

# La tributación de las economías de plataformas: el nuevo desafío global

*Taxation of platform economies: the new global challenge*

*Tributação das economias de plataforma: o novo desafio global*

Gabriela Ulas<sup>1</sup>

**Recibido:** 23 de abril de 2020

**Aprobado:** 17 de mayo de 2020

**Publicado:** 13 de julio de 2020

**Cómo citar este artículo:**

Gabriela Ulas. *La tributación de las economías de plataformas: el nuevo desafío global*.

DIXI 32, julio-diciembre 2020, 1-20.

DOI: <https://doi.org/10.16925/2357-5891.2020.02.06>

---

Artículo de investigación. <https://doi.org/10.16925/2357-5891.2020.02.06>

<sup>1</sup> Doctora en Derecho, Universidad de Santiago de Compostela, España. Abogada, Universidad de Belgrano, Buenos Aires, Argentina. Profesora, Facultad de Derecho, Universidad de Buenos Aires, Argentina.

Correo electrónico: [mgulas@derecho.uba.ar](mailto:mgulas@derecho.uba.ar)

## Resumen

*Descripción:* la economía de plataformas representa el nuevo desafío del derecho de nuestra época, sobre todo a nivel tributario y en su vertiente internacional. Cuando hablamos de plataformas, no nos estamos refiriendo a un concepto nuevo, sino a una nueva modalidad de lo que se denomina "economía compartida". Es así como en la economía compartida encontramos una forma mercantil de larga data y cuyo objetivo es conseguir la interacción entre consumidores o entre productores y consumidores de manera directa y sin recurrir a empresas o comercios tradicionales para satisfacer sus necesidades. La economía de plataformas ha detectado esa realidad y, valiéndose de las nuevas tecnologías, la ha adaptado para su promoción a través de aplicaciones en los *smartphones* y otros dispositivos para que determinado servicio llegue más rápido y a muchos posibles usuarios.

*Hallazgos:* en la actualidad, surgen planteamientos sobre el vínculo laboral que se origina entre quienes prestan efectivamente el servicio y la empresa de plataformas que sirve de intermediaria y conecta a los prestatarios con los consumidores.

*Conclusión:* deberían implementarse nuevos criterios en la interpretación del concepto de "establecimiento permanente" con el objetivo de que pueda conseguirse que las plataformas tributen en los Estados donde efectivamente prestan el servicio de intermediación.

**Palabras clave:** economía de plataformas, establecimiento permanente, impuesto a la renta, relación laboral, tributos.

## Abstract

*Description:* The platform economy represents the new challenge of the law of our time, especially at the tax level and in its international aspect. When we talk about platforms, we are not referring to a new concept, but to a new modality of what is called "shared economy". Thus, in the shared economy we find a long-standing commercial form whose objective is to achieve interaction between consumers or between producers and consumers directly and without resorting to traditional companies or businesses to satisfy their needs. The platform economy has detected this reality and, using new technologies, has adapted it for its promotion through applications on smartphones and other devices so that a certain service reaches more users and as quickly as possible.

*Findings:* At present, approaches are emerging about the employment relationship that originates between those who actually provide the service and the platform company that serves as an intermediary and connects borrowers with consumers.

*Conclusion:* New criteria should be implemented in the interpretation of the concept of "permanent establishment" in order to ensure that platforms are taxed in the States where they effectively provide the intermediation service.

**Keywords:** platform economy, permanent establishment, income tax, employment relationship, taxes.

## Resumo

*Descrição:* A economia de plataforma representa o novo desafio do direito do nosso tempo, especialmente a nível tributário e internacional. Quando falamos em plataformas, não nos referimos a um novo conceito, mas a uma nova modalidade do que se denomina "economia partilhada". Assim, na economia compartilhada encontramos uma forma comercial de longa data cujo objetivo é conseguir a interação entre consumidores ou entre produtores e consumidores de forma direta e sem recorrer a empresas ou negócios tradicionais para satisfazer as suas necessidades. A economia de plataforma detectou esta realidade e, utilizando novas tecnologias, adaptou-a para a sua promoção através de aplicações em smartphones e outros dispositivos para que um determinado serviço chegue a mais utilizadores e o mais rapidamente possível.

**Conclusões:** no momento, estão surgindo abordagens sobre a relação de trabalho que se origina entre aqueles que realmente fornecem o serviço e a empresa de plataforma que atua como intermediária e conecta os mutuários aos consumidores.

**Conclusão:** Novos critérios devem ser implementados na interpretação do conceito de "estabelecimento permanente", a fim de garantir que as plataformas sejam tributadas nos Estados onde efetivamente prestam o serviço de intermediação.

**Palavras-chave:** economia de plataforma, estabelecimento permanente, imposto de renda, relação de trabalho, impostos.

## INTRODUCCIÓN

Uno de los nuevos paradigmas que trajo al mundo la revolución digital es el que representan las economías de plataformas, por cuanto constituyen una nueva forma de comercio. Y como nueva forma de concretar actos de comercio, la economía de plataformas nos dirige a analizar y razonar sobre los nuevos desafíos de las ciencias jurídicas y las ciencias económicas como principales actores que deben dar las respuestas a esta nueva coyuntura global.

Si bien en su manera funcional no se trata de prácticas nuevas, el desarrollo del internet y de las aplicaciones para *smartphones* ha llevado a esta modalidad comercial a un crecimiento no imaginado. Por ello, en el presente trabajo analizaremos los problemas y los desafíos que incorporan al sistema jurídico, sobre todo desde un punto de vista del derecho tributario internacional.

## ¿QUÉ SON LA ECONOMÍA DE PLATAFORMA Y LA ECONOMÍA COLABORATIVA?

En realidad, no nos encontramos ante una nueva forma mercantil, sino frente a una nueva manifestación de algo que ya existía, pero brindando más rapidez en el intercambio de bienes y servicios y con la posibilidad de acceder a un número de participantes altamente superior a lo usual.

