasta completar el plazo previsto en el artículo 8.2 de la LIRPF no implica efecto retroactivo alguno salvo, quizás, respecto del ejercicio en el que la jurisdicción en cuestión –en este caso Andorra– haya vuelto a ser incluido en la lista de paraísos. Creo que esta conclusión puede entenderse mejor con un sencillo ejemplo.

### Ejemplo 1

En 2020 el *youtuber* XXX77 trasladó su residencia fiscal al Principado de Andorra. Tras entrar en vigor la Ley de medidas de prevención y lucha contra el fraude en 2021, el Ministerio de Hacienda publicó, a finales de 2022, la orden ministerial que establecía los países y territorios que debían ser considerados como jurisdicciones no cooperativas y entre los cuales

figuraba Andorra. Es obvio que la regla de cuarentena fiscal del artículo 8.2 de la LIRPF no resulta aplicable ni al ejercicio 2020 (en el que se opera el cambio de residencia) ni al 2021. Es obvio también que dicha regla resultará plenamente aplicable a los ejercicios 2023 y 2024 respecto de los que, efectivamente, el contribuyente acredita su residencia fiscal en un territorio calificado como paraíso fiscal sin que el artículo 8.2 de la LIRPF o la «orden ministerial de jurisdicciones no cooperativas» hayan afectado a supuestos de hecho, actos, relaciones o situaciones jurídicas nacidas o constituidas con anterioridad a su entrada en vigor ni pueda considerarse retroactiva. En este caso el único ejercicio que podrá resultar problemático sería el 2022 pues, aunque la orden ministerial se publica a finales del año, la regla de cuarentena afectará a la totalidad de este. No obstante, nos encontramos ante un supuesto típico de retroactividad impropia que, por regla general, no plantea excesivos problemas de constitucionalidad al menos de conformidad con la jurisprudencia del TC<sup>15</sup>.

b) Sin perjuicio de lo anterior, quizás convenga profundizar en el posible retorno de Andorra a la lista española de paraísos fiscales (*rectius* de jurisdicciones no cooperativas) desde un punto de vista distinto. Y es que el artículo 12(4) del AIIT entre España y Andorra, al que nos hemos referido anteriormente, disponía que, desde la entrada en vigor del mismo, el Principado dejaría de considerarse uno de los «territorios a los que se hace referencia en el apartado 1 de la Disposición Adicional primera de la Ley 36/2006 de Medidas para la Prevención del Fraude Fiscal, de 29 de noviembre de 2006», esto es, un paraíso fiscal. Esta disposición, que se contiene en todos los AIIT firmados por España con territorios y jurisdicciones calificados en su día como paraíso fiscal<sup>16</sup>, supone la existencia de una norma con rango de tratado internacional que excluye la condición de paraíso fiscal para el Principado de Andorra y de la que se deriva, por tanto, que la eventual (re)inclusión de esta jurisdicción en la lista española de «jurisdicciones no cooperativas»

<sup>15</sup> Con todos los matices que se quiera, esta parece ser la jurisprudencia constante, muy especialmente desde la Sentencia del TC 126/1987, de 11 de agosto. Me limito aquí a describir esta jurisprudencia, aunque debe hacerse notar que la misma se ha sometido a una severa crítica en Alemania que es precisamente donde se alumbra la diferencia entre retroactividad propia e impropia (Hey, 2021, pp. 146-150). Estas críticas han encontrado eco en algunos votos particulares formulados a Sentencias del TC que recurrían a la distinción mencionada y mostraban una enorme tolerancia con la retroactividad impropia (véase en especial el voto particular que formula el presidente don Álvaro Rodríguez Bereijo respecto de la sentencia dictada por el pleno en los recursos de inconstitucionalidad acumulados núms. 2548/92 y 553/93 (Sentencia del TC 182/1997, de 28 de octubre) al que se adhieren los magistrados don Rafael de Mendizábal Allende y don Pablo García Manzano).

<sup>16</sup> Así ocurre, en efecto, en los AIIT con Aruba (art. 15.4), Bahamas (art. 13.4), las Antillas Neerlandesas (art. 14.4) y San Marino (art. 14.4). Esta referencia expresa al abandono por parte de estas jurisdicciones de la lista de paraísos fiscales tiene una explicación muy clara y es que la disposición adicional primera de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, condicionaba el abandono automático de la lista española de paraísos fiscales por parte de las jurisdicciones que firmaran con España un AIIT a que, en el mismo, se estableciera expresamente que dejarían de tener tal consideración.

careciera de cualquier efecto en virtud del artículo 96.1 de la Constitución española. Salvo que España denunciara formalmente el AIIT, ello supondría la imposibilidad de aplicar a los residentes en Andorra cualquier norma defensiva antiparaiso del ordenamiento español y, entre otras, la regla de cuarentena del artículo 8.2 de la LIRPF. No obstante, convendría advertir también que el CDI firmado en fechas posteriores con Andorra, y que entró en vigor el 26 de febrero de 2016, dispuso en su Protocolo VII.1 que, a partir del 1 de enero de 2016, las disposiciones del AIIT quedarían sustituidas por las propias disposiciones del convenio. Y el problema es que este CDI, como en la mayor parte de los CDI firmados por España con antiguos paraísos fiscales, no prevé, de forma expresa, el abandono por parte de dichas jurisdicciones de la lista española de paraísos fiscales<sup>17</sup>. El problema de interpretación que aquí se plantea consiste en determinar si las disposiciones del CDI –que no excluyen a Andorra del concepto de paraíso fiscal– sustituyen en bloque todas las disposiciones del anterior AIIT o si esa sustitución opera, en exclusiva, en relación con las disposiciones referidas al intercambio de información previa solicitud. Tratándose de un problema de interpretación de un tratado internacional creo que el problema debe resolverse esencialmente a partir de las reglas interpretativas contenidas en el artículo 31 de la Convención de Viena de Derecho de los Tratados (CVDT) conforme al cual:

Un tratado deberá interpretarse de buena fe conforme al sentido corriente que haya de atribuirse a los términos del tratado en el contexto de estos y teniendo en cuenta su objeto y fin.

Es obvio que el sentido corriente de las palabras Protocolo VII.1 del CDI entre España y Andorra es precisamente el origen del problema que nos ocupa, pues no alcanza a determinar con claridad cuál es el objeto exacto de la «sustitución» que tal norma dispone. Sin embargo, y con todas las dificultades que ello entraña, creo que, de conformidad con los criterios de interpretación mencionados, existen buenas razones para defender que la sustitución a la que se refiere el Protocolo afecta exclusivamente a las normas del AIIT referidas al intercambio de información previa solicitud y no, por lo tanto, a la regla de este último que excluye al Principado de la lista española de paraísos fiscales. En efecto: a) Como dispone el artículo 31(1) de la CVDT los términos de un tratado deben analizarse en su contexto y no de forma aislada. En estas circunstancias, no tendría sentido interpretar de forma aislada la última frase del Protocolo VII.1 del CDI –que dispone que «A partir de dicha fecha [se refiere al 1 de enero de 2016], las disposiciones del citado Acuerdo quedan sustituidas por las disposiciones del presente Convenio»– sin tener en cuenta que la misma se formula en el contexto de una disposición –el propio Protocolo VII.1 del CDI– orientado a regular la suce-

<sup>17</sup> Sobre los motivos y los efectos de esta omisión puede verse: Báez Moreno (2019, pp. 47-48).

sión de las disposiciones del AIIT y el CDI referidas al intercambio de información previa solicitud. En efecto, la primera frase de la citada regla del Protocolo establece que:

En relación con el intercambio de información previa solicitud regulado en el artículo 24 del presente Convenio, resultará de aplicación lo dispuesto en el Acuerdo entre el Principado de Andorra y el Reino de España para el intercambio de información en materia fiscal firmado el 14 de enero de 2010, hasta el 1 de enero de 2016.

Por consiguiente y aunque la segunda frase de la disposición pudiera dar pie a pensar que la sustitución que dispone opera respecto de la totalidad del contenido del AIIT, su contexto aconseja claramente una lectura más restringida. b) Aun cuando la doctrina internacionalista ha desvirtuado notablemente el papel que el criterio teleológico juega en la interpretación de los tratados internacionales<sup>18</sup>, creo que en ningún caso puede perderse de vista el papel (central) que la finalidad de una disposición debe jugar al aclarar el sentido de sus términos. Y en estas circunstancias creo que debe resultar muy claro que la finalidad de la disposición que analizamos era regular ordenadamente la sucesión de normas contenidas en el AIIT y el CDI referidas al intercambio de información y no tanto cuestionar la exclusión de Andorra (por vía convencional) de la lista española de paraísos fiscales. En efecto, si los términos de un tratado internacional deben interpretarse a la luz de la intención concurrente de las partes contratantes al momento de concluir el tratado<sup>19</sup>, creo que no puede existir duda alguna sobre la intención común que presidía la disposición del Protocolo que analizamos. Es obvio, desde luego, que la intención de los negociadores andorranos, en el momento de concluirse el CDI con España y en cualquier otro, no podía ser que se volviera a incluir a Andorra en la lista española de paraísos<sup>20</sup>. La intención de los negociadores españoles pudiera resultar menos clara a este respecto. El CDI con Andorra se firmó el 8 de enero de 2015 y entró en vigor el 26 de febrero de 2016 y, en estas circunstancias, conviene tener en cuenta que, desde el 1 de enero de 2015, y como consecuencia de la entrada en vigor de la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, el ordenamiento español eliminó el mecanismo automático de salida

<sup>18</sup> Al indicar que el artículo 31(1) de la CVDT se refiere al objeto y fin del tratado en su conjunto y no a la finalidad específica de la norma objeto de interpretación. En este sentido: Dörr (2018, p. 585).

<sup>19</sup> Esta parece ser la posición dominante en la doctrina internacionalista y la jurisprudencia de la Corte Internacional de Justicia; véase en este sentido: ICJ Dispute Regarding Navigational and Related Rights [2009] ICJ Rep 213, para 63 (citado por Dörr, 2018, p. 573).

<sup>20</sup> De hecho, en muchas ocasiones, la intención prioritaria de jurisdicciones o territorios calificados como paraísos fiscales al suscribir CDI es, precisamente, ser excluidos de las listas de paraísos fiscales de sus contrapartes.

de la lista de paraísos fiscales existente desde 2003 para los Estados o territorios que firmaran con España un AIIT o un CDI<sup>21</sup>. En estas circunstancias podría pensarse que la intención de los negociadores españoles, al incorporar el texto que analizamos al Protocolo del CDI, era precisamente evitar que el nuevo CDI pudiera impedir una futura (re)incorporación de Andorra a la lista de paraísos fiscales en un momento en el que el legislador había decidido que la firma de un CDI con España no debía garantizar por sí solo la exclusión de la lista de paraísos. No obstante, existen, a mi juicio, razones de peso para defender que no fue esta la intención de los negociadores españoles; a saber: 1) Como ya indicamos anteriormente, la DGT descartó, en su Informe de 23 de diciembre de 2014, que las jurisdicciones y territorios que hubieran abandonado la lista de paraísos fiscales por haber firmado con España un CDI o AIIT pudieran retornar a la lista una vez que el mecanismo de actualización automática desapareció como consecuencia de los cambios operados por la Ley 27/2014. Más allá del acierto técnico de este Informe, no parece razonable defender que los negociadores del CDI con Andorra pretendían hacer posible la vuelta del Principado a la lista de paraísos fiscales cuando, a la vez, la propia DGT descartaba dicha vuelta como consecuencia de la desaparición del mecanismo legal de actualización automática de la lista de paraísos. 2) La omisión, en el CDI con Andorra, de una disposición expresa impidiendo la calificación del Principado como paraíso fiscal, no es una peculiaridad de este CDI sino que ha sido común en casi todos los CDI firmados por España con antiguos paraísos fiscales<sup>22</sup>. Por ello no debe verse en esta omisión una manifestación (implícita) de la intención de los negociadores españoles de permitir una vuelta en el futuro del Principado a la lista<sup>23</sup>. 3) Como antes indicamos, todos los AIIT firmados por España con jurisdicciones o territorios integrados, en su día, en la lista española de paraísos fiscales contienen una disposición que excluye a esas jurisdicciones de la lista española de paraísos. Con la excepción de Andorra, ninguno de esos Estados ha firmado posteriormente un CDI con España y, por tanto, estando vigente el AIIT en todos sus términos, es indudable que, a menos

<sup>21</sup> Sobre este cambio: Báez Moreno (2019, pp. 55-58).

<sup>22</sup> En efecto los convenios firmados con Barbados, Chipre, Emiratos Árabes Unidos, Hong Kong, Malta, Omán, Panamá, Singapur y Trinidad y Tobago guardan silencio a este respecto. Solo los CDI con Jamaica y Luxemburgo contienen tal previsión y en el caso de Jamaica ni siquiera se trata de una afirmación categórica en el sentido de que tal Estado deje de ser considerado por España como un paraíso fiscal.

<sup>23</sup> Tal omisión obedece, a mi juicio, a la interpretación –sustentada por algunos sectores de la doctrina (Calderón Carrero, 2008, p. 229)– en el sentido de que solo los AIIT, y no los CDI, requerían una disposición en la que se dispusiera de forma expresa el abandono por parte de Estado o territorio firmante para que operara el mecanismo de salida automática dispuesto por la normativa española entre 2003 y 2015. Más allá del acierto de esta interpretación –que algunos sectores de la doctrina han cuestionado (Báez Moreno, 2019, pp. 47-48)–, lo cierto es que la misma sí que sirve para demostrar que no era, ni mucho menos, la intención de los negociadores españoles, mediante esta omisión, impedir que las jurisdicciones que habían firmado un CDI con España pudieran volver a la lista de paraísos fiscales en el futuro.

que el Acuerdo se denuncie, los mismos no podrán volver a la lista de paraísos incluso aunque así lo dispusiera la normativa española. Y lo cierto es que no parece tener sentido alguno que las jurisdicciones que firmaron en el pasado un AIIT con España hayan garantizado su exclusión definitiva de la lista de paraísos –salvo que el AIIT pierda su vigencia lógicamente– mientras que aquellos otros que, como Andorra, han intensificado la integración de sus sistemas fiscales con el español, a través de la firma de un CDI, pierdan tal garantía y expongan a sus residentes o a los residentes españoles que obtengan rentas en el territorio andorrano al conjunto de reglas defensivas que integran el régimen fiscal especial de las operaciones realizadas en o desde paraísos fiscales<sup>24</sup>.

