
CONSULTA VINCULANTE

Senor/a/es: xxxxx

RUC: xxxxxx

Nos dirigimos a ustedes con relación a la consulta planteada ingresada mediante el Proceso Virtual N.º xxxxxxxxx en la cual manifestó que a través del Decreto N.º 5087/2021, se le designó como agente de retención del Impuesto al Valor Agregado (IVA) a las Gobernaciones y Municipalidades, manifestando que es sujeto obligado a practicar las retenciones del IVA, por la prestación de servicios del personal contratado.

Al respecto, refiere que las nuevas contrataciones deben estar sujetas a un sistema de Seguridad Social y ya no solicitar la emisión de factura, y que los trabajadores que se encuentran emitiendo mensualmente factura legal por la prestación de sus servicios, no deberían ser objetos de retención del IVA, puesto que, por el tipo de relación laboral, estos se encuentran excluidos del hecho generador del IVA.

A partir de lo consultado, surge el siguiente análisis:

A los efectos de determinar la configuración del hecho imponible del Impuesto al Valor Agregado (IVA), la actividad objeto de análisis debe reunir los presupuestos señalados en la Ley. En ese sentido, el artículo 80 de la Ley N° 6380/2019 establece que se encuentran gravados por el citado impuesto: «1. La enajenación de bienes; 2. La prestación de servicios, excluidos los de carácter personal que se presten en relación de dependencia y 3. La importación de bienes».

Como podrá observarse, en el caso puntual de la prestación de servicios, la norma excluye del hecho generador