Lo que queremos decir es que la economía de plataformas encuentra su basamento en la "economía colaborativa" y que data desde los inicios de la sociedad humana del periodo posescritura. Así, de la China del año 1100 nos llegan noticias de una suerte de economía colaborativa que se basaba en intermediarios dedicados a encontrar y a reunir personas con fines matrimoniales; también, en la antigua Grecia operaban quienes realizaban compraventas de granos, tal como luego lo haría el mercado medieval<sup>1</sup>.

---

1 Disponible en [https://es.wikipedia.org/wiki/Econom%C3%ADa\\_de\\_plataformas](https://es.wikipedia.org/wiki/Econom%C3%ADa_de_plataformas) [Consultado 1 de marzo de 2020].

Podemos definir la economía colaborativa como un concepto mercantil cuya finalidad es la interacción entre personas que tienen determinadas necesidades y que no recurren a empresas o comercios tradicionales para satisfacerlas, sino que lo hacen a través de otros usuarios dispuestos a prestar o compartir el servicio.

Pero su historia, si bien es de larga data, la podemos encontrar en manifestaciones más recientes. Un ejemplo de ello han sido los llamados “clubes del trueque”, implementados en Argentina en los albores de la crisis del año 2001. Se trataba de entidades que oficiaban de intermediarias en el intercambio de bienes y servicios entre particulares. En estos clubes no circulaba el dinero, sino que cada socio ofrecía bienes o servicios a cambio de obtener otros bienes o servicios por parte de alguno de los demás socios. El club intermediario se ocupaba de brindar un espacio adecuado, de tasar los bienes y servicios que se ofrecían y de emitir los vales representativos de tales ofertas, es decir, gestionaba a los prosumidores. Legalmente, poseían personería jurídica e identificación tributaria que los constituía en responsables de las obligaciones tributarias acordes a su actividad. Se trató de una actividad de mucho auge en aquella época y que implicó llegar a reunir a cinco millones de socios distribuidos en más de cinco mil clubes a lo largo de Argentina<sup>2</sup>.

Las nuevas tecnologías solo facilitaron este proceso de intermediación entre los participantes prosumidores. Esta situación la podemos ver en una reciente iniciativa para digitalizar la gestión de los propios clubes del trueque. Así las cosas, en 2019 la prensa informó que en el marco de un proyecto de la Universidad Nacional de Cuyo y el Observatorio de la Riqueza Padre Arrupe, se creó una moneda virtual —al estilo de una criptomoneda— que junto con una billetera virtual serviría de instrumento de cambio entre los prosumidores, con el objetivo final de facilitarles el intercambio de bienes y servicios. De esta manera, se pretende que los participantes realicen sus transacciones a través de una aplicación disponible para iOS y Android que les facilitará el contacto con otros interesados y podrán pagar con la moneda virtual a cambio de \$0,50 de comisión por cada transacción concretada<sup>3</sup>.

Este es un ejemplo notorio de inserción de los sistemas de información en la vida cotidiana y comercial de la población. Pero no es el único. La variedad de estos medios digitales se va multiplicando apenas surge alguna necesidad o aparece un

---

2 Manuela Fernández Mayo. *El trueque solidario: una estrategia de supervivencia ante la crisis argentina de 2001*. REVISTA PUEBLOS Y FRONTERAS DIGITAL 7. Enero-junio 2009. Disponible en [http://www.scielo.org.mx/scielo.php?script=sci\\_arttext&pid=S1870-41152009000100005](http://www.scielo.org.mx/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S1870-41152009000100005) [Consultado 1 de marzo de 2020].

3 Mauricio Videla. *Innovación: una moneda virtual para hacer trueque*. *Diario Los Andes*. 23 de marzo de 2020. Disponible en <https://www.losandes.com.ar/article/view?slug=innovacion-una-moneda-virtual-para-hacer-trueque> [Consultado 1 de marzo de 2020].

nuevo actor dispuesto a satisfacer alguna necesidad. Es decir que si bien el consumo colaborativo existe desde hace tiempo con el fin de prestar servicios y entregar bienes sin fines de lucro, mediante la aparición de las *startups* el consumo colaborativo cobra una dimensión global.

Es así como llegó la economía de plataformas: nutriéndose de las economías colaborativas y del novedoso enfoque virtual que adquieren nuestras costumbres a partir del auge del internet y los dispositivos que lo utilizan. Se podría definir como herramientas virtuales o digitales de *software* creadas para brindar servicios económicos y, dentro de ellas, la economía colaborativa posee una participación destacablemente alta.

Se trata de una relación género-especie en la cual la economía de plataformas representa la herramienta genérica y la economía colaborativa es la mayor —aunque no la única— usuaria de este mecanismo virtual.

El auge que actualmente tiene el movimiento del consumo colaborativo supuso un cambio cultural y económico en los hábitos de consumo. Pero esta modificación en las costumbres se vio marcada e intensificada por la migración de un escenario de consumismo individualizado hacia nuevos modelos potenciados por los medios sociales y las plataformas que incorporaron a millones de personas junto con la consiguiente expansión económica de la modalidad.

## LAS MANIFESTACIONES DE LA ECONOMÍA COLABORATIVA

En nuestra vida de hoy, nos vemos rodeados de innumerables usos de las redes, las aplicaciones y otras manifestaciones del mundo virtual que se muestran en nuestros móviles, *tablets*, computadores y televisores inteligentes. La economía de plataformas es la expresión de estas innovaciones, pero en un sentido económico. Ella representa un instrumento que pretende llegar a cifras sin límite de participantes que están dispuestos a integrar una determinada red que les provee de nuevos servicios o de servicios ya existentes pero dotados de mayor efectividad y seguridad.

Hoy, la tecnología nos permite conectar con una persona que ofrece el alquiler temporal de un martillo o un taladro cuando necesitamos colgar un cuadro y no se justifica que lo compremos, podemos pedir prestado un vestido de fiesta para una boda, compartir con otras personas los gastos del vehículo para ir al trabajo o salir de vacaciones, etc. Es así como existe una variedad muy importante de plataformas que funcionan como gestoras de diversas economías colaborativas.