En resumidas cuentas, si las autoridades españolas pretenden devolver a Andorra a la lista de paraísos fiscales (ahora de jurisdicciones no cooperativas) no deberán solo incorporar al Principado a la nueva versión de la lista que se elabore sino que será necesario, además, denunciar formalmente el AIIT entre España y Andorra.

- c) Incluso aunque España terminara denunciando su antiguo AIIT con Andorra o si se terminara entendiendo que este no es un obstáculo para la calificación del Principado como paraíso fiscal, la aplicación de la regla española de cuarentena fiscal a los *youtubers* que trasladaran su residencia fiscal a Andorra seguiría encontrando algunos obstáculos. En efecto, salvo que se decidiera denunciar también el CDI, conviene no olvidar que, aunque el *youtuber* siguiera manteniendo la condición de contribuyente del IRPF español, podría acreditar, también, su residencia fiscal en Andorra. En este contexto y para dirimir el conflicto de doble residencia, deberían aplicarse las reglas de desempate a las que se refiere el artículo 4(2) del CDI con Andorra para este tipo de supuestos. De esta cuestión nos ocuparemos en el epígrafe siguiente de este trabajo. Ahora quiero llamar la atención solo sobre una cuestión muy específica que podría llegar a plantearse si, en el futuro, Andorra vuelve a ser calificada como paraíso fiscal. Y es que, en estas circunstancias, podría llegar a cuestionarse la existencia misma de un supuesto de doble residencia como consecuencia de la aplicación por España de la normativa de cuarentena fiscal y por parte de Andorra de su normativa de residencia ordinaria. Esta cuestión debe analizarse en detalle.

Se entiende, con frecuencia, que el artículo 4(1) de los Modelos de Convenio y, por tanto, también el artículo 4(1) del CDI entre España y Andorra remiten, sin

<sup>24</sup> Como se ha indicado con acierto en la doctrina española

[...] la vía o fórmula elegida por las autoridades españolas de alguna forma fomenta la introducción de una «fiscalidad ortodoxa» como paso previo a la firma de un CDI con España que permita a este país o territorio salir de la «lista negra» española (Calderón Carrero y Martín Jiménez, 2004, p. 10).

condición alguna, la regulación del concepto de residencia a lo que disponga el ordenamiento interno de los Estados contratantes<sup>25</sup>. Los propios comentarios al Modelo de Convenio de la OCDE (MCOODE) parecen dar carta de naturaleza a esta suerte de «remisión en blanco» al afirmar que:

Comprende [se refiere a la definición de residencia] también el caso de las personas consideradas residentes en virtud de una ficción contenida en la legislación tributaria de un Estado y, por ello, sometidas plenamente a imposición en ese Estado (por ejemplo, los diplomáticos y otras personas que realizan una función pública)<sup>26</sup>.

En estas circunstancias parece bastante evidente que cualquier criterio doméstico cumpliría los requisitos del artículo 4(1) del MCOODE y que un nacional español que siguiera siendo considerado residente en España en virtud de la regla de cuarentena fiscal lo sería también a efectos del CDI existente con el Estado (paraíso fiscal) al que hubiera trasladado su residencia. Solo la aplicación de las reglas de doble residencia de personas físicas contenidas en ese CDI podría impedir, de acuerdo con esta interpretación, la consideración del *youtuber* emigrado a un paraíso fiscal como residente fiscal en España<sup>27</sup>. No obstante, esta interpretación resulta algo simplista; en efecto, el artículo 4(1) del MCOODE establece que el término «residente de un Estado contratante» significa toda persona que esté sujeta a imposición en dicho Estado en virtud de su legislación siempre y cuando, y aquí viene el añadido importante, tal sujeción lo sea «**en razón de su domicilio, residencia, sede de dirección o cualquier otro criterio de naturaleza análoga**»<sup>28</sup>. Así pues, parece bastante razonable concluir que el concepto de residencia que maneje el ordenamiento interno de lo(s) Estado(s) contratante(s) deberá construirse sobre alguno de los factores de conexión men-

<sup>25</sup> Esta es, en efecto, la interpretación predominante en la doctrina española. En este sentido: Falcón y Tella y Pulido Guerra (2013, p. 41) y Carmona Fernández (2019, p. 143).

<sup>26</sup> Comentarios al MCOODE, artículo 4, par. 8.1. La traducción final es nuestra. Partimos de la elaborada por el Instituto de Estudios Fiscales (IEF) en 2019 (Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio versión abreviada 21 de noviembre de 2017 –Traducido para el Instituto de Estudios Fiscales por: María Teresa Brea Alonso–. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 2019) aunque con un matiz relevante. Mientras que la traducción del IEF se refiere a las «personas consideradas residentes por la legislación tributaria de un Estado» nuestra traducción lo hace a las «personas consideradas residentes **en virtud de una ficción contenida** en la legislación tributaria de un Estado». Creemos que solo ese matiz permite captar el sentido del comentario original en lengua inglesa y que se refiere a «cases where a person is **deemed**, according to the taxation laws of a State, to be a resident of that State [...]».

<sup>27</sup> Quienes han sostenido la posible incompatibilidad de las reglas de cuarentena fiscal con los CDI lo han hecho generalmente sobre la base de que, bajo las reglas de doble residencia entre el país de origen y el de destino del contribuyente, la residencia se resolverá normalmente a favor del segundo de modo que esas reglas de cuarentena fiscal no resultarán de aplicación; en este sentido: De Broe (2002, p. 45).

<sup>28</sup> La negrita es nuestra.



cionados de forma expresa en el precepto o mediante factores de conexión de carácter análogo. Y, en este sentido, como ha concluido la doctrina de forma mayoritaria (Ismer y Riemer, 2015, pp. 256-257, y la abundantísima doctrina allí citada), parece que los criterios del domicilio, la residencia o la sede de dirección –así como cualquier otro análogo– se caracterizan por exigir un criterio de vinculación territorial entre la persona (el contribuyente) y el correspondiente Estado contratante. Esto serviría para excluir como criterio de naturaleza análoga cualquier vínculo establecido en el derecho interno que se construya sobre una base estrictamente personal o legal como, por definición, lo es la nacionalidad (Ismer y Riemer, 2015, pp. 260-261). Y, en efecto, la regla española de cuarentena fiscal se construye única y exclusivamente sobre la base de la nacionalidad<sup>29</sup> de modo que parece razonable, al menos *a priori*, concluir que un contribuyente del IRPF que lo sea como consecuencia de aplicar el artículo 8.2 de la LIRPF no sería residente a efectos del correspondiente CDI y, por tanto, cuando se traslade a un territorio calificado como paraíso fiscal con el que exista un CDI en vigor no llegará ni siquiera a plantearse un conflicto de doble residencia.

### 3. Para resolver los posibles conflictos de residencia del *youtuber* que se trasladó

El hecho de que cualquier contribuyente del IRPF español gane la residencia en otro Estado no supone, de forma automática, la pérdida de la residencia española ni la consiguiente adquisición de la condición de contribuyente del IRNR. En efecto, el de residencia sigue siendo un concepto profundamente ligado al derecho interno algo que no cambia en absoluto la existencia de un CDI. Por ese motivo el hecho de que un *youtuber* adquiera la residencia en Andorra, o en cualquier otra jurisdicción, obliga a plantearse dos nuevas preguntas que, a la postre, pueden resultar cruciales de cara a determinar sus obligaciones fiscales en España: a) ¿Sigue el *youtuber* siendo residente en España a efectos del IRPF?; b) De ser así, ¿cómo resuelve el CDI entre España y Andorra este conflicto de doble residencia? Sobre estas dos cuestiones también se han vertido ríos de tinta (digital) desde que El Rubius manifestó su deseo de trasladar su residencia fiscal a Andorra y, de hecho, han sido estos los aspectos que han centrado fundamentalmente la atención de la poca prensa especializada que, hasta el momento, se ha pronunciado con cierto grado de de-

<sup>29</sup> Esta cuestión podría ser discutible, en todo caso, pues la regla de cuarentena española no se aplica a cualquier cambio de residencia operado por un nacional español a un paraíso fiscal sino solo a los traslados de residencia operados por quienes, cumpliendo esos requisitos, sean residentes en España en el momento de producirse el traslado de residencia. En esas circunstancias podría llegar a entenderse que el criterio de residencia que utiliza el artículo 8.2 de la LIRPF no es estrictamente legal (la nacionalidad) sino que recurre también a factores de carácter territorial (la condición de residente en España en el momento de trasladar la residencia).



talle técnico sobre el tema. A continuación, se responde separadamente a las dos cuestiones planteadas.

### 3.1. ¿Sigue el *youtuber* siendo residente en España a pesar de su marcha a Andorra?

En muchos aspectos la Llei 5/2014, del 24 d'abril, de l'impost sobre la renda de les persones físiques –Ley del IRPF andorrana–, sigue muy de cerca a la LIRPF española. Uno de esos aspectos es el concepto de residencia a efectos del impuesto. En efecto, al margen de algunas cuestiones de detalle que aquí no interesan, la residencia fiscal de personas físicas en Andorra se construye sobre dos criterios alternativos: el de presencia física y el de localización en territorio andorrano del núcleo principal de intereses económicos del contribuyente. Dos criterios estos contenidos en el artículo 8.1 de la Llei 5/2014 y que, salvo por un detalle de importancia menor, es una copia literal –más bien una traducción al catalán– del artículo 9.1 de la LIRPF española.

Al margen de la localización de su núcleo principal de intereses económicos, lo normal será que el *youtuber* gane su residencia en Andorra sobre la base del criterio de presencia física –permanencia en territorio andorrano durante más de 183 días en el año natural con cómputo de ausencias esporádicas– lo que, a su vez, le permitirá obtener el correspondiente certificado de residencia fiscal del Principado. Al margen de esta realidad insoslayable, los detractores de la emigración fiscal *youtuber* han lanzado advertencias, en muchas ocasiones casi en tono amenazante, en el sentido de que la adquisición de la residencia fiscal en Andorra no supone, de forma automática e inmediata, la pérdida de la residencia en España a efectos fiscales y ello porque: a) Es posible que el *youtuber* siga manteniendo lazos personales y profesionales con España que le obliguen a permanecer físicamente en territorio español, pudiendo así adquirir (o no perder) la residencia fiscal en España de conformidad con el artículo 9.1 a) de la LIRPF; b) Es posible que el *youtuber* siga o termine teniendo en España el núcleo principal de sus intereses económicos, resultando, así también, residente fiscal en España, de conformidad con el artículo 9.1 b) de la LIRPF. Conviene analizar en detalle ambas posibilidades.

#### a) *Youtubers* con permanencia física prolongada en territorio español

Desde luego no puede descartarse *a priori* que los *youtubers* emigrados a Andorra sigan teniendo, en los años siguientes al traslado de su residencia fiscal, presencias físicas relevantes en territorio español. En este caso, esas presencias resultan más probables y su duración posiblemente más prolongada que las de otros colectivos que también han emigrado tradicionalmente por motivos fiscales como los artistas y los deportistas. En efecto, los *youtubers* suelen ser muy jóvenes –más incluso que los deportistas que emigran– lo que normalmente provoca que dejen en España a sus familiares y amigos forzando así visitas

abundantes al territorio español. Pero, sin duda, el factor fundamental que explica estas posibles presencias en territorio español es que la actividad desarrollada por los *youtubers* –frente a la de los artistas y, sobre todo, la de los deportistas– no requiere, en absoluto, de presencia física. En efecto, mientras que un artista o deportista precisa ensayar y entrenar y, sobre todo, desplazarse físicamente a los lugares en los que sus actuaciones tienen lugar, esto no ocurre en absoluto con la actividad propia de los *youtubers* que, literalmente, pueden realizarse desde cualquier sitio; ello facilita también que estos profesionales dispongan de una movilidad prácticamente ilimitada de la que pueden hacer uso para volver, de forma recurrente, a su país de origen, sobre todo si han emigrado a una jurisdicción vecina como lo es Andorra. En este contexto, no parece casual, que el Plan Anual de Control Tributario y Aduanero de 2021 haya insistido en el uso de herramientas de procesamiento de *big data* para comprobar la presencia física en España de contribuyentes que, en principio, figuran como no residentes<sup>30</sup>. Aun cuando el Plan no menciona de forma expresa a los *youtubers*, ni a ningún otro colectivo profesional ligado a la economía digital, la prensa ha querido ver una advertencia velada a esos colectivos en sus referencias al uso de esas técnicas de *big data*<sup>31</sup>.

En estas circunstancias deben plantearse diversos escenarios:

- a) Mediante cualesquiera medios de prueba, la Administración es capaz de demostrar la presencia física del *youtuber* en territorio español durante más de 183 días en el año natural. En este caso es absolutamente incuestionable que el *youtuber* será residente en territorio español. No obstante, conviene aquí deshacer un entendimiento muy equívoco del significado que esa prueba y la correspondiente residencia en España, conforme al derecho español, pueda desplegar para el caso particular de los *youtubers* emigrados a Andorra. En este sentido se ha afirmado:

... en algunos casos, estas estrellas de la red tienen que seguir realizando actos en España, por lo que realmente **el cambio de residencia podría no ser real y efectivo**. Y en este caso, ya no estaríamos hablando de un traslado de residencia para pagar menos impuestos sino **de un presunto fraude**<sup>32</sup>.