Si bien en el presente trabajo llamaremos “economía colaborativa” a aquella que promueve el intercambio de bienes y servicios entre personas y “economía de plataformas” a aquella que se lleva a cabo a través de un servicio digital y en la cual la economía colaborativa encuentra su máximo desarrollo, vemos que existen muchos términos que se utilizan para denominarlas. Se utilizan palabras en castellano y en inglés de manera indistinta: “economía compartida”, “*sharing economy*”, “consumo colaborativo”, “*collaborative consumption*”, y en estos términos las mencionaremos.

Ante su inusitada expansión, corresponde que señalemos algunos ejemplos de plataformas que hoy forman parte de nuestra vida cotidiana. Haremos una corta lista de algunas de las manifestaciones en España y Latinoamérica<sup>4</sup>:

- Lendi: está concebida como una plataforma que facilita el préstamo de objetos entre personas de un mismo barrio. La finalidad es conectar a los vecinos que tienen un objeto y a otros que puedan prestarlo. Así, el préstamo de una escalera, herramientas y otros utensilios que son utilizados por poco tiempo se concreta a través de esta herramienta disponible en España.
- Socialcar: promueve el alquiler de vehículos entre particulares. En su página web, se ofrece la posibilidad de alquilar el vehículo de un propietario y también la posibilidad de poner en alquiler el propio vehículo.
- Verkami: nos encontramos ante una plataforma de *crowdfunding*. El objetivo es conectar personas o entidades dispuestas a financiar proyectos de interés. En su página, se muestran los proyectos cumplidos y aquellos que se encuentran en marcha. Los proyectos tienen una temática diversa, pero siempre apuntan al bien común: difusión y financiamiento de proyectos artísticos o de otras actividades de características benéficas. Prescinde de la tradicional intermediación financiera y consiste en poner en contacto a promotores de proyectos que piden fondos mediante la emisión de valores y participaciones sociales o mediante la solicitud de préstamos con inversores u oferentes de fondos que buscan en la inversión un rendimiento.
- Chicfy: esta plataforma se presenta como un gran mercado de ropa usada. Allí se puede adquirir ropa y accesorios en muy buen estado, con muy poco uso y a precios más baratos que en el mercado tradicional.

---

4 Sofía Ricart. *Economía colaborativa y economía de plataformas*. Pyme al Día. 25 de julio de 2018. Disponible en <https://www.pimealdia.org/es/economia-colaborativa-y-economia-plataformas/> [Consultado 2 de marzo de 2020].

- Go-popup: se trata de una herramienta que contacta personas propietarias de locales u otros espacios públicos con comerciantes que necesitan de un espacio donde llevar a cabo su negocio pero por muy breve tiempo (tiendas Pop Up).

La consecuencia de estos nuevos modelos es que bienes y servicios que están escasos se ponen a disposición de otras personas. De allí que se estime que la economía compartida consigue reducir recursos. Es decir, además de ser una nueva oportunidad de negocio, fomenta la sostenibilidad medioambiental, y promueve valores como el consumo responsable, la confianza entre personas que no se conocen y el reforzamiento de vínculos entre comunidades.

Además, hay que destacar que la utilización de las plataformas electrónicas permite la incorporación de volúmenes ilimitados de ofertantes y demandantes. Esto sumado a la posibilidad de generar relaciones en tiempo real, da lugar a la posibilidad de contratar servicios en el preciso instante en el que se necesitan. De allí que también podemos acuñar la expresión de economía "*on demand*", es decir, servicios bajo demanda, para señalar a estas plataformas.

Para terminar de comprender el auge de la economía compartida adaptada a las plataformas, debemos tener en cuenta cuáles son los modelos de negocio que prevalecen hoy en día y a los que las plataformas ofrecen infraestructura técnica<sup>5</sup>:

- P2P: (modelo *peer-to-peer*: red entre pares o red entre iguales). Se basa en una red de individuos y comunidades conectadas de igual a igual, es decir, entre productores y consumidores sin intermediarios y muchas veces de manera simultánea. Con los modelos de negocio *peer-to-peer*, las empresas de plataformas proporcionan la infraestructura técnica a los usuarios que comparten o alquilan y modifican el concepto tradicional que se tiene de la temporalidad o la propiedad.
- B2C: (modelo *B to C*: modelo *business to consumer*). En este modelo, las empresas utilizan las nuevas posibilidades técnicas para que los clientes puedan llegar a sus productos.
- B2B: (modelo *B to B*: *business to business*) las empresas prestan, por ejemplo, máquinas de producción o servicios a otras empresas. De este modo, las empresas se ahorran la compra costosa de equipos o la contratación de expertos.

---

5 <https://www.ionos.es/digitalguide/online-marketing/vender-en-internet/economia-colaborativa/> [Consultado 3 de marzo de 2020].

En la mayoría de los casos, donde se ve la interacción entre las plataformas y la economía colaborativa es en el modelo P2P, aun cuando muchas plataformas también se componen de las modalidades B2C y B2B. El modelo P2P es aquel que reúne a pares comerciales o particulares con necesidades de intercambio, particularidad que caracteriza a la economía compartida. Pero según sea la naturaleza de los bienes y servicios que presten, los P2P podrán ser categorizados de diferentes maneras<sup>6</sup>:

- Intercambio social P2P: en este punto nos referimos a las plataformas de *crowdfunding* que permiten a personas con ideas concretas recaudar fondos para hacer realidad sus sueños. Este sería el modelo de la plataforma Verkami que señalamos anteriormente.
- Finanzas P2P: se trata de plataformas diseñadas para que entre usuarios se presten o se paguen dinero. La plataforma se queda con un pequeño porcentaje del valor transado. Dentro de esta variante encontramos a Lending Club y a Paypal, que es la más difundida.
- Compras P2P: en esta clase se encuentran plataformas como: Mercado Libre, Amazon, eBay y Alibaba. Estamos dentro de lo que denominamos "e-commerce" y fomenta una relación directa entre clientes y vendedores.
- Servicios P2P: se paga por la realización de encargos a usuarios de la plataforma, que cobra un pequeño porcentaje del pago a modo de "comisión". En esta modalidad, tenemos a las plataformas Cabify, Airbnb y Uber, que hoy se encuentran tan extendidas.
- Intercambio de archivos P2P: algunas plataformas *peer-to-peer* ofrecen versiones gratuitas para disfrutar de sus servicios básicos: Dropbox, WeTransfer y Canva.