<sup>30</sup> Resolución de 19 de enero de 2021, de la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se aprueban las directrices generales del Plan Anual de Control Tributario y Aduanero de 2021, sección A.2

<sup>31</sup> <<https://www.larazon.es/economia/20210224/4w4nxiwlnra4lcmmi2uh3vir5a.html>> (última visita el 14 de abril de 2021); <<https://www.libremercado.com/2021-02-01/hacienda-utilizara-big-data-vigilar-contribuyentes-fingen-vivir-fuera-espana-6704383/>> (última visita el 14 de abril de 2021); <<https://www.businessinsider.es/hacienda-big-data-cazar-espanoles-simulan-vivir-extranjero-802305>> (última visita el 14 de abril de 2021).

<sup>32</sup> <[https://www.elespanol.com/invertia/opinion/20210121/gran-fuga-digital-andorra/552814718\\_12.html](https://www.elespanol.com/invertia/opinion/20210121/gran-fuga-digital-andorra/552814718_12.html)> (última visita 20 de abril de 2021). La negrita es nuestra.

Esta afirmación es errónea, desde un punto de vista jurídico, y conduce a consecuencias inadmisibles. En efecto, la afirmación transcrita es errónea porque, siendo que la residencia fiscal de personas físicas es un concepto que cada normativa interna regula de forma autónoma, y prácticamente sin límite alguno<sup>33</sup>, es perfectamente posible que una persona física sea considerada residente a efectos fiscales en varias jurisdicciones sin que el hecho de ser residente en un Estado implique que deje de serlo en otro. Esto es muy evidente, o al menos debería serlo, cuando la jurisdicción en la que el contribuyente pretende ser residente y España manejen conceptos distintos de residencia fiscal. Pero, aunque pueda resultar difícilmente comprensible para un lego, es bastante obvio, incluso para los no expertos, que estas situaciones de doble residencia pueden producirse también cuando las dos jurisdicciones manejen el mismo criterio de residencia. Este es el caso, en efecto, de los *youtubers* emigrados a Andorra. Como ya hemos indicado, si la Administración española prueba la presencia física del *youtuber* en España durante más de 183 días en el año natural este será considerado residente en España a efectos del IRPF. Sin embargo, si se tiene en cuenta el artículo 8.1 de la Llei 5/2014 andorrana, habrá que concluir que el *youtuber* también es residente fiscal en Andorra pues, por mucho que pase más de 183 días al año en territorio español, conviene no olvidar que la norma andorrana, como la española, computa también las ausencias esporádicas «salvo que el contribuyente acredite su residencia fiscal en otro país» algo que, obviamente, no va a producirse en este caso pues el contribuyente no tiene interés alguno en acreditar tal extremo<sup>34</sup>. En estas circunstancias, el *youtuber* será residente también en Andorra y no tendrá ningún sentido afirmar que el cambio de residencia no es real y efectivo ni que se ha cometido un fraude<sup>35</sup>. Las afirmaciones vertidas en las redes, normalmente por destacados miembros de la Administración tributaria española, persiguen dos objetivos, ambos espurios, por utilizar un calificativo suave. En primer lugar, negar la residencia del contribuyente en una jurisdicción distinta a la española y, así, eludir la aplicación de las reglas de resolución de conflictos de doble residencia contenidas en el CDI correspondiente, en este caso, el que España ha suscrito con Andorra<sup>36</sup>. En segundo lugar, y esto es si cabe más grave, criminalizar estos

<sup>33</sup> Salvo los muy genéricos, referidos anteriormente, que puedan derivarse del artículo 4(1) del Convenio Modelo de la OCDE y los que, eventualmente, puedan derivar de las exigencias del Derecho Comunitario Europeo y que, a los efectos que aquí interesan, son intrascendentes.

<sup>34</sup> Por otro lado, no consta que en Andorra se haya hecho una interpretación de este inciso referido a las ausencias esporádicas semejante a la sostenida por el TS español en tiempos recientes y a la que nos referiremos más adelante.

<sup>35</sup> Por ello tampoco se pueden aceptar, sin más, las afirmaciones vertidas por algunos sectores de la doctrina en el sentido de que: «cabrá rechazar estos cambios de residencia cuando [...] se siga permaneciendo más de 183 días en España». (García Novoa, 2021).

<sup>36</sup> De estas reglas y su aplicación a los traslados de residencia operados por los *youtubers* me ocuparé de inmediato.

traslados de residencia y propiciar que los mismos terminen siendo analizados en la jurisdicción penal, con todo lo que ello supone, sobre todo para la posible derivación de responsabilidades por Delitos contra la Hacienda Pública.

- b) Mediante cualesquiera medios de prueba, la Administración es capaz de demostrar la presencia física del *youtuber* en territorio español durante un periodo de tiempo inferior a los 183 días en el año natural, pero le considera residente en España recurriendo al cómputo de sus ausencias esporádicas de conformidad con el artículo 9.1 a) de la LIRPF. Este es el escenario más probable, a la vista de otros procedimientos iniciados hasta el momento, en relación con contribuyentes que trasladan su residencia fiscal a jurisdicciones de baja tributación. Además, salvo que los *youtubers* migrantes estén extraordinariamente mal asesorados o sean muy indisciplinados es poco probable que la Administración española sea capaz de probar su presencia física en territorio español durante más de 183 días en el año natural. En estas circunstancias, el escenario puede variar notablemente respecto al que analizamos en el ordinal anterior y ello por dos motivos: 1) Las ausencias esporádicas no pueden ser computadas si el contribuyente acredita su residencia fiscal en otro país algo que, por regla general, podrá hacer mediante el correspondiente certificado de residencia fiscal expedido por las autoridades fiscales correspondientes, en este caso las andorranas<sup>37</sup>. Distinta sería la conclusión en principio si, en algún momento, el Principado de Andorra volviera a la lista española de paraísos fiscales pues, en ese caso, sería de aplicación el inciso final del artículo 9.1 a) de la LIRPF que, en estos supuestos, permite el cómputo de tales ausencias salvo que el contribuyente pruebe su permanencia física en otra jurisdicción durante 183 días en el año natural. No obstante, y para este último caso, conviene tener en cuenta lo que ya indicamos, al analizar la aplicación de la regla de cuarentena fiscal, sobre una posible vuelta del Principado a la lista. Adicionalmente, conviene señalar, de nuevo, que en estas últimas circunstancias el hecho de que el *youtuber* sea considerado residente en España no significa que no lo sea en Andorra lo que, una vez más, conducirá a la aplicación de los criterios de doble residencia contenidos en el CDI entre España y el Principado. 2) La jurisprudencia del Tribunal Supremo (TS) ha perfilado el concepto de ausencia esporádica al que se refiere el artículo 9.1 a) de la LIRPF señalando que:

[...] una ausencia esporádica, atendiendo al sentido propio de las palabras, no puede comprender periodos temporales dilatados en el tiempo y, de hecho, superiores al previsto en el precepto como de permanencia legal

<sup>37</sup> Esto es algo que se deriva con absoluta naturalidad del propio texto del artículo 9.1 a) de la LIRPF y que, hasta donde alcanza mi conocimiento, ha sido reconocido de forma constante por la doctrina de la DGT. Véase: Seijo Pérez (2021) y la doctrina administrativa allí citada. Más información sobre esta cuestión en: García Carretero (2018).

(más de 183 días), como tampoco podría absorber, por ejemplo, la totalidad del periodo impositivo, pues en tal caso lo ocasional o esporádico dejaría de serlo y prevalecería sobre lo permanente, en lugar de complementarlo<sup>38</sup>.

Si se proyecta este criterio jurisprudencial sobre el caso que aquí nos ocupa, parece bastante claro que el *youtuber* respecto del que las autoridades fiscales españolas han podido probar presencias físicas en España por espacios de tiempo inferiores a 183 días, no podrá ser considerado residente fiscal por permanencia física en territorio español, al no ser posible computar sus estancias esporádicas. En estos casos, por lo tanto, ni siquiera podría plantearse la existencia de un conflicto de doble residencia que tuviera que resolverse a través del CDI entre España y Andorra. Conviene añadir que esta conclusión podría llegar a sostenerse incluso en el caso de que el Principado de Andorra retornara en el futuro a la lista española de paraísos fiscales. En efecto, aunque, como señalamos anteriormente, la exclusión de las ausencias esporádicas cuando el contribuyente acredita su residencia en un paraíso fiscal requiere la prueba por el contribuyente de su presencia física durante más de 183 días en la jurisdicción de que se trate, la propia jurisprudencia del TS antes mencionada ha venido también a cuestionar la interpretación que, hasta el momento, se hacía de esa norma. Y ello es así porque todas las sentencias mencionadas indican que, declaradas no esporádicas las ausencias del contribuyente, es innecesario que este aporte prueba alguna de su residencia en otro estado –mediante certificado de residencia o probando su presencia física más de 183 días en el caso de los paraísos fiscales. De ese modo, incluso si Andorra volviera a la lista de paraísos fiscales, un caso como el que nos ocupa se resolvería afirmando la residencia exclusiva del *youtuber* en Andorra al ser imposible añadir sus estancias fuera de España para completar el umbral de presencia mínima requerido para ser residente fiscal en territorio español.

Aunque la doctrina española ha valorado muy positivamente esta línea jurisprudencial (García Carretero, 2018 y 2020)<sup>39</sup> me atrevo a aventurar que los tribunales no tardarán en cambiar de parecer si es que antes, y como viene siendo habitual, el legislador no reforma la normativa para revertir la situación antes descrita. Las sentencias del TS convierten al artículo 9.1 a) de la LIRPF en una norma prácticamente inútil; en efecto, si la Administración logra probar que el contribuyente pasó más de 183 días en territorio nacional el cómputo de las ausencias esporádicas es innecesario; y si no logra probarlo, el cómputo de las ausen-

<sup>38</sup> Nos referimos al criterio sentado por el TS en la saga «becarios del ICEX» en 16 sentencias dictadas el 28 de noviembre de 2017 (recs. núms. 807, 809, 812 y 815 de 2017), el 14 de diciembre de 2017 (rec. núm. 810/2017), el 16 de enero de 2018 (recs. núms. 811, 817, 820, 821, 822, 824, 828, 829 de 2017) y el 18 de enero de 2018 (recs. núms. 831 y 894 de 2017).

<sup>39</sup> En igual sentido, Simón Acosta que ya había adelantado la solución que finalmente ofrecería el TS: Simón Acosta (2016).

cias esporádicas resulta imposible. Esa combinación anula, en la práctica, cualquier efecto a la regla de ausencias esporádicas. Por otro lado, creo que no deben perderse de vista las muy peculiares circunstancias de esta línea jurisprudencial que, conviene no olvidarlo, se ha pronunciado sobre la situación tributaria de los becarios de ICEX. Mucho me temo que, en el futuro, ante casos idénticos, pero referidos a contribuyentes de muy distinto perfil, la interpretación del concepto de ausencia esporádica sea muy distinta<sup>40</sup>. En resumidas cuentas, no creo que los *youtubers* hagan bien en confiar su situación tributaria a esta línea jurisprudencial sobre todo si, en el futuro, el Principado de Andorra regresa a la lista de paraísos fiscales.

b) *Youtubers* con su núcleo principal de intereses económicos en España

Al margen de la posible calificación de los *youtubers* emigrados a Andorra como contribuyentes del IRPF en virtud del criterio de presencia física en territorio español, también se ha defendido, en ocasiones, su posible condición de contribuyentes de este impuesto sobre la base del artículo 9.1 b) de la LIRPF que considera residentes a aquellas personas físicas cuyo núcleo principal o base de actividades o intereses económicos, radique en España, de forma directa o indirecta<sup>41</sup>. De ser correcta esa conclusión, se produciría, de nuevo, un conflicto de doble residencia que correspondería solucionar mediante la aplicación de los criterios de doble residencia contemplados en el CDI entre España y Andorra. No obstante, y antes de pasar a analizar esa cuestión crucial, corresponde detenerse sobre el criterio del núcleo principal y su aplicación al éxodo *youtuber*.

Lo cierto es que quienes han pretendido atraer a España la residencia fiscal de los *youtubers* emigrados a Andorra sobre la base del criterio del núcleo principal no han justificado en absoluto tal pretensión. Y esto tampoco es de extrañar, si se tiene en cuenta que este es uno de los conceptos más vaporosos de cuantos integran la normativa española de tributación internacional<sup>42</sup>. Más allá del hecho de que este criterio no puede tener en cuenta

<sup>40</sup> Como, de hecho, parecen sugerir tales sentencias al afirmar:

Ello no significa que podamos en esta sentencia, ni debemos, fijar una interpretación jurisprudencial a todo trance del concepto jurídico indeterminado de las ausencias esporádicas, ni de sus caracteres configuradores, especialmente los de orden cronológico pues, de un lado, estamos ante una materia casuística y circunstancial, irreductible a la unidad mediante reglas de validez universal; y de otro, porque en sede de casación hemos de atenernos a los hechos apreciados en el proceso de instancia y, a partir de su establecimiento, interpretar la norma.

Sobre este mismo aspecto, planteando las muchas dudas sobre la aplicación futura de la doctrina sentada en esta línea jurisprudencial: Arregui Bravo (2017, pp. 103-105).

<sup>41</sup> En este sentido: Toribio Fernández (2019 –acceso vía web sin indicación de página–) y Rodríguez Márquez (2021).

<sup>42</sup> Una inseguridad, además, que se incrementa por el hecho de que este criterio, aunque no sea exclusivo de la normativa interna española, resulta poco frecuente en el derecho comparado: Falcón y Tella y Pulido Guerra (2013, pp. 41-42).

aspectos de orden personal<sup>43</sup> y de que el mismo obliga a probar que es en España donde se puede localizar un mayor número de intereses económicos del contribuyente –frente a cualquier otra jurisdicción<sup>44</sup>–, todo en la determinación del núcleo principal de intereses económicos plantea dudas. Se plantea, particularmente, la duda en torno a cuáles puedan ser las manifestaciones de capacidad económica que integren ese núcleo principal y, en particular, si las mismas se identifican con las rentas del contribuyente, con los elementos patrimoniales de los que sea titular o con una combinación de ambas<sup>45</sup>, criterio este último que puede resultar muy conflictivo en el caso de los expatriados<sup>46</sup>. Tomar partido sobre esta cuestión, en un trabajo de estas características, no es posible. Nos limitaremos aquí, pues, a señalar algunas cuestiones básicas en torno a la posible localización en España del núcleo principal de intereses económicos de los *youtubers* emigrados a Andorra. Obviamente se trata solo de algunas conclusiones a nivel muy general pues una aplicación en detalle requeriría conocer datos particulares de cada contribuyente.