Estos modos tienen un nivel de expansión tan destacado que esta lista solo la podemos entender como ejemplo, dado que —además— entre las modalidades P2P encontramos otros servicios como la compraventa y el intercambio de monedas virtuales, sistemas de telefonía por internet, etc. Por ello, corresponde que hagamos notar el enorme movimiento económico que genera la economía de plataformas a nivel global.

Si recurrimos a datos históricos, tenemos el ejemplo de las plataformas de *crowdfunding* que solo en 2015 movieron 34 millones de dólares en el mundo. Asimismo, la firma Amazon registró en 2017 una ganancia neta de 2371

---

6 <https://destinonegocio.com/co/negocio-por-internet-co/ventajas-desventajas-peer-to-peer/> [Consultado 3 de marzo de 2020].

millones de dólares, lo que supuso un aumento en cuatro veces respecto a la cifra registrada en 2015<sup>7</sup>.

En cuanto a los datos por países, en China la economía compartida generó en 2016 una suma de 3,45 billones de yuanes (500 000 millones de dólares) en volumen de transacciones, y se espera que crecerá 40% anual. Por otra parte, la Comisión Europea indicó que el volumen de transacciones en cinco sectores (ventas de bienes, alquileres de alojamiento, bienes compartidos, trabajos ocasionales y viajes compartidos) totalizó 27,9 mil millones de euros en 2015.

De cara al futuro, y dados estos resultados, se espera que para 2025 la economía colaborativa genere un negocio de 335 000 millones de dólares<sup>8</sup>. De allí el interés que genera en los Estados esta modalidad económica: cifras millonarias, ahorros en gran monto y expectativa de expansión en ambos aspectos.

## LOS DESAFÍOS DE HOY

Esta realidad, que tiene pocos años de vigencia, representa un desafío inusual para la economía y el derecho. Y referimos que es escaso el tiempo que lleva en nuestro entorno porque si bien las primeras manifestaciones las tenemos ya hace varios años (o décadas), el aumento exponencial de la cantidad de plataformas, sumado a su expansión entre los usuarios hoy, hace que dediquemos un estudio a determinadas consecuencias jurídicas.

El aspecto tributario y el laboral representan las áreas donde más dudas y controversias se han generado. El entramado de plataformas y demostraciones de la economía compartida nos plantea varias dudas. Por ello, primero corresponde que hagamos un análisis de sus beneficios y de sus desventajas.

Por un lado, la economía compartida supone un ahorro para los usuarios: ya no es necesario comprar el taladro o el martillo si tengo que utilizarlo solo una vez, sino que lo pido prestado. De igual modo ocurre con el vestido para la boda o el alquiler de la oficina donde desarrollo actividades de manera esporádica. El hecho de compartir trae consigo una reducción en el impulso consumista de bienes que poseen una necesidad relativa y, sucesivamente, un ahorro de recursos económicos en una familia.

Además, el hecho de compartir bienes en los tiempos ociosos o sin uso favorece la sostenibilidad medioambiental. Imaginemos el vehículo de cuatro plazas que utiliza una sola persona para trasladarse diariamente a su trabajo al centro de

---

7 *Id.*

8 [https://es.wikipedia.org/wiki/Econom%C3%ADa\\_colaborativa#Tama%C3%B1o\\_y\\_creimiento](https://es.wikipedia.org/wiki/Econom%C3%ADa_colaborativa#Tama%C3%B1o_y_creimiento) [Consultado 3 de marzo de 2020].

la ciudad; el hecho de ocupar los tres asientos restantes a cambio de compartir los gastos de combustible no solo favorece el ahorro personal, sino que también implica contribuir a alcanzar el objetivo que hoy se proponen varios gobiernos locales en las ciudades: la disminución de la infrautilización de los medios de transporte, los cuales contaminan de la misma manera si viaja un solo ocupante o cuatro. Esta, a modo de ejemplo, es la propuesta que promueve el sitio Blablacar, que está teniendo una marcada impronta en muchos países.

Asimismo, la expansión que se viene registrando promueve la accesibilidad a las innumerables necesidades del ser humano al tiempo que se reduce la barrera económica. Esta situación pretendería provocar un aumento en la oferta de los bienes y servicios conjuntamente con una posible reducción de los precios usuales.

Nacida como consecuencia de los tiempos de crisis, la economía de plataformas tiende a ocupar laboralmente a personas que se encuentran en situación de desempleo de forma temporal. Pero en este nuevo modelo económico no todas son virtudes. Así, vemos cómo el consumidor ve disminuida su posibilidad de defensa ante posibles prestaciones deficientes o estafas. También, se advierte una reducción en la rentabilidad de los sectores tradicionales que prestan los servicios ofrecidos por las plataformas; entre los ejemplos más ostensibles vemos al sector de hotelería y de taxis como los más afectados.

Otra de las desventajas de esta economía es la falta de regulación adecuada sobre la vulnerabilidad y la protección de los datos personales que se encuentran en poder de las plataformas. Las relaciones laborales dentro de las plataformas, junto con sus obligaciones tributarias, son unas de las tantas variables que rondan nuestro mundo y que analizaremos en esta ocasión.

## LA RELACIÓN LABORAL DE LAS PLATAFORMAS

Corresponde destacar que algunas plataformas muy difundidas se encuentran actualmente en medio de discusiones judiciales respecto a su condición de empleador o locador de servicios en cuanto a los componentes que forman parte de la plataforma. Ciertas empresas como Uber, Glovo y Rappi tienen una especial modalidad de contratación que merece ser analizada, entendida y normada. Ellas representan un grupo que dentro del universo de la economía de plataformas tiene características distintas al resto.

A estas tres empresas, se las ha denominado "*uber economy*" o "*crowdwork offline*" y tienen como principal peculiaridad que su un modelo de negocio consiste

en tomar una prestación de servicio que realiza una persona y lo descentraliza hacia un gran número de personas a modo de llamamiento o convocatoria.

Así, quienes estén dispuestos a prestar servicio de transporte o reparto de bienes y aquellos que se postulan como consumidores o clientes de los productos pueden unirse a la red que intermedia la plataforma. El modo práctico de incorporación se realiza mediante el sistema de creación de un perfil en el que se incorporan los datos del usuario. De esta manera, las plataformas poseen los datos personales de los participantes, situación que facilita la verificación de la identidad de cada uno con el consiguiente margen de seguridad en las transacciones.

De esta forma, se vincula a todos los usuarios de la red que hace las veces de intermediaria en el servicio de transporte o reparto de comidas u otros bienes. El usuario consumidor realiza su pedido de servicio eligiendo entre lo ofrecido en la plataforma y este pedido será pagado al prestador una vez que se ha satisfecho el encargo a través de medios electrónicos o en efectivo.

¿Cuál es el beneficio que obtiene la plataforma por su intermediación? La plataforma se queda con un porcentaje del dinero recibido al que denomina "comisión" y que implica una contraprestación por los servicios de intermediación entre el conductor o repartidor y el pasajero o receptor de la mercadería recibida.

Como vemos, estamos frente a un modelo novedoso en el que se combinan los desarrollos digitales, junto con la comodidad y la automatización del servicio y la gestión de los recursos humanos que se sirven de ello a modo de consumidor o prestador.

Este modelo novedoso se nos muestra jurídicamente como una nueva forma de contratación: evidentemente o nos encontramos frente a un nuevo contrato atípico o frente a la conjunción de varios contratos típicos que operan simultáneamente pero con algunas características propias que hacen tambalear dicha tipicidad. Esto no escapa del universo legal que representan las relaciones laborales tanto en lo que atañe al derecho al trabajo, como en el punto de vista tributario que representa el derecho a la seguridad social.

Desde el punto de vista de la relación trabajador-empleador, hoy vemos que ha cambiado el tradicional vínculo asalariado por una modalidad diferente en la prestación de tareas y en el vínculo de subordinación al empleador.

Nos encontramos ante el hecho de que estas plataformas permiten que el prestador de los servicios pueda decidir en qué horario ha de hacerlo e incluso abandonar el trabajo durante días sin que ello implique una causal de exclusión de la plataforma o sanción laboral alguna. Por otra parte, la plataforma se reserva el derecho de establecer el circuito de los prestadores, de poner el precio por el servicio, de debitar de la

cuenta del prestador la comisión y de excluir a clientes y prestadores del servicio ante la ocurrencia de episodios de inseguridad, estafa o dudas sobre la identidad.

Efectivamente, esto implica un desafío para las ramas laborales del derecho, ya sea del derecho laboral del trabajo o del derecho laboral de seguridad social. Hoy, sus especialistas se preguntan si corresponde aplicar las normas vigentes, si necesitamos de un régimen jurídico nuevo o si debemos interpretar de manera diferente los institutos que ya existen.

En el mundo jurídico de tradición romana, solemos destacar varios tipos de contratos de trabajo. Los más usuales son el contrato por tiempo indeterminado, a plazo fijo, por temporada, contrato a prueba y otras modalidades que atañen a las becas, las pasantías y la formación de personal profesional, y que se regulan de acuerdo con la realidad de cada país.

Pero si bien los contratos laborales son variados, existen características comunes que los engloban a todos y que forman parte de los indicios de la efectiva existencia de una relación de dependencia. En primer lugar, la existencia de relación de dependencia implica una situación de trabajo dirigido en la cual el trabajador pone a disposición sus fuerzas en torno al sometimiento de instrucciones y decisiones del empleador. Así, el trabajador recibe una suma pactada en el contrato como contraprestación al trabajo realizado en una organización ajena, sometido a las directrices de otra persona que asume el riesgo empresario de manera exclusiva. Si bien se ha dicho que la "exclusividad" y el "horario fijo" también son elementos determinantes de la relación de dependencia, consideramos que nuestros tiempos han llevado a que las personas de hallen en una situación de varios contratos laborales simultáneos (pluriempleo) y que los horarios laborales adquieran cierta flexibilidad atendiendo más a razones de demanda.

El reto laboral de hoy implica conocer cómo se lleva a cabo concretamente la actividad para luego encuadrarla dentro de alguna de las modalidades vigentes, si acaso esto es posible, o definir nuevos modelos que tomen ciertos elementos y los adapten a la nueva actividad.

En realidad, la pregunta que se viene planteando es si estas personas a quienes las plataformas denominan "socios" o "componentes" poseen un estatus laboral de relación de dependencia con la empresa o si su régimen es el de trabajador autónomo. El reclamo es lógico y la pretensión de ambas partes tiene su costado de razonabilidad. Por un lado, los reclamos laborales se encuentran centrados en los prestadores del servicio. Entre ellos podemos nombrar los indicios que se explican a continuación.

La fijación del precio correspondiente al servicio es de facultad exclusiva de la empresa y el prestador queda vedado para hacerle al consumidor cualquier clase de descuento o bonificación o incluso recibir propinas. Además, la plataforma se arroga la posibilidad de establecer determinadas condiciones o pautas que el prestador deberá acatar respecto al servicio que brinda; esta particular situación implica un indicio de la "dirección en el trabajo", que resulta ser una de las características de la subordinación laboral. Junto a ello, debemos tener en cuenta que los prestadores pueden ser eliminados unilateralmente por la empresa-plataforma si no cumple con dichas condiciones o si recibe informes negativos por parte de los clientes, lo que demuestra un indicio del poder sancionador, es decir, una característica más de la relación laboral dependiente de un contrato de trabajo.

Asimismo, la plataforma tiene el poder sobre la gestión de los vehículos disponibles para determinado viaje o servicio, ya sea cercanía del cliente con el prestador, ruta, tiempo que demande una prestación y con cuáles otros prestadores disponibles deben competir. Además, la plataforma prohíbe al prestador brindar sus datos al usuario con el fin de acordar futuras contrataciones.