Si el núcleo principal de los intereses económicos de los *youtubers* se identifica exclusivamente con su patrimonio, es muy probable que para la Administración sea difícil atraer la residencia fiscal de estos contribuyentes a territorio español. Esto será así, particularmente si, de cara a resolver posibles conflictos de residencia, los *youtubers* se han deshecho de sus propiedades (inmobiliarias) en España antes de trasladar su residencia al Principado o si, sin hacerlo, han adquirido bienes inmuebles en el Principado. La juventud de estos contribuyentes vendrá de la mano, habitualmente, de un escaso patrimonio; no obstante, y a estos efectos habrá que tener en cuenta también que, en algunos casos, canalizan parte de su actividad a través de sociedades mercantiles que pueden seguir siendo residentes en España y cuya titularidad (directa o indirecta) debe computarse también a la hora de determinar la radicación en España de su núcleo principal<sup>47</sup>. No obstante, también conviene tener en cuenta que, a efectos de evitar posibles conflictos futuros de residencia, como consecuencia de la aplicación del criterio del núcleo principal, el contribuyente podría de forma coetánea, o incluso anterior a su cambio de residencia, deslocalizar estas inversiones, trasladando la residencia de estas compañías al extranjero<sup>48</sup>. Independientemente del

<sup>43</sup> Como concluyó la Resolución del TEAC de 19 de diciembre de 1997.

<sup>44</sup> Como ha indicado de forma reiterada la jurisprudencia dejando claro que no se trata de que el contribuyente cuente en España con más intereses económicos que la suma de aquellos con los que cuente en el resto del mundo. Sobre este criterio con abundantes citas de jurisprudencia: Carmona Fernández (2019, p. 153).

<sup>45</sup> Una excelente revisión de la doctrina y jurisprudencia sobre este concepto puede verse en: Macarro Osuna (2018, pp. 52-57).

<sup>46</sup> Pues, como se ha indicado con razón, es común entre los expatriados mantener su patrimonio en un país distinto de aquel donde se obtienen la mayor parte de sus rentas: Sánchez López (2003, p. 103).

<sup>47</sup> Piénsese, por ejemplo, en la sociedad Snofokk, SL de la que Rubén Doblás Gundersen (El Rubius) es administrador y propietario único.

<sup>48</sup> Estos cambios de residencia no solo son posibles de acuerdo con la normativa mercantil –véanse en particular los artículos 93.1, 102 y 103 de la Ley 3/2009, de 3 de abril, sobre modificaciones estructurales–



coste fiscal de estos traslados<sup>49</sup>, lo cierto es que, salvo que la compañía tenga importantes activos inmobiliarios situados en territorio español o inversiones relevantes en activos mobiliarios o financieros localizados en España<sup>50</sup>, sería difícil que pudieran llegar a computarse las participaciones en estas sociedades como intereses económicos que integren indirectamente el núcleo de sus actividades económicas en territorio español<sup>51</sup>.

En consonancia con lo anterior, quienes reclaman que los *youtubers* emigrados a Andorra pudieran ser considerados residentes en España, de acuerdo con la localización de su centro de intereses económicos, parecen apuntar precisamente al hecho de que la mayor parte de las rentas que obtienen estos contribuyentes están vinculadas al territorio español. Aunque esta idea no siempre se formula de manera clara<sup>52</sup>, creo que ese es precisamente el sentido que debe atribuirse a algunas afirmaciones vertidas recientemente por destacados miembros de la Administración tributaria española y que, por su extraordinaria relevancia, conviene reproducir aquí literalmente: «En realidad, los ingresos de una persona que sube vídeos, o fotos o textos, que ven españoles, realmente **proceden de una fuente española**. Los ingresos de una plataforma informática mundial proceden de dónde radican los clien-

---

les de las sociedades mercantiles– sino que, conforme a la más reciente doctrina administrativa y tras alguna resolución tuteante (y errónea) de la DGT, supondrán, para la sociedad, la pérdida de la condición de residente a efectos del impuesto sobre sociedades, al menos de acuerdo con el criterio previsto en el artículo 8.1 a) de la LIS. Sobre esta cuestión, más en detalle: Báez Moreno y Zornoza Pérez (2018, pp. 546-547).

<sup>49</sup> Conviene no olvidar que estos traslados de residencia provocarán la conclusión anticipada del periodo impositivo y el devengo del impuesto de salida correspondiente, todo ello de conformidad con los artículos 19.1 y 27.2 b) de la LIS. En estos casos, y dependiendo de las circunstancias, el contribuyente deberá valorar también el impuesto de salida recogido en el artículo 95 bis de la LIRPF. En ausencia de más detalles es imposible valorar, *a priori*, lo conveniencia de trasladar o no la residencia de estas compañías desde el punto de vista de la posible tributación de plusvalías latentes a la que los traslados de la persona física y jurídica puedan suponer.

<sup>50</sup> Aun cuando la casuística a este respecto puede ser enorme, si se toman los datos del balance, por ejemplo, de la entidad Snofokk, SL, propiedad de Rubén Doblas Gundersen (El Rubius), podrá comprobarse que el activo material y financiero de esta compañía es minúsculo. Se han consultado a estos efectos los datos, muy limitados pero suficientes, que aparecen en: <<http://www.infocif.es/ficha-empresa/snofokk-sl>> (última visita el 29 de marzo de 2021).

<sup>51</sup> En efecto, la escasa jurisprudencia que se ha ocupado de «aclarar» el concepto de núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos de forma *indirecta* se ha referido, normalmente, a sociedades residentes con importantes patrimonios mobiliarios o inmobiliarios radicados en España. Puede verse, por ejemplo, la Sentencia de la Audiencia Nacional de 21 de septiembre de 2000 (rec. 748/997) (FJ 3).

<sup>52</sup> En efecto, la afirmación que se reproduce a continuación, no se sabe bien si se refiere a la determinación de la residencia de los *youtubers* de acuerdo con el criterio del núcleo principal de intereses económicos o a su eventual tributación en España como no residentes de acuerdo con las reglas recogidas en el artículo 13 del TRLIRNR. A mi juicio, como luego veremos, las dos cuestiones están íntimamente relacionadas.



tes» (De la Torre, 2021)<sup>53</sup>. Sin perjuicio de que, como se ha afirmado con acierto en la doctrina (Serrano Antón y Almudí Cid, 2001, p. 86), en un impuesto, como el IRPF, que grava de forma específica la renta de las personas físicas, lo lógico, a la hora de determinar la residencia de estas personas, sea fijarse, precisamente, en las rentas obtenidas por las mismas en territorio español –independientemente del patrimonio más o menos notable con el que puedan contar en España–, lo cierto es que la afirmación reproducida anteriormente en relación con el problema de la residencia fiscal de los *youtubers* resulta, cuanto menos, capciosa, por las razones a las que nos referimos a continuación.

En primer lugar, es obvio que los contenidos subidos a YouTube por El Rubius, o por cualquier otro *youtuber* español, son vistos por españoles. Sin embargo, también lo es que, particularmente en relación con los *youtubers* hispanohablantes, sus usuarios o seguidores pueden estar radicados en otras jurisdicciones y que, por una simple cuestión demográfica, es muy probable que el *youtuber* cuente, en algunas de esas jurisdicciones, con más seguidores que en España. No en vano, en una carta abierta publicada el 30 de enero de 2021, El Rubius afirmaba que «... la mayoría de mis ingresos de YouTube vienen de fuera de España, más de tres cuartas partes de países como México, Argentina, Colombia y Estados Unidos»<sup>54</sup>. Aunque estos datos no tienen por qué ser ciertos<sup>55</sup> y aunque sería posible que los seguidores, en cada una de esas jurisdicciones, no alcanzara el número de usuarios a los que el *youtuber* llega en España<sup>56</sup>, conviene deshacer el equívoco de que la mayor parte de los consumidores del material digital que un *youtuber* sube a su canal están radicados en el país del que el *youtuber* es nacional. La afirmación sencillamente no se sustenta.

Pero, más allá de las afirmaciones anteriores, existe un segundo motivo, este de mayor calado jurídico, que impediría seguramente localizar en España el centro de intereses eco-

<sup>53</sup> La negrita no es nuestra.

<sup>54</sup> <<https://librefm.es/carta-de-el-rubius-sobre-la-polemica-de-andorra/>> (última visita 26 de marzo de 2021).

<sup>55</sup> En todo caso, la veracidad esta información puede verificarse, en términos aproximados, mediante mecanismos de rastreo disponibles (en abierto) en la propia red (véase, por ejemplo:<<https://socialblade.com/>>). En todo caso, y pese a su dificultad, el seguimiento de esta información es técnicamente viable como, de hecho, confirman los criterios de localización de los servicios sujetos al impuesto sobre determinados servicios digitales de conformidad con el artículo 7 de la Ley 4/2020, de 15 de octubre, del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales (LIDSS). Como indica la propia exposición de motivos de la ley:

A efectos de considerar a los usuarios como situados en el territorio de aplicación del impuesto se establecen una serie de normas específicas para cada uno de los servicios digitales, que están basadas en el lugar en que se han utilizado los dispositivos de esos usuarios, localizados a su vez, en general, a partir de las direcciones de protocolo de Internet (IP) de los mismos salvo que se utilicen otros medios de prueba, en particular, otros instrumentos de geolocalización de los dispositivos.

<sup>56</sup> Que es lo que, en definitiva, y conforme a lo indicado anteriormente, se requeriría para que el núcleo principal pudiera eventualmente localizarse en territorio español.

nómicos de un *youtuber* emigrado, a Andorra o cualquier otra jurisdicción, sobre la base de las rentas que este obtenga y que se puedan vincular al territorio español. Afirmar que una persona física tiene en España el núcleo principal de sus intereses económicos por ser España el país en el que este contribuyente obtiene más rentas (que en cualquier otro) implica, necesariamente, determinar cuáles son las rentas que ese contribuyente obtiene en España. Y a estos efectos, conviene recordar, una vez más, que el lugar en el que se obtiene una renta no es una realidad natural, sino que, por el contrario, los vínculos entre una renta y un territorio concretos son el resultado de las reglas que, de forma más o menos arbitraria, definen tal vínculo. En el ordenamiento jurídico español esas reglas se contienen en el artículo 13 del TRLIRNR titulado, precisamente, «Rentas obtenidas en territorio español». Por ese motivo no podrán computarse, a efectos de atribuir a España el núcleo principal de intereses económicos de los *youtubers*, cualesquiera rentas que las autoridades fiscales españolas consideren que guardan un vínculo suficiente con el territorio español sino única y exclusivamente aquellas que, conforme al concepto de fuente, contenido en el mencionado precepto, puedan considerarse como obtenidas en España<sup>57</sup>. Por ese motivo es radicalmente erróneo afirmar que «los ingresos de una persona que sube vídeos, o fotos o textos, que ven españoles, realmente **proceden de una fuente española**» igual que lo sería atribuir el centro de intereses económicos a nuestro país sobre la base de esas rentas pretendidamente obtenidas en España<sup>58</sup>. Por motivos sistemáticos, no estudiaremos en este momento qué rentas, de entre las que habitualmente obtienen los *youtubers*, pueden considerarse de fuente española. Esa cuestión será objeto de análisis en un epígrafe ulterior de este trabajo<sup>59</sup>. Ahora, y para evitar reiteraciones, nos limitamos a anticipar que el hecho de tener seguidores en España no supone, de acuerdo con las reglas de fuente contenidas en el artículo 13 del TRLIRNR, que las rentas obtenidas por un *youtuber*, gracias a los contenidos que comparte en la plataforma puedan considerarse obtenidas en territorio español y, por tanto, sean tenidas en cuenta para atraer la residencia del *youtuber* a España partiendo del criterio del núcleo principal<sup>60</sup>.

<sup>57</sup> Este criterio se ha ido abriendo paso en la doctrina de la DGT. Así, por ejemplo, la Resolución de la DGT a la Consulta vinculante con fecha de 13 de julio de 2015 (V2135/2015) señala:

En cuanto al lugar donde radica el centro de intereses económicos del cónyuge del consultante, en el escrito de la consulta no se dan suficientes datos para poder determinarlo, ya que no se da ningún tipo de información sobre las posibles rentas que pueda percibir esta persona de fuente portuguesa. Por el contrario, en dicho escrito sí que se detallan los posibles rendimientos que podría obtener esta persona en 2015, y en los ejercicios siguientes, que procederían de fuente española (remuneraciones como miembro del consejo de administración de una empresa española, y rentas derivadas de su prejubilación), con lo que su centro de intereses económicos podría estar situado en España.

<sup>58</sup> Esta idea ya se ha avanzado tímidamente en algunos sectores de la doctrina española. En este sentido se ha afirmado: «La solución no es nada fácil de concretar ante la dificultad de fijar el punto de conexión de sus servicios con el territorio español» (Rodríguez Márquez, 2021).

<sup>59</sup> Sobre esta cuestión nos pronunciaremos en detalle en el epígrafe 4 de este trabajo.