Respecto a los argumentos de la tesis que defiende la autonomía del trabajo del prestador, también se pueden señalar varios indicios. Quizá el más significativo sea que el prestador del servicio puede arrogarse la facultad de decidir la cantidad de tiempo que dedicará a la prestación, incluso trabajando unas pocas horas a la semana, estar disponible días determinados o no prestar servicio durante el tiempo que desee sin que ello implique su exclusión de la plataforma.

Otro dato interesante es que la plataforma no proporciona la herramienta de trabajo. Ya sea que se trate de un servicio que deba ser prestado mediante carro, moto, bicicleta o apartamento, cada prestador deberá contar con dicho elemento y ponerlo a disposición para que la prestación se concrete. Ello, de manera adicional, supone que el prestador deberá costear los gastos esenciales que impliquen la manutención de dichos objetos: impuestos, reparaciones, etc. Esta situación da a entender que la plataforma no contribuye con los medios de producción, tal como ocurriría en un modelo de relación de dependencia habitual.

Además, corresponde agregar que las empresas exponen como argumento adicional que solo se limitan a poner en contacto al cliente con la persona que realiza la prestación, es decir, solo se manifiesta en virtud de operar una base de datos a partir de la cual clientes y prestadores de servicios pueden encontrarse. Esto implica que la empresa de plataforma no presta el servicio directamente, sino que solo realiza el servicio de intermediación entre quienes prestan el servicio y los potenciales usuarios.

Esta nueva realidad que se nos muestra en la vida cotidiana, ya sea cuando pedimos un servicio de transporte o como cuando solicitamos una comida a domicilio, se ha colado en el mundo jurídico que también fue preso de la misma controversia y disparidad en las decisiones judiciales.

En el año 2017, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (en la causa "Elite Taxi c/Uber") estimó que Uber no es una plataforma que solo intermedia entre conductor y usuario, sino que se muestra claramente como una empresa de transporte. Entre sus argumentos detalla que la plataforma "ejerce una influencia decisiva sobre las condiciones de las prestaciones efectuadas por estos conductores", dado que "el precio máximo de la carrera recibe este precio del cliente para después abonar una parte al conductor no profesional del vehículo y ejerce cierto control sobre la calidad de los vehículos, así como sobre la idoneidad y el comportamiento de los conductores"<sup>9</sup>.

Si bien la sentencia finalmente versa sobre la obligatoriedad de que Uber cuente con la debida licencia de toda empresa de transporte, no podemos desconocer que de las razones que motivan el fallo se puede extraer que el tribunal elabora todo un razonamiento que pone a dicha plataforma como prestataria efectiva del servicio y no como una simple empresa de intermediación entre choferes autónomos y potenciales viajeros.

Mientras tanto, la justicia laboral de Argentina reportó en 2019 idas y vueltas respecto a la situación laboral de una plataforma similar pero de servicio de entrega de bienes de diversa índole: comida, bebidas, pequeños enseres domésticos, etc. Rappi es una aplicación de intermediación similar a Uber, pero con la diferencia de que no se trata de servicio de transporte de pasajeros, sino de entrega de cosas. Los prestadores generalmente utilizan sus bicicletas o sus motos junto con una caja de la empresa donde cargan los bienes solicitados.

En un caso de 2017 ("Rojas, Luis Roger Miguel y otros c/ Rappi ARG SAS s/ Medida Cautelar"), el Juzgado Nacional de Primera Instancia del Trabajo N.º 37 ordenó a la empresa Rappi la reincorporación de los prestadores que participaron en reuniones gremiales y que fueron excluidos de la plataforma por este hecho, bajo apercibimiento del pago de una multa si dicha instrucción no se cumplía. Pero poco tiempo después, el tribunal de alzada revirtió esta sentencia. Así, en julio de 2019 la Sala IX de la Cámara Nacional de Apelaciones del Trabajo ordenó dejar de lado la medida cautelar y sentenció que hasta tanto no se llegara a un fallo sobre el fondo de la cuestión planteada, los prestadores sancionados debían continuar desafectados del servicio que prestaban en la plataforma.

---

9 Diario Judicial. *Un duro revés contra Uber*. 20 de diciembre de 2017. Disponible en <https://www.diariojudicial.com/nota/79735> [Consultado 8 de marzo de 2020].

Esta decisión de la Cámara de Apelaciones, que implicó confirmar la medida adoptada por la empresa Rappi, hace suponer que dicho tribunal considera *prima facie* adecuada la medida adoptada por la plataforma de excluir a los prestatarios que promovieron las reuniones sindicales y con ello poner en duda la eventual relación laboral con la empresa.

Las diferencias entre las decisiones judiciales es la manifestación de esta nueva realidad que hace tiempo que está entre nosotros, que la hemos tomado para nuestras vidas, pero que ya no cabe en las estructuras clásicas del derecho.

A la vista del camino que están adoptando los jueces y el pensamiento de la sociedad en su conjunto, todo indicaría que la solución vendría de la mano de una reforma legislativa que otorgue una nueva interpretación sobre el concepto de "horario laboral determinado" como indicio del trabajo en relación de dependencia. Aparentemente, este ítem es el que presenta la mayor barrera entre esta interpretación y debe ser analizado bajo el prisma de la nueva era.

Es así como en Argentina se está elaborando un proyecto cuyo objetivo es regular las aplicaciones de reparto. El Ministerio de Trabajo pretende elaborar un estatuto que asegure un ingreso mínimo por el tiempo en el que se está disponible dentro de la aplicación, vacaciones, indemnización por despido y libertad de asociación y representación gremial<sup>10</sup>. Teniendo en cuenta la problemática laboral, y en cuanto ella supone una íntima vinculación, intentaremos analizar el problema desde el punto de vista tributario y elaborar intentos de solución.

## EL PROBLEMA DE LA ESCASA TRIBUTACIÓN

Desde el inicio corresponde aclarar que en lo que respecta a las plataformas nos encontramos ante una situación de derecho tributario internacional, es decir, la tributación de estas empresas posee —por su particular gestión y dimensión geográfica— un punto de conexión internacional. Cuando nos referimos a la tributación de las "empresas de plataformas", no estamos hablando de sus socios componentes, sino de la organización que creó la plataforma digital, que realiza el mantenimiento del *software* y que cobra la comisión por el servicio de intermediación.