<sup>60</sup> A diferencia de lo que ocurre con los criterios de localización de servicios, de conformidad con el artículo 7.2 a) de la LIDSS, que entiende que los servicios de publicidad en línea a efectos del impuesto –los que

Por consiguiente, puede concluirse que ya sea que se fundamente el criterio del núcleo principal sobre el patrimonio del contribuyente radicado en España, sobre las rentas obtenidas por este en España o sobre una mezcla de ambos, será difícil atraer la residencia a España de los *youtubers* emigrados sobre la base de ese criterio. En todo caso, una vez más, si la Administración decidiera considerar a estos contribuyentes residentes en España a través de este criterio, se plantearía un conflicto de doble residencia que debería resolverse mediante los criterios contemplados en el CDI con Andorra.

### 3.2. Los *youtubers* con doble residencia fiscal y los criterios de desempate del CDI España-Andorra

En algunas de las situaciones analizadas en los epígrafes anteriores hemos podido concluir que los *youtubers* emigrados a Andorra podían resultar dobles residentes fiscales por la aplicación conjunta de los criterios internos de residencia del ordenamiento español y andorrano. A efectos de resolver este conflicto –que impide por definición aplicar correctamente un CDI– el Convenio entre España y Andorra contiene una serie de reglas de aplicación escalonada, conocidas en la jerga como *reglas de desempate* y que, en términos idénticos a los previstos en el MCOUDE, pretenden resolver este problema. El análisis que se ha realizado hasta el momento en relación con la aplicación de estos criterios a los *youtubers* emigrados a Andorra ha resultado muy superficial; en efecto, los pocos comentarios que se han realizado hasta el momento se han limitado a indicar que el conflicto se resolverá a favor de la residencia en Andorra cuando el *youtuber* se haya desprendido de su(s) vivienda(s) en España (Rodríguez Márquez, 2021). De no ser así se indica –es obvio– que el conflicto se resolverá a favor del Estado en el que radique el centro de intereses vitales (García Novoa, 2021)<sup>61</sup>. Sin perjuicio de que la aplicación de las reglas de desempate dependa, de forma muy intensa, de la casuística (fáctica) de cada contribuyente, sí que pueden realizarse algunas reflexiones partiendo de aspectos comunes de los *youtubers* y características propias de sus traslados de residencia.

Una correcta planificación del cambio de residencia por parte del *youtuber* debería resultar suficiente para decantar el conflicto de residencia a favor de Andorra. En efecto, si el contribuyente se deshace –enajenándolos o poniéndolos permanentemente a disposición

---

generan, por cierto, la mayor parte de ingresos para YouTube y para los *youtubers*– se localizan en España cuando en el momento en que la publicidad aparezca en el dispositivo de un usuario el dispositivo se encuentre en el territorio español. No tendría sentido, en todo caso, que a efectos de determinar el lugar de obtención de las rentas a efectos de un concepto contenido en la LIRPF se soslayaran los criterios recogidos en el TRLIRNR para acudir a otros criterios de localización particularmente cuando es el propio legislador el que califica el IDSS como un tributo indirecto.

<sup>61</sup> De la Torre (2021), que añade, en todo caso, la trascendencia que, para estos casos, pueda tener el hecho de que muchos de los amigos de los *youtubers* emigrados ya estén en Andorra.

de terceros<sup>62</sup>– de sus inmuebles en España será difícil que las autoridades fiscales españolas puedan llegar a concluir que se cuenta en España con una vivienda permanente a disposición –que es el criterio contenido en el artículo 4.2 a) del CDI. Por mucho que esta configuración jurídica pueda resultar criticable, lo cierto es que la primera regla de desempate contenida en el CDI resulta, *de facto*, electiva para el contribuyente<sup>63</sup>. Por ese motivo resulta muy difícil de entender cómo algunos *youtubers* de enorme éxito, presumiblemente bien asesorados, han conservado la propiedad (y la disposición) de la vivienda que tenían en España antes de su traslado<sup>64</sup>. Por otro lado, no cabe descartar –dada la juventud de estos contribuyentes y sus particulares hábitos de vida– que, en sus visitas a territorio español, se alojen de forma recurrente en la misma vivienda de familiares y amigos lo que, de nuevo, incrementaría el riesgo de contar con una vivienda permanente a disposición en territorio español<sup>65</sup> y que el conflicto de doble residencia solo pudiera dirimirse aplicando la segunda regla de desempate referida al centro de intereses vitales.

Si finalmente se concluye que el *youtuber* tiene viviendas permanentes a su disposición en ambos Estados contratantes (en este caso España y Andorra), la situación se complica por la sencilla razón de que el siguiente criterio de desempate –el llamado centro de intereses vitales– resulta mucho más difícil de interpretar y requiere tener en cuenta datos de hecho mucho más variados. En vano se buscará en la doctrina o en los comentarios al Modelo una definición de centro de intereses vitales; aunque seguramente ello no sea necesario ni conveniente si se asume, como lo hace el propio texto del artículo 4.2 a) del CDI y los comentarios al MCOCDE, que ese centro se localiza en el Estado en el que las relaciones personales y económicas del contribuyente son más estrechas<sup>66</sup>. A partir de aquí, este criterio de desempate abre toda una serie de interrogantes que gravitan esencialmente en

<sup>62</sup> Aun cuando alguna jurisprudencia internacional entendió, en su momento, que una vivienda alquilada seguía a disposición de su propietario (véase Sasseville, 2010, en 7.3), esta posición no parece tener excesivo fundamento además de ser contradictoria con los propios Comentarios al Convenio Modelo de la OCDE (2017, art. 4, par. 13). En todo caso, y más allá del supuesto de alquiler a un tercero, la juventud de estos contribuyentes y la costumbre de muchos de ellos de vivir juntos en grandes inmuebles donde además trabajan, puede plantear situaciones en las que aplicar el criterio de *vivienda permanente a disposición* pudiera no resultar fácil.

<sup>63</sup> Como se ha indicado con razón en la doctrina: Brauner (2010, p. 254) y Stuart (2010, en 9.3).

<sup>64</sup> Es el caso de El Rubius quien, si las informaciones periodísticas son ciertas (véase <<https://www.moncloa.com/2021/02/10/mansion-el-rubius-pese-andorra/>> (última visita el 24 de marzo de 2021), habría mantenido la propiedad de su vivienda en Madrid después de su traslado al Principado de Andorra. Una conducta esta que podría perjudicar por partida doble su posición frente al fisco español al computar esa vivienda también a efectos de determinar su centro de intereses económicos conforme al artículo 9.1 b) de la LIRPF.

<sup>65</sup> Teniendo en cuenta sobre todo la amplísima y muy poco precisa interpretación del concepto de vivienda permanente a su disposición que se contiene en los Comentarios al Convenio Modelo de la OCDE: 2017, art. 4, paras. 12-13.

<sup>66</sup> Comentario al Convenio Modelo de la OCDE, 2017, art. 4, par. 15.

torno a qué deban considerarse relaciones personales y económicas y si a alguna de ellas debe dársele mayor peso en la determinación del centro de intereses vitales. Esas dudas abstractas se proyectan, como no puede ser de otra forma, sobre la situación particular de los *youtubers*. De nuevo la casuística puede ser gigantesca –más compleja aún que en relación con el criterio de la vivienda permanente– y por ese motivo trataremos única y exclusivamente de analizar algunos hechos más o menos comunes a los traslados de residencia de los *youtubers* y analizar cómo el criterio del centro de intereses vitales se proyecta sobre los mismos.

Hay un primer factor que resulta determinante a los efectos que aquí interesan: los *youtubers* suelen ser muy jóvenes y tienen una fuerte tendencia a relacionarse entre ellos. De ello se derivan al menos tres consecuencias que pueden ser determinantes: su juventud determina que no suelen tener ataduras familiares en España –al margen de sus parientes por consanguinidad– de modo que pueden desplazarse con facilidad al extranjero acompañados por sus parejas<sup>67</sup>; sus parientes consanguíneos normalmente permanecerán en territorio español tras su traslado<sup>68</sup>; sus colegas, en muchos casos amigos también, tienen la misma facilidad para trasladarse y, de hecho, lo han hecho en número no desdeñable<sup>69</sup>. Aunque es obvio que, solo analizando, uno por uno, los casos concretos, podría llegarse a una conclusión planamente ajustada a los hechos del caso, a partir de las afirmaciones anteriores puede concluirse que las relaciones personales de los *youtubers* estarán más cercanas al Principado que a España. En efecto, parece que la suma de amigos<sup>70</sup> y parientes por afinidad (o pareja) inclina la balanza de las relaciones personales a favor de Andorra, asumiendo que los parientes consanguíneos permanecen en España<sup>71</sup>. Este dato podría

<sup>67</sup> No en vano cuando El Rubius comunicó públicamente que trasladaba su residencia a Andorra lo primero que afirmó es que lo hacía acompañado por «su señora» (puede verse el vídeo donde anunció su traslado en <<https://www.youtube.com/watch?v=okKB5I7QFhI>>, última visita el 28 de marzo de 2021). Por mencionar otro ejemplo, recientemente, la *youtuber* Silvia Muñoz de Morales comunicó que trasladaba su residencia a Andorra junto al también *youtuber* Samuel de Luque (Vegetta777).

<sup>68</sup> Esto es obviamente una pura especulación. Hay casos en los que esto no ocurrirá como, por ejemplo, el de El Rubius pues de ser ciertas sus afirmaciones su madre y hermana habrían trasladado su residencia a Noruega antes de que él decidiera mudarse a Andorra.

<sup>69</sup> Véase nota 1.

<sup>70</sup> Como se ha afirmado con razón en la doctrina, lo cierto es que el tener en cuenta a las amistades subjetiviza necesariamente el criterio del centro de intereses vitales algo que, en principio, debería evitarse (Baker, 2010, en 8.3.4). En todo caso no puede soslayarse que los propios comentarios al Modelo se refieren a la familia y a las *relaciones sociales* (Comentario al Convenio Modelo de la OCDE, 2017, art. 4, par. 15).

<sup>71</sup> Particularmente sí se tiene en cuenta que algunos sectores de la doctrina indican que, al valorar el peso relativo de las relaciones familiares, debe darse cierta preponderancia a la familia nuclear (cónyuge o unión afectiva de hecho e hijos): Ismer y Riemer (2015, p. 275). Algo que, además, resulta coherente con los propios comentarios al Modelo de Convenio cuando indican que, aunque las circunstancias deban examinarse en su conjunto, «... es obvio que las consideraciones basadas en los actos personales de

tener mayor importancia que la de inclinar la parte estrictamente personal del centro de intereses vitales a favor de Andorra si se tienen en cuenta la posición, errónea a mi entender<sup>72</sup>, pero en todo caso muy extendida en la jurisprudencia internacional, en el sentido de que debe darse un mayor peso a los factores personales sobre los económicos al determinar el centro de intereses vitales<sup>73</sup>.

Como indicamos anteriormente, quienes pretenden la existencia de trabas legales al traslado de residencia a Andorra por parte de los *youtubers* se inclinan por afirmar que el hecho de que la mayor parte de usuarios de los contenidos que estos comparten en la plataforma se localicen en España determina un vínculo económico relevante con el territorio español. Como ya vimos, y aunque no siempre los partidarios de esta tesis lo afirman de forma rotunda, ese argumento podía utilizarse para atraer la residencia a España de los *youtubers*; y, en el mismo sentido, podría usarse, también, añadimos ahora, para decantar el centro de intereses vitales de estos contribuyentes a favor de España. Lo cierto es que tanto los comentarios al Modelo como la doctrina internacional han dedicado muy escasa atención al estudio de las relaciones de carácter económico en la determinación del centro de intereses vitales a los efectos que aquí nos ocupan. En efecto, y en relación con estos factores, los comentarios al MCOCDE se limitan a indicar que se tomarán en consideración «[...] la localización de su actividad económica, el lugar desde el que administra su patrimonio, etc.»<sup>74</sup>. Al margen de la referencia crítica, en la doctrina, a ese «ominoso etcétera» las aclaraciones sobre estos factores se han limitado a indicar que los términos del comentario obligan a atender a distintos tipos de actividad económica incluyendo asalariados, empresarios y profesionales, jubilados y desempleados (Baker, 2010, en 8.3)<sup>75</sup>. En ausencia de mayor precisión creo que deberían tenerse en cuenta los siguientes extremos a la hora de resolver los conflictos de doble residencia de los *youtubers* emigrados a Andorra:

1. Los comentarios al Modelo contienen una afirmación que podría conducir a la consideración sistemática de los *youtubers* emigrados como residentes fiscales en España a efectos del CDI con Andorra. Indican los comentarios:

Si una persona que tiene una vivienda en un Estado establece una segunda vivienda en otro Estado al tiempo que mantiene la primera, el hecho de conservar la primera vivienda en el entorno donde ha vivido siempre, donde

---

los individuos deben recibir especial atención» (Comentario al Convenio Modelo de la OCDE, 2017, art. 4, par. 15).

<sup>72</sup> Véanse los argumentos diversos, pero muy convincentes, en el sentido de no dar preferencia a los factores personales sobre los económicos: Ismer y Riemer (2015, p. 275) y Baker (2010, en 8.3).

<sup>73</sup> Véanse la doctrina y jurisprudencia citadas en: Ismer y Riemer (2015, p. 275, notas 300-302).

<sup>74</sup> Comentario al Convenio Modelo de la OCDE, 2017, art. 4, par. 15.

<sup>75</sup> Las largas listas de factores tenidos en cuenta en la jurisprudencia de diversas jurisdicciones (véase Ismer y Riemer, 2015, p. 274) tampoco aclaran nada en este contexto.

ha trabajado y donde están su familia y sus bienes puede, junto con otros elementos, contribuir a demostrar que ha conservado el centro de sus intereses vitales en el primer Estado<sup>76</sup>.