Y centramos la atención en ellas porque los socios-prestadores de los servicios poseen los regímenes tributarios y de seguridad social propios de un trabajador

---

10 Delfina Torres Cabrero. Proyecto de ley. El Gobierno busca que los repartidores de aplicaciones de *delivery* sean considerados empleados. *Diario La Nación*. 6 de marzo de 2020. Disponible en <https://www.lanacion.com.ar/economia/el-gobierno-propone-repartidores-aplicaciones-delivery-sean-nid2340730> [Consultado 9 de marzo de 2020].

autónomo. Por el momento, y hasta tanto la legislación de los distintos países no se modifique o los tribunales no sentencien a favor de una relación de dependencia laboral, los prestadores de los servicios deberán acogerse a las reglas de todo trabajador autónomo y tributar de acuerdo con los ingresos que perciben por la entrega de bienes o de transporte de personas.

La pregunta que corresponde hacerse respecto a la tributación de las plataformas es cuál es el hecho imponible que estaría funcionando como generador de la obligación de tributar. Según el estado actual de la situación, y en atención a lo señalado en el párrafo anterior, por el momento no corresponderían los tributos derivados de la seguridad social, dado que aún deja en manos de cada componente el cumplimiento de sus obligaciones. Sin embargo, el hecho que no deja dudar que genera una obligación de tributar (impuestos) es aquel que corresponde al cobro de las comisiones por la utilización de la plataforma y que lo cargan a la cuenta del socio.

Se trata de un monto estimado entre 25 y 30% del valor cobrado por cada servicio de entrega de bienes o de transporte. La plataforma elabora el cálculo de las comisiones que corresponde a cada socio semanalmente y se lo informa a través de un mensaje en la aplicación. Es así como una vez recibida la alerta sobre la liquidación de las comisiones, el socio deberá abonar el monto señalado a través de su tarjeta de crédito tal como si se tratase de una compra.

Dicho esto, si antes señalamos que las plataformas digitales implican un problema de derecho tributario con un punto de conexión internacional, debemos analizar cuál es. A manera de ejemplo de operador tributario, señalaremos la estrategia de la empresa Uber.

Cada vez que concretamos un viaje, al momento de pagarlo recibimos una factura a nuestro correo electrónico con el detalle del monto pagado, los datos del conductor y la ruta realizada. Al pie del documento, constan los datos del emisor del comprobante mediante la siguiente leyenda "Uber B.V., Mr. Treublaan 7, 1097 DP, Amsterdam", que es el domicilio real de la empresa.

Aquí encontramos el primer punto de conexión internacional de carácter tributario: la empresa Uber, radicada en Países Bajos, es la que cobra el servicio al pasajero y liquida las comisiones al conductor. Esto significa que la empresa que debe tributar por las comisiones recibidas no se encuentra radicada en los países donde efectivamente presta el servicio, sino en uno diferente.

Esta es una de las posibilidades que hoy brinda la tecnología: poder encontrarse físicamente en cualquier lugar del mundo y operar con eficiencia en otros países. Así, Uber administra la plataforma en los Países Bajos, desde donde emite el comprobante fiscal. La pregunta que nos hacemos en este punto es la siguiente: ¿cuánto tributa

Uber en el país donde es prestado el servicio de transporte? No tributa nada. Pasemos a explicar las razones de esta situación.

Cuando se presenta un caso de derecho tributario internacional, hay que adherirse a ciertos principios y a algunas herramientas de la práctica jurídica. El principio más antiguo que primó en esta rama jurídica ha sido el de "bienestar mundial". Así, la política tributaria internacional debe promover la cooperación tributaria entre los Estados con la finalidad de otorgar bienestar a las personas del mundo por sobre el interés particular de un país determinado. Por ello, este principio promueve que la práctica del derecho tributario internacional debe ajustarse a una suerte de altruismo universalista, y se debe legislar en consecuencia.<sup>11</sup>

Más recientes en el tiempo son el principio de Neutralidad en la Exportación de Capitales (CEN) y el de Neutralidad en la Importación de Capitales (CIN). Se trata de dos principios antagónicos cuya finalidad es conseguir la eficiencia económica mundial. Estos principios, si bien tienen loables finalidades, se contraponen con la defensa de la recaudación de cada país mediante otro postulado que se denomina "principio de neutralidad nacional" y que tiende a favorecer la inversión doméstica.

Es que, en líneas generales, los países han adoptado el criterio de "renta mundial" para la recaudación del impuesto a la renta. Dicha postura implica que cada país obligará a cada sujeto a tributar por las ganancias que obtenga en su territorio y en el exterior. A modo de ejemplo: Uber debería tributar por las comisiones ganadas tanto en Países Bajos como en cada país donde presta sus servicios.

A partir de los principios señalados y en virtud de la postura de cada gobierno en la administración de sus recursos tributarios y en la promoción de inversiones extranjeras, los Estados han tomado nota sobre la necesidad de adoptar acuerdos con otros países con el objetivo de que en el caso de aquellas empresas que se diseminan a más de un Estado la carga tributaria sea repartida entre los países donde realiza su actividad en todo o en parte. Es decir, se pretende evitar que un mismo sujeto sea pasible de doble o múltiple imposición. Retomando nuestro ejemplo y atendiendo a evitar la doble imposición, Uber tributaría o en los Países Bajos o en alguno de los países donde ejerce su actividad.

La doble imposición, tal como indica la frase, indica una situación de hecho mediante la cual una determinada actividad realizada por un mismo sujeto queda gravada en más de un país. Existe un consenso universal en evitar que un idéntico hecho imponible se encuentre gravado dos veces (o más). Por ello, ante un supuesto en el cual la legislación tributaria de dos o más países otorgue facultades a

---

11 Mariano F. Braccia. *DERECHO INTERNACIONAL TRIBUTARIO*. Toronto: Thompson Reuters. (2016).

ambos para generar una obligación tributaria por un mismo hecho, el derecho tiene previstos convenios internacionales que evitan esta situación.