En efecto, esta es la situación en la que nos encontraremos, en gran cantidad de ocasiones, al aplicar el criterio del centro de intereses vitales pues solo se procederá a analizar el mismo si el contribuyente mantiene viviendas permanentes a su disposición en ambos Estados contratantes. No en vano se ha indicado que este pasaje del comentario introduce un cierto grado de inercia en relación con el criterio del centro de intereses vitales (Baker, 2010, en 8.3.5; Ismer y Riemer, 2015, p. 275). Conviene, a mi juicio, relativizar la importancia de esta afirmación en relación con el caso de los *youtubers* y de cualquier otro. En efecto, un entendimiento demasiado estricto de este pasaje supondría reducir el criterio del centro de intereses vitales a una pura comparación de patrimonios inmobiliarios, primando además, sin motivo aparente alguno, la importancia de la que haya sido la primera vivienda permanente a disposición del contribuyente. Por otro lado, este entendimiento del concepto de centro de intereses vitales puede resultar contradictorio con otras afirmaciones contenidas también en los comentarios. Me refiero, en concreto, al siguiente pasaje: «Los hechos a los que se aplican las normas especiales son aquellos que se produzcan durante el periodo en que la residencia del contribuyente afecta a su sujeción a imposición»<sup>77</sup>. Así pues, de este último párrafo parece deducirse que para determinar el centro de intereses vitales de un contribuyente en un determinado ejercicio habrá que atender a las relaciones personales y económicas durante ese ejercicio y no durante ejercicios anteriores o posteriores. De las afirmaciones antes realizadas parece deducirse la necesidad de atender al lugar en el que el contribuyente *ha vivido o ha trabajado*, circunstancias estas referidas, por definición, a periodos anteriores<sup>78</sup>. Pero seguramente sea la propia formulación de estas afirmaciones las que deben conducir a relativizar su importancia; y es que el pasaje que comentamos no parece apuntar de forma automática a la retención del centro de intereses vitales en el Estado en el que el contribuyente tuvo su primera vivienda permanente. Esto no solo sería absurdo, sino que además no tendría en cuenta el hecho de que el propio ejemplo requiere tener en cuenta dónde están *la familia y bienes del contribuyente* ni exime, tampoco, de considerar *otros elementos*. En estas circunstancias, creo que no debe atribuirse importancia alguna a este ejemplo que, a mi juicio, lo único que pretende expresar es que de forma

<sup>76</sup> Comentario al Convenio Modelo de la OCDE, 2017, art. 4, par. 15.

<sup>77</sup> Comentario al Convenio Modelo de la OCDE, 2017, art. 4, par. 10.

<sup>78</sup> Inexplicablemente, la doctrina parece no encontrar particulares problemas en este análisis *plurianual* del centro de intereses vitales: Ismer y Riemer (2015, p. 269) y Baker (2010, en 8.3.5).



inmediata a un traslado de residencia es probable que permanezcan en el Estado de residencia original importantes relaciones personales y económicas del contribuyente.

2. En relación con la localización de las relaciones económicas que integran el centro de intereses vitales debemos rescatar aquí una idea a la que tuvimos ocasión de referirnos al analizar el centro de intereses económicos como criterio interno de residencia en la LIRPF. Por muy indeterminado que pueda ser el concepto de «relaciones económicas», al definir el centro de intereses vitales, parece lógico pensar que el patrimonio y las rentas que el contribuyente tenga en cada uno de los Estados contratantes debe resultar determinante. Y, en estas circunstancias, puede reproducirse aquí todo lo que ya afirmamos en relación con el centro de intereses económicos de los *youtubers*; en efecto, no existen vínculos naturales entre el patrimonio o la renta y un territorio y, por eso, es necesario acudir a determinadas reglas de fuente para poder concluir que un elemento patrimonial o una renta integran una relación económica que pueda atribuirse a uno u otro Estado contratante. Desde luego, esta interpretación no aparece en los comentarios al Modelo ni en la doctrina referida a los criterios de desempate<sup>79</sup>; no obstante es una exigencia para la aplicación racional de esta regla de desempate que impide que las autoridades fiscales y los contribuyentes puedan vincular relaciones económicas a uno u otro de los Estados contratantes sin criterio alguno<sup>80</sup>. Adicionalmente, esta es la posición sostenida por el TS al señalar que:

a la vista de la dificultad de situar en España o en Suiza el núcleo fundamental de sus relaciones personales, se hace preciso fijarse en los aspectos económicos, menos sutiles pero más susceptibles de acreditación. Y en las actuaciones documentadas ha quedado suficientemente probado que es en España donde radican la mayor cantidad de bienes y rentas<sup>81</sup>.

Como ya indicamos al analizar el núcleo principal de intereses económicos, desde la perspectiva del artículo 9.1 b) de la LIRPF, resulta necesario desentrañar si la mayor parte de las rentas que obtiene un *youtuber* pueden o no considerarse de fuente española de acuerdo con los criterios establecidos en el artículo 13 del TRLIRNR. Esta es una cuestión que analizaremos en el epígrafe siguiente aunque conviene adelantar, una vez más, y a los efectos que aquí interesan, que esa vin-

<sup>79</sup> Quizás porque existe un acuerdo muy extendido en la doctrina en el sentido de que las reglas de desempate son criterios convencionales autónomos que no deben interpretarse conforme al derecho interno –por todos: Ismer y Riemer (2015, p. 269)– y las reglas reguladoras de fuente son, en esencia, normas internas.

<sup>80</sup> Una excepción puede verse en: Báez Moreno (2020b, p. 828).

<sup>81</sup> Sentencias del TS de 4 de julio de 2006 (rec. núm. 3400/2001) y de 15 de diciembre de 2005 (rec. núm. 702/2001).



culación al territorio español es más que cuestionable al menos para las rentas más relevantes de este colectivo lo que dificulta, también, localizar en España sus intereses económicos a efectos de determinar su centro de intereses vitales.

Si se realiza una valoración de conjunto de cuanto se ha dicho hasta ahora, la conclusión parece clara: si las relaciones personales de los *youtubers* parecen inclinar la balanza a favor de Andorra y sus relaciones económicas no resultan fáciles de vincular al territorio español, lo más razonable será concluir que el centro de intereses vitales de estos contribuyentes se localiza en Andorra y, por tanto, también su residencia fiscal a efectos de la aplicación del CDI.

#### 4. Para gravar al *youtuber* que es residente en Andorra

El hecho de que un *youtuber* emigrado a Andorra resulte finalmente residente a efectos fiscales en el Principado –sea porque ha dejado serlo en España o porque, sin haber dejado de serlo, la residencia se ha terminado inclinando a favor del primero– no significa, de forma automática, que las rentas que este obtiene escapen, por completo, a la tributación en España. En efecto, el *youtuber* no residente puede ser contribuyente del IRNR español. Sin embargo, y es aquí donde reside quizás una de las grandes dificultades para el gravamen de estos profesionales, para que dichas rentas sean sometidas efectivamente a gravamen en España será necesario que las mismas sean rentas de fuente española, conforme a los criterios contenidos en el artículo 13 del TRLIRNR, y, además, que el CDI entre España y Andorra permita tal gravamen. Como sabe cualquier experto en fiscalidad internacional, la aplicación de estos dos conjuntos de normas no es tarea fácil; de hecho, calificar una renta como de fuente española y verificar, una vez calificada esa renta conforme al correspondiente CDI, si este permite o no su gravamen al Estado de la fuente constituye una parte crucial –quizás la más compleja– en este particular sector del ordenamiento. La dificultad de esta tarea se incrementa cuando, como es el caso de los *youtubers*, los contribuyentes pueden llegar a ser calificados como artistas pues, para algunas de las rentas obtenidas por ellos, tanto el ordenamiento interno (art. 13.1.b).3.º TRLIRNR) como los CDI (arts. 17 del Convenio Modelo y 16 del CDI España-Andorra) recogen reglas especiales de muy difícil aplicación. La solución a estas cuestiones se convierte en poco menos que un rompecabezas imposible cuando las fuentes de renta de estos colectivos, gracias sobre todo a su desarrollo en canales digitales, adquiere peculiaridades contractuales que encajan mal en unas normas construidas para un mundo esencialmente físico. Esta última parte de nuestro análisis trata de dar respuesta a estos interrogantes, en definitiva, si las fuentes de ingresos más habituales de los *youtubers* pueden ser o no rentas de fuente española y si, de serlo, el CDI (particularmente el vigente entre España y Andorra) permite su gravamen. Aquí debe recordarse que, conforme a lo que ya dijimos, las respuestas a estos interrogantes serán determinantes también para decidir si los *youtubers* pueden ser residentes en España de acuerdo con el artículo 9.1 b) de la LIRPF y para decidir, eventualmente, un conflicto de residencia conforme al criterio del centro de intereses vitales contenido en el CDI.

Un trabajo de estas características no permite un análisis técnico detenido de todas las fuentes de ingresos de un *youtuber* exitoso. Las posibilidades casi ilimitadas que ofrece la red y la tecnificación creciente del marketing digital requerirían, para ofrecer un tratamiento que ni siquiera podría aspirar a ser exhaustivo, un trabajo específico que, con toda seguridad, excedería las dimensiones de todo lo que hemos escrito hasta el momento. Por ese motivo, y siguiendo la metodología utilizada hasta el momento, nos centraremos en las fuentes de ingresos más relevantes de este colectivo –al menos de los profesionales más exitosos– que resultan, además, las más complejas desde un punto de vista técnico tributario.

No es ningún secreto que la inmensa mayoría de las ganancias generadas por los *youtubers* y otros colectivos ligados a la economía digital proceden de la publicidad *online*. En definitiva, en una plataforma cuyo acceso básico para creadores y consumidores de contenido es gratuito, es obvio que la generación de rentas procede esencialmente de los anunciantes dispuestos a dedicar la mayor parte de sus presupuestos publicitarios a un canal que ofrece una difusión gigantesca y que, además, gracias a los sistemas avanzados de análisis de datos, permite segmentar y orientar la publicidad que, en los medios tradicionales, se ofrecían de manera indiscriminada. No obstante, y mientras que nadie duda de que la mayor parte de las corporaciones multinacionales de la economía digital obtienen sus ingresos, esencialmente, de esa actividad publicitaria, esto no resulta tan evidente en relación con los creadores de contenido en YouTube. Sería un error considerar, por lo tanto, que los *youtubers* obtienen sus ingresos esencialmente de la prestación de servicios publicitarios y calificar sus rentas de acuerdo con este punto de partida a efectos de determinar su tributación en el IRNR. Por ese motivo, y con ánimo de simplificar al máximo el análisis de la cuestión que ahora nos ocupa nos centraremos, a continuación, en el análisis de las rentas de los *youtubers* ligadas, de forma directa o indirecta, a la publicidad *online*, y que integran un porcentaje elevadísimo del total de ingresos de estos profesionales<sup>82</sup>.

#### 4.1. Monetización en Google AdSense, ingresos pasivos con marketing de afiliación y colaboraciones activas con marcas

En términos muy básicos la publicidad *online* en YouTube genera ingresos para los creadores de contenidos por tres vías<sup>83</sup>: a) Monetización en Google AdSense. Una vez que el *youtuber* se ha dado de alta en el sistema, y cumplidos unos requisitos mínimos de tiempo

<sup>82</sup> Eso no supone que estos profesionales no puedan tener otras fuentes de renta. Entre las ligadas a su actividad típica merece la pena mencionar, por su importancia creciente, el *crowdfunding*. Sin embargo, la complejidad de estos mecanismos y la existencia de particularidades ligadas al mismo en la red –me refiero sobre todo al *crowdfunding* en YouTube vía Patreon– aconsejan un tratamiento individualizado.

<sup>83</sup> Para la correcta comprensión de estas vías de producción de ingresos para *youtubers* me ha sido muy útil la información y vínculos contenidos en el blog *Ciudadano 2.0*. En concreto puede consultarse la entrada elaborada por López (2021).

de visualización y número de suscriptores, el creador comienza a recibir ingresos que varían en función de visualizaciones o *clicks* por parte de los usuarios y que se financian con los ingresos pagados por los anunciantes, calculados estos mediante un complejo sistema de subastas entre estos últimos. b) Ingresos pasivos con marketing de afiliación. Esta vía de ingresos, que es perfectamente compatible con la monetización en AdSense, no supone más que un sistema de comisiones para el creador en función de las ventas realizadas a través de sus vídeos. La empresa anunciante proporciona al *youtuber* afiliado enlaces de afiliación y códigos promocionales que permiten saber al primero si la compra se ha realizado desde un enlace contenido en el vídeo correspondiente. De ser así, el creador obtendrá una comisión en la venta. c) Colaboraciones activas con marcas. En esta tercera opción el *youtuber* colabora activamente con el producto o servicio publicitado ya sea mediante *product placement* (cuñas, tutoriales o análisis de productos) o fórmulas tradicionales de *merchandising* (aparición de productos en el vídeo).

Es obvio que, en estas tres fórmulas, los ingresos son siempre generados, de forma directa o indirecta, por los pagos que realizan los anunciantes; ahora bien, lo que cambia en cada una de las fórmulas es a quién paga el anunciante (a YouTube o al *youtuber*) y qué rol asume el *youtuber* en la actividad publicitaria. Como veremos a continuación, estos dos datos resultan cruciales a la hora de calificar los ingresos obtenidos conforme al TRLIRNR y los CDI que puedan resultar de aplicación<sup>84</sup>. Como veremos, la clave para esta calificación es si al *youtuber* se le paga por una actuación de carácter artístico, por la prestación de un servicio publicitario o por la cesión de uso de un activo inmaterial.

Empecemos por el más complejo y quizás también el más espectacular de los ingresos de los *youtubers* –al menos de los más exitosos–: la monetización en Google AdSense. La pregunta esencial respecto a esta vía de monetización es, precisamente, qué está retribuyendo YouTube. La discusión fundamental gira, a los efectos que aquí interesan, en torno a si al *youtuber* se le paga por prestar un servicio (o en general por la realización de actividades económicas) o por el uso o cesión de uso de un activo intangible. Mucho se ha discutido en fiscalidad internacional sobre la distinción entre servicios y cánones (cesión de uso de activos intangibles)<sup>85</sup>. Y, en relación con la calificación específica de las rentas obtenidas por los *youtubers*, se ha afirmado recientemente que, aunque el *youtuber* tiene unos derechos de propiedad intelectual sobre su creación, no cede la explotación de estos derechos a un tercero (García Novoa, 2021). De ser esto cierto, habría que excluir por completo la calificación de estas rentas como cánones y, por lo tanto, la aplicación del artículo 13.1 f).3.º del TRLIRNR o del artículo 12 del CDI entre España y Andorra. No obstante, a este respecto, la realidad del contrato de adhesión que el creador firma con YouTube es tozuda si se tiene

<sup>84</sup> Nos ceñiremos a las disposiciones del CDI entre España y Andorra, aunque en otros convenios los resultados no deberían cambiar en exceso.

<sup>85</sup> Sobre todo en relación con esta distinción a efectos del derecho interno: Pickering (2012, pp. 26-28). En relación con el problema a nivel convencional: Martín Jiménez (2020, en 5.1.3.5.1).

en cuenta que la cláusula 10 de esas condiciones generales establece que un usuario, al cargar o publicar un archivo en YouTube está otorgando

a favor de YouTube, una licencia mundial, no exclusiva, exenta de *royalties* y transferible (con derecho de sub-licencia) para utilizar, reproducir, distribuir, realizar trabajos derivados de, mostrar y ejecutar ese Archivo de Usuario en relación con la prestación de los Servicios y con el funcionamiento del Sitio Web y de la actividad de YouTube, incluyendo sin limitación alguna, a efectos de promoción y redistribución de la totalidad o de una parte del Sitio Web (y de sus trabajos derivados) en cualquier formato y a través de cualquier canal de comunicación<sup>86</sup>.

Más allá de los pormenores legales de esta cesión, lo cierto es que las retribuciones derivadas del uso del sistema AdSense pueden considerarse «cantidades [...] pagadas por el uso, o la concesión de uso de [...] derechos sobre obras literarias, artísticas o científicas» (art. 13.1 f).3.º TRLIRNR) y, también, «cantidades de cualquier clase pagadas por el uso, o la concesión de uso, de derechos de autor, incluidas las películas cinematográficas y los telefilmes y grabaciones destinadas a la difusión por radio o televisión [...]» (art. 12(3) del CDI entre España y Andorra). En resumidas cuentas, los ingresos de AdSense deben calificarse como cánones, tanto a efectos de derecho interno como a efectos convencionales. Las consecuencias de esta calificación son rotundas. Desde un punto de vista de derecho interno, y de conformidad con el artículo 13.1 f).3.º del TRLIRNR, un canon solo puede entenderse obtenido en territorio español y sujeto al IRNR cuando sea satisfecho por un residente en territorio español o se utilice en territorio español. Y lo cierto es que ninguna de estas dos circunstancias se verifica en los pagos de AdSense. En primer lugar, los pagos los realiza el proveedor del servicio AdSense que no es otro que Google Ireland Ltd<sup>87</sup>, entidad residente en Irlanda. Tampoco parece razonable concluir que el canon o, de forma más precisa, el activo inmaterial cedido se utiliza en territorio español. En efecto, por mucho que el anunciante que haya realizado los pagos correspondientes a Google Ireland Ltd esté radicado en España es esta última compañía la que utiliza los contenidos subidos a YouTube en el sentido de que es a su actividad económica a la que los mismos sirven<sup>88</sup>. En todo caso, y en el supuesto particular de *youtubers* residentes en Andorra, toda esta discusión carece

<sup>86</sup> Las nuevas condiciones, válidas desde 17 de marzo de 2021, contienen una cláusula semejante. Sorprendentemente, en la versión española de la página de YouTube (<<https://www.youtube.com/static?template=terms&hl=es&gl=ES>>, última visita 22 de marzo de 2021) esos términos del servicio aparecen solo en alemán.

<sup>87</sup> Esto puede verse en los términos del servicio *online* de AdSense, condición 1 *in fine* (<<https://www.google.com/adsense/new/localized-terms?hl=es&gsessionid=stWRM5d1vPv-p5sH1mePu5Gbrh7vmobN-Yked64hKNqE>>, último acceso 29 de marzo de 2021).

<sup>88</sup> En todo caso, este es un aspecto especialmente problemático de la regla de fuente referida a cánones contenida en el artículo 13.1 f).3.º del TRLIRNR y que, a diferencia por ejemplo del concepto de servicios utilizados en territorio español del artículo 13.1 b).2.º del TRLIRNR no ha sido definido por el texto legal.

de cualquier efecto práctico pues, incluso aunque el canon pudiera ser de fuente española, el artículo 12(5) del CDI entre España y Andorra dispone que los «cánones se considerarán procedentes de un Estado contratante cuando el deudor sea un residente de ese Estado». Siendo que el deudor de estos cánones es residente en Irlanda y que el propio artículo 12(2) solo permite al Estado de la fuente someter a gravamen los cánones si los mismos proceden de ese Estado, el CDI impedirá, en efecto, el gravamen de estas rentas en España<sup>89</sup>.

Los ingresos pasivos por marketing de afiliación y por colaboraciones activas con marcas resultan, a mi juicio, mucho más fáciles de calificar; en estos casos, y cualquiera que sea su modalidad (marketing pasivo con meros enlaces o participación activa del *youtuber*), es claro que nos encontramos ante puros servicios publicitarios. En efecto, en ambos casos, el anunciante retribuye directamente al *youtuber* por su actividad publicitaria. Esta circunstancia excluye cualquier posibilidad de que la renta pueda ser calificada como canon. A partir de aquí, y siendo obvio que nos encontramos ante una mera prestación de servicios, se abren dos posibilidades: que estemos ante una renta de actividades o explotaciones económicas, de conformidad con el artículo 13.1 a) y b) del TRLIRNR y de beneficios empresariales (conforme al art. 7 del CDI entre España y Andorra) o que podamos calificar la renta como artística o deportiva de acuerdo con los artículos 13.1 b).3.º del TRLIRNR y 16 del CDI España-Andorra. Esta disyuntiva no tendrá efecto práctico alguno en la mayor parte de los ingresos por servicios publicitarios a los que nos referimos aunque, como veremos, en algún caso particular puede resultar relevante. Debemos analizar esta cuestión con algo más de detalle.

Aun cuando esta interpretación podría llegar a plantear algunas dudas, creo que los *youtubers* podrían ser considerados artistas a efectos de la aplicación de las reglas especiales que para determinados servicios prestados por estos prevén el TRLIRNR y el artículo 16 del CDI España-Andorra<sup>90</sup>. No obstante, para la aplicación de estas reglas especiales, es necesario, según el artículo 13.1 b).3.º del TRLIRNR, que las rentas deriven «de la actuación personal del artista» y, de conformidad con el artículo 16(1) de CDI España-Andorra, que las mismas se «obtengan del ejercicio de su actividad personal en calidad de artista del espectáculo». Aunque la formulación de la norma española puede arrojar algunas dudas, la doctrina ha indicado que aquellas rentas que obtiene el artista, derivadas de actividades

<sup>89</sup> Aun cuando la regla del artículo 12(5) del CDI España-Andorra no aparezca en el Convenio Modelo de la OCDE, lo cierto es que la mayor parte de CDI firmados por España, que atribuyen al Estado de la fuente derechos de imposición sobre cánones, contienen una regla de fuente semejante que, además, suele seguir el artículo 12(5) del Convenio Modelo de la ONU. Sobre esta cuestión en la red española de CDI ver: Báez Moreno (2021, en 13.3).

<sup>90</sup> El artículo 16.1 del CDI entre España y Andorra refiere el ámbito subjetivo de la regla especial a los *artistas del espectáculo*. Seguramente el término *entertainer*, empleado por el artículo 17 del Modelo de la OCDE desde 2014, pueda comprender más actividades cuyo carácter artístico pudiera resultar dudoso. En todo caso, y aunque de forma no siempre rotunda, algunos sectores de la doctrina se han pronunciado sobre la posible condición de artista o entretenedor de los *youtubers*: Bernárdez Toribio (2018, p. 210) y Kostikidis (2020, pp. 363-367) (aunque este trabajo se refiere de forma específica a los *influencers*).

que no puedan ser catalogadas como artísticas, encontrarán difícil encaje en esta norma y deberían ser calificadas, sin más, como rentas de actividades o explotaciones económicas<sup>91</sup>. De forma aún más rotunda, los comentarios al MCOODE establecen que:

[...] además de los honorarios percibidos por sus actuaciones, los artistas y los deportistas obtienen a menudo rentas en concepto de [...] remuneraciones por publicidad o como patrocinio. En general, cuando la relación entre las rentas y el ejercicio de la actividad en el país considerado no sea muy estrecha, serán aplicables otros artículos (distintos del 17)<sup>92</sup>.

Estas conclusiones deben ponerse en conexión con los ingresos publicitarios de los *youtubers* sobre los que se centra nuestro análisis: a) A mi juicio, es bastante claro que los ingresos pasivos por marketing de afiliación difícilmente podrán considerarse obtenidos en el ejercicio de una actividad artística. Creo que muy difícilmente puede considerarse como tal a un servicio consistente en permitir que, sobre determinados contenidos audiovisuales, figuren enlaces o códigos promocionales. A ello debe añadirse que estas rentas se obtendrán siempre sin presencia física en territorio español o, al menos, sin presencia física demostrable. Así pues, es muy claro que estas rentas deberán calificarse como de actividades o explotaciones económicas, a efectos del derecho interno, o como beneficios empresariales, de acuerdo con el artículo 7 del CDI entre España y Andorra. Y, por mucho que los servicios publicitarios puedan ser considerados de fuente española de conformidad con el artículo 13.1 b).2.º del TRLRINR –si se utilizan en territorio español<sup>93</sup>– la conclusión final será siempre, respecto de los *youtubers* residentes en Andorra, la imposibilidad para España de gravar estos ingresos teniendo en cuenta que estos contribuyentes actúan en nuestro país sin establecimiento permanente. En estas circunstancias, en efecto, el artículo 7 del CDI atribuye potestad exclusiva de imposición al Estado de la residencia, en nuestro caso, al Principado de Andorra. b) Las cosas pudieran no resultar tan claras en relación con los servicios publicitarios que implican colaboraciones activas con marcas o empresas. En efecto, en estos casos, el propio servicio publicitario puede constituir una actuación artística del *youtuber* –piénsese en un *gamer* que presenta o comenta un nuevo juego en YouTube– o, incluso en fórmulas con menor implicación activa, el *youtuber* puede durante su actuación vestir prendas o mostrar productos de determinadas marcas. Creo que no resultaría aventurado concluir que estas rentas pueden ser calificadas como artísticas a efectos del derecho interno y de los CDI<sup>94</sup>.

<sup>91</sup> Sánchez López (2003, p. 198), refiriéndose de forma expresa a la publicidad de marcas o productos.

<sup>92</sup> Comentario al Convenio Modelo de la OCDE, 2017, art. 17, par. 9.

<sup>93</sup> Por tal utilización debe entenderse, conforme al propio precepto, que las prestaciones de servicios correspondientes sirvan a actividades económicas realizadas en territorio español o se refieran a bienes situados en este algo que ocurrirá, señaladamente, cuando el anunciante sea residente en España o la publicidad se dirija a promover la venta de productos en España.

<sup>94</sup> De hecho, los pocos autores que han estudiado esta cuestión en profundidad se inclinan por esta interpretación: Kostikidis (2020, pp. 369-371).

No obstante, aquí conviene tener en cuenta una circunstancia que lo cambia todo: también estos servicios publicitarios de carácter activo pueden prestarse y, de hecho, se prestan con frecuencia sin presencia física alguna en el Estado de la fuente. Una presencia física que resulta insoslayable para aplicar las reglas internas y convencionales especiales referidas a artistas y deportistas. En este contexto pues, la conclusión debe ser la misma que respecto a los ingresos pasivos con marketing de afiliación: en ausencia de establecimientos permanentes en España no podrá existir gravamen alguno en fuente conforme al artículo 7 del CDI entre España y Andorra. Existe solo un matiz en relación con estas afirmaciones que será objeto de análisis en el siguiente epígrafe.

## 4.2. Publicidad con presencia física en España y la cláusula Hugo Sánchez en el CDI entre España-Andorra

No cabe descartar que los *youtubers* emigrados a Andorra obtengan también rentas, de carácter esencialmente publicitario, que requieran su presencia física en España. En este caso la casuística puede resultar también variadísima: desde la participación en eventos en España, con o sin intervención activa en las tareas promocionales, pasando por intervenciones en *shows* audiovisuales, hasta la realización de *endorsements* de productos durante sus presencias vacacionales o profesionales en territorio español. En estos casos, y por motivos obvios, el escollo fundamental para el gravamen en fuente de estas rentas, y al que nos referimos anteriormente, no existe: en la medida en que el *youtuber* se encuentra en España, las rentas obtenidas serán de fuente española ya sea que se califiquen como rentas artísticas o como rentas de actividades o explotaciones económicas. No obstante, esta calificación no resultará baladí a efectos convencionales pues si estas rentas pueden calificarse como artísticas, de acuerdo con el artículo 16 del CDI España-Andorra, podrán ser gravadas en España sin más. Ahora bien, si estas rentas constituyen beneficios empresariales, de conformidad con el artículo 7 del CDI, España no podrá gravar en ningún caso al carecer el *youtuber* de un establecimiento permanente en España. La calificación convencional de muchas de estas rentas resulta enormemente problemática, como ya tuvimos ocasión de adelantar, pues no termina de ser claro si la renta la obtiene el artista en su calidad de tal –como exige el art. 17– o como simple consecuencia de su condición de famoso. No obstante, conviene aquí indicar, y esto es algo poco común en la red española de CDI<sup>95</sup>, que el Convenio con Andorra resuelve este problema de forma explícita en su artículo 16(3) al afirmar:

Las rentas a que se refiere este artículo comprenden las de carácter accesorio derivadas de prestaciones relacionadas con la notoriedad personal de un artista

<sup>95</sup> De hecho, solo los CDI con México y El Salvador, además del que ahora analizamos, contienen tal cláusula.