Los Convenios para evitar la Doble Imposición (CDI) son tratados internacionales que celebran los países con el objetivo de promover la economía internacional, evitando que el sujeto pague dos veces idéntico impuesto y que las facultades para cobrar los tributos sean distribuidas entre los países que firman el tratado. Del texto de estos acuerdos se extrae una serie de normas que establecen distintas facultades en el cobro de los tributos, es decir, se decretan pautas que definen a qué país le tocará cobrar.

Los CDI vigentes son numerosos. Con el correr de los años los países han acordado numerosos convenios con la intención de facilitar las inversiones extranjeras. Por ello, hoy podemos decir que los modelos proporcionados por la OCDE y la ONU son los más utilizados a nivel global, aunque el primero de ellos tiene un protagonismo mayor.

Las plataformas han tenido muy en cuenta esta situación y han conseguido, a través de su estrategia tributaria, reducir el pago de tributos a nivel mundial. Analizaremos la situación de Uber desde el punto de vista del servicio prestado en Argentina, aun sabiendo que el mismo modelo se replica con exactitud en los países que firmaron CDI con Países Bajos bajo el modelo OCDE<sup>12</sup>.

ASÍ, EN EL MODELO OCDE los CDI establecen en su artículo 5 que se reconoce como establecimiento permanente en un país determinado a toda sucursal, fábrica, mina, etc., es decir, considera que una determinada empresa ejerce una actividad en un país si ella tiene una entidad física. Como hemos dicho, Uber tiene su empresa física en los Países Bajos y no en aquellos lugares donde brinda el servicio de intermediación a través de la aplicación.

Paralelamente, el artículo 7.1<sup>13</sup> señala que solo se tributará en el Estado Parte en donde la empresa tenga el establecimiento permanente y, como ya señalamos, este debe ser entendido en el sentido físico que el artículo 5 determina. En síntesis, mientras cualquier empresa tributa al 30 o 35% de sus ingresos, como según el convenio Uber tiene establecimiento permanente en Países Bajos, ingresa 0% al Estado en donde presta efectivamente el servicio.

---

12 En Latinoamérica podemos nombrar a: Argentina, México, Colombia (en negociación), Uruguay, Perú, Panamá, Venezuela, etc.

13 Modelo OCDE de CDI, artículo 7.1 "Los beneficios de una empresa de un Estado Contratante solamente podrán someterse a imposición en ese Estado, a no ser que la empresa realice su actividad en el otro Estado Contratante por medio de un establecimiento permanente situado en él".

Esta operación no solo la lleva a cabo la plataforma Uber. Se trata de una estrategia que aplican otras empresas que realizan gestiones de intermediación en numerosos países, mientras que su sede se encuentra en otro muy conveniente a los efectos tributarios. Por tal razón, el nuevo paradigma que representa la economía de plataformas implica que nos enfrentemos al desafío de reformular ciertos conceptos tributarios que hasta ahora funcionaban de acuerdo con las expectativas recaudatorias de los países, pero hoy ya la situación ha cambiado y algunas empresas de plataformas utilizan estas lagunas para adoptar una estructura que transforma la pretensión tributaria de los países a la mínima expresión.

Estimamos que, así como debemos reformular el concepto de "relación de dependencia", necesitamos que la noción de "establecimiento permanente" sea mutada de su significado físico a otro que admita el aspecto digital. Si permitimos que dentro de lo que se llama "establecimiento permanente" puedan incluirse a las empresas que operan de manera remota en un país determinado, nos estaremos acercando a que la obligación tributaria por el impuesto a la renta recaiga en el lugar del cumplimiento efectivo de la actividad y no sobre la localización de la empresa. De esta manera, estaríamos interpretando las prestaciones que realiza la plataforma en cada país como una suerte de filial de la casa matriz que debe tributar de acuerdo con las normas tributarias locales, tal como lo hacen otras empresas.

Ciertamente, estos cambios no resultarían suficientes si un solo país adopta una solución determinada. El hecho de encontrarnos frente a empresas que operan como una multinacional, pero con deslocalización en la prestación de los servicios, implica llegar a acuerdos que consigan una solución a escala global. Se trata de que el derecho acompañe a la realidad que se presenta en el mundo y que, al mismo tiempo, pueda atemperarse la inequidad que ocurre ante los supuestos que hemos planteado con el solo objetivo de lograr justicia.

## REFERENCIAS

Delfina Torres Cabrero. Proyecto de ley. El Gobierno busca que los repartidores de aplicaciones de *delivery* sean considerados empleados. *Diario La Nación*. 6 de marzo de 2020. Disponible en <https://www.lanacion.com.ar/economia/el-gobierno-propone-repartidores-aplicaciones-delivery-sean-nid2340730>

Diario Judicial. *Un duro revés contra Uber*. 20 de diciembre de 2017. Disponible en <https://www.diariojudicial.com/nota/79735> [Consultado 8 de marzo de 2020]

Manuela Fernández Mayo. *El trueque solidario: una estrategia de supervivencia ante la crisis argentina de 2001*. REVISTA PUEBLOS Y FRONTERAS DIGITAL 7. Enero-junio 2009. Disponible en [http://www.scielo.org.mx/scielo.php?script=sci\\_arttext&pid=S1870-41152009000100005](http://www.scielo.org.mx/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S1870-41152009000100005)

Mariano F. Braccia. DERECHO INTERNACIONAL TRIBUTARIO. Toronto: Thompson Reuters. (2016).

Mauricio Videla. Innovación: una moneda virtual para hacer trueque. *Diario Los Andes*. 23 de marzo de 2020. Disponible en <https://www.losandes.com.ar/article/view?slug=innovacion-una-moneda-virtual-para-hacer-trueque>

Sofía Ricart. *Economía colaborativa y economía de plataformas*. Pyme al Día. 25 de julio de 2018. Disponible en <https://www.pimealdia.org/es/economia-colaborativa-y-economia-plataformas/>