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<sup>96</sup>.

Por ese motivo cualquier renta obtenida por un *youtuber* existiendo presencia física en España, si tal renta puede entenderse relacionada con su «notoriedad personal» –y esto ocurrirá sistemáticamente con todos los ingresos de carácter publicitario– podrá ser gravada en España. Esta conclusión resultará mucho menos clara en otros casos en los que el *youtuber* obtenga la renta no tanto por su notoriedad personal como por sus aptitudes técnicas<sup>97</sup>.

En resumidas cuentas, de lo anterior puede deducirse que la mayor parte de las rentas que obtiene un *youtuber* emigrado a Andorra (o a cualquier otro lado) no podrá ser objeto de gravamen en España por no ser de fuente española o por impedirlo el CDI. Como adelantamos, esta conclusión resulta también crucial a la hora de resolver algunos aspectos referidos a la residencia fiscal de estas personas en España.

## 5. Epílogo

Si hay algo que este trabajo deja claro es que el modelo existente para el gravamen de las rentas transnacionales hace aguas y, frente a lo que pudiera pensarse, estos fallos sistémicos no se refieren solo al gravamen de las rentas obtenidas por grandes conglomerados multinacionales. Por el contrario, la digitalización ha afectado de lleno también a la imposición personal sobre la renta. Y sería un error garrafal de diagnóstico pensar que estos «éxodos» o simples «reubicaciones» son cosa de un puñado privilegiado de contribuyentes –antes los artistas y deportistas– y hoy los *youtubers* e *influencers*. Por el contrario, ya antes de la pandemia –y mucho más durante el desarrollo de esta– se ha demostrado que también el factor trabajo puede digitalizarse notablemente con todas las consecuencias que ello puede suponer para unas reglas pensadas y construidas por y para un mundo físico<sup>98</sup>.

<sup>96</sup> Esta norma se conoce en ocasiones como «cláusula Hugo Sánchez» y es frecuente en los CDI de México. La práctica de introducir esta disposición en los CDI se originó para cubrir casos como el del futbolista mejicano Hugo Sánchez que, una vez retirado, y aprovechando comercialmente su condición de odontólogo, participó en campañas publicitarias de productos dentífricos en México existiendo a discusión en torno a si las rentas obtenidas debían distribuirse conforme al artículo 17 o 7 del CDI. En cierto modo esta práctica se refleja en la Observación al Comentario Modelo de la OCDE realizada por México (Comentario al Convenio Modelo de la OCDE, 2017, art. 17, par. 15.3).

<sup>97</sup> Piénsese, por ejemplo, en la creciente actividad de consultoría para marcas que desarrollan algunos *youtubers*.

<sup>98</sup> De hecho, son muchos ya los trabajos que advierten de este fenómeno y de sus consecuencias para el sistema vigente de gravamen de las personas físicas: Kostić (2019, pp. 203-206). Kostić (2020, pp. 353-368). Beretta (2019, pp. 91-112). De la Feria (2021) (en prensa).



Este trabajo también debe servir para ilustrar que el modelo está tan enfermo que las posibles reformas puntuales del mismo –piénsese, por ejemplo, en el nuevo concepto de jurisdicción no cooperativa y sus consecuencias– no van a servir para nada. Como en tantas otras parcelas, hace falta una reforma casi fundacional de la imposición sobre la renta de personas físicas, al menos por lo que respecta a las rentas transnacionales.

Asumiendo que, en este ámbito, no cabe esperar, ni siquiera en el medio plazo, una iniciativa de reforma multilateral, quizás habría que pensar en movimientos unilaterales de cambio. Lo primero que el legislador debería valorar es si su intención es perseverar en un modelo preventivo-represivo de los cambios de residencia. En este contexto quizás tendría sentido abandonar los parches o las interpretaciones exóticas y barajar, de una vez por todas, un modelo de tributación por renta mundial de nacionales –como el que hoy existe en Estados Unidos– combinado con una reforma profunda de las reglas de fuente domésticas para propiciar su adaptación a las exigencias de la economía digitalizada. Todo ello pasaría seguramente, y este problema no es menor, por una revisión muy profunda de la red española de CDI. Pero, quizás, aunque no parece que los tiempos (al menos en España) estén para eso, tendría sentido plantear una estrategia en línea con él «si no puedes con ellos, únete a ellos». En este sentido, no son pocas las jurisdicciones –y no me refiero a conocidos «sospechosos habituales»– que han introducido, más allá de los esquemas tradicionales de regímenes fiscales especiales para impatriados, incentivos fiscales notables para la atracción de esos nómadas digitales a los que, hasta hoy, trata de perseguirse (con poco éxito por cierto)<sup>99</sup>. Habrá que ver si las medidas contenidas en el Anteproyecto de Ley del ecosistema de las empresas emergentes, más conocida como *ley de startups*, cuya andadura comenzó hace pocos días se termina alineando en esta dirección.

En estos tiempos de reforma (y comisiones de reforma) no estaría de más que el legislador decidiera en este tema, también, *qué quiere ser de mayor* y obrara en consecuencia, diseñando un modelo normativo serio, comprensible y, si es posible, sencillo. Es decir, todo lo contrario de lo que tenemos hoy.

---

<sup>99</sup> Piénsese, por ejemplo, en las reformas planeadas recientemente en Grecia (Tagaris, 2021).

## Referencias bibliográficas

- Alfín, J. M. y Urgell, M. (2021). Andorra - Corporate Taxation. *Country Tax Guides IBFD* (acceso 25 de marzo 2021).
- Alfín, J. M. y Urgell, M. (2021). Andorra - Individual Taxation. *Country Tax Guides IBFD* (acceso 25 de marzo de 2021).
- Arregui Bravo, J. (2017). Las ausencias esporádicas en el sistema tributario español: análisis a la luz de las recientes sentencias del Tribunal Supremo. *Actualidad Jurídica Uriá Menéndez*, 47.
- Báez Moreno, A. (2019). El negro futuro de la lista negra española de paraísos fiscales. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 439, 42-61
- Báez Moreno, A. (2020a). Aspectos críticos del nuevo concepto de «jurisdicción no cooperativa» en el Proyecto de Ley de medidas de prevención y lucha contra el fraude. *Revista Interactiva de Actualidad Fiscal*.
- Báez Moreno, A. (2020b). Unnecessary and Yet Harmful: Some Critical Remarks to the OECD Note on the Impact of the COVID-19 Crisis on Tax Treaties. *Intertax*, 48(8&9).
- Báez Moreno, A. y Zornoza Pérez, J. J. (2018). Chapter 22: Spain. *Corporate Tax Residence and Mobility*. Edoardo Traversa ed.
- Báez Moreno, A.; Benítez Régil, P. y Navarro Ibarrola, A. (2021). Spain – Global Tax Treaty Commentaries – Country Policy & Practice. *IBFD*.
- Baker, P. (2010). The Expression «Centre of Vital Interests» in Art. 4(2) of the OECD Model Convention. En G. Maisto (Ed.), *Residence of Individuals under Tax Treaties and EC Law*. IBFD.
- Beretta, G. (2019). Cross Border Mobility of Individuals and the Lack of Fiscal Policy Among Jurisdictions (Even) After the BEPS Project. *Intertax*, 47.
- Bernárdez Toribio, L. (2018). Tributación de las rentas obtenidas por los «youtubers»: cuestiones problemáticas en torno a su calificación en el IRPF. En C. García-Herrero Blanco (Dir.), *VI Encuentro de Derecho Financiero y Tributario* (Documentos de Trabajo del Instituto de Estudios Fiscales, 11).
- Brauner, Y. (2010). Brain Drain Taxation as Development Policy. *Saint Louis University Law Journal*, 55.
- Broe, L. de. (2002). General Report. En IFA (Ed.), *The tax treatment of transfer in residence by individuals*. Cahiers de droit fiscal international, Vol. 87b. Kluwer.
- Calderón Carrero, J. M. (2008). La Ley de Medidas para la Prevención del Fraude Fiscal: la Bifurcación del Régimen de Paraísos Fiscales y sus Implicaciones de Política Fiscal y Derecho Comunitario. En M. Á. Collado Yurrita (Dir.), J. A. Sanz Díaz-Palacios y S. Moreno González (Coords.), *La lucha contra el fraude fiscal. Estrategias nacionales y comunitarias*. Atelier.
- Calderón Carrero, J. M. y Martín Jiménez, A. (2004). Las normas antiparaiso fiscal españolas y su compatibilidad con el Derecho Comunitario: el caso específico de Malta y Chipre tras la adhesión a la Unión Europea. *Documentos de Trabajo*. Instituto de Estudios Fiscales, 11.
- Carmona Fernández, N. (2019). Ámbito de aplicación de los Convenios de Doble Imposición. En J. M. Calderón Carrero; Martín Jiménez, A. y Trapé Viladomat, M. (Eds.), *Convenios de Doble Imposición. El impacto BEPS. Análisis y evolución de la red española de tratados fiscales* Wolters-Kluwers España.

- Dörr, O. (2018). Article 31. General Rule of Interpretation. *Vienna Convention on the Law of Treaties. A Commentary*. (2.<sup>a</sup> ed.). Springer, 2018.
- Falcón y Tella, R. y Pulido Guerra, E. (2013). *Derecho Fiscal Internacional*. (2.<sup>a</sup> ed.). Marcial Pons.
- Feria, R. de la. y Maffini, G. (2021). *The Impact of Digitalisation on Personal Income Taxes*. *British Tax Review*, 2 (en prensa).
- García Carretero, B. (2018). Hacia la determinación del concepto de ausencias esporádicas en la fijación de la residencia en el IRPF. *Quincena Fiscal*, 10.
- García Carretero, B. (2020). Nuevas precisiones en materia de residencia fiscal en el IRPF. *Quincena Fiscal*, 8.
- García Novoa, C. (2021). La tributación de los «youtubers». Nuevas profesiones en viejos odres fiscales. *Taxlandia*. <<https://www.politicafiscal.es/equipo/cesar-garcia-novoa/la-tributacion-de-los-youtubers-nuevas-profesiones-en-viejos-odres-fiscales>> (última visita el 22 de abril de 2021).
- Hey, J. (2021). *Steuerrecht* (24.<sup>a</sup> ed.). Otto Schmidt.
- Ismer, R. y Riemer, K. (2015). Article 4. Resident. En E. Reimer y A. Rust (Eds.). *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions*. (4.<sup>a</sup> ed.). Volume I. Wolters Kluwer.
- Kostić, S. V. (2019). In Search of the Digital Nomad – Rethinking the Taxation of Employment Income under Tax Treaties. *World Tax Journal*, 11(2).
- Kostić, S. V. (2020). International Taxation and Migrations. En Y. Brauner (Ed.), *Research Handbook on International Taxation*. Edward Elgar.
- Kostikidis, S. (2020). Influencer Income and Tax Treaties. *Bulletin for International Taxation*.
- López, B. (2021). Cómo ganar dinero en YouTube – Las 7 mejores fórmulas. *Ciudadano 2.0*. <<https://www.ciudadano2cero.com/como-ganar-dinero-en-youtube/#>> (último acceso 24 de marzo de 2021).
- Macarro Osuna, J. M. (2018). Supuesto de sujeción por la renta mundial al IRPF sin que medie presencia física en territorio español. En I. Merino Jara (Dir.), *Problemas actuales sobre la residencia fiscal: perspectivas interna, comunitaria e internacional*. Documentos de Trabajo del Instituto de Estudios Fiscales, 7.
- Martín Jiménez, A. (2020). Article 12: Royalties (OECD and UN Models) and Article 12A: Technical Services (UN Model (2017)). *Global Tax Treaty Commentaries*. IBFD.
- Pickering, A. (2012). General Report. En IFA, *Cahiers – Volume 97A, Enterprise Services*. IFA.
- Rodríguez Márquez, J. (2021). El fisco, Andorra y ciertos «youtubers» e «influencers». *Cinco Días*. <[https://cincodias.elpais.com/cincodias/2021/01/21/opinion/1611228564\\_604596.html](https://cincodias.elpais.com/cincodias/2021/01/21/opinion/1611228564_604596.html)> (última visita 23 de abril de 2021).
- Sánchez López, A. (Dir.). (2003). *Comentarios a la Ley del Impuesto sobre la Renta de los No Residentes*. Aranzadi.
- Sasseville, J. (2010). History and interpretation of the tiebreaker rule in Article 4(2) of the OECD Model Tax Convention. En G. Maisto (Ed.), *Residence of Individuals under Tax Treaties and EC Law*. IBFD.
- Seijo Pérez, F. J. (Dir.). (2021). *Memento Práctico Francis Lefebvre IRPF*. Francis Lefebvre.
- Serrano A. F. y Almodí Cid, J. M. (2001). La residencia fiscal de las personas físicas. *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF, 221-222.



- Simón Acosta, E. (2016). A vueltas con la prueba de la residencia fiscal fuera de España. *Actualidad Jurídica Aranzadi*, 917.
- Stuart, E. (2010). Article 4(2) of the OECD Model Convention: Practice and case law. En G. Maisto (Ed.), *Residence of Individuals under Tax Treaties and EC Law*. IBFD.
- Tagaris, K. (2021). Sun, sea and cybernauts: the long road for Greece's digital nomads. *Reuters*. <<https://www.reuters.com/article/us-health-coronavirus-greece-digitalnomad-idUSKBN2BU19T>> (última visita 8 de abril de 2021).
- Toribio Fernández, L. (2019). El resurgimiento de los traslados de residencia a Andorra tras dejar de tener la calificación de paraíso fiscal. *Actualidad Jurídica Aranzadi*, 949.
- Torre, F. de la. (2021). La gran fuga digital hacia Andorra. *Invertia*. <[https://www.elespanol.com/invertia/opinion/20210121/gran-fuga-digital-andorra/552814718\\_12.html](https://www.elespanol.com/invertia/opinion/20210121/gran-fuga-digital-andorra/552814718_12.html)> (última visita el 29 de marzo de 2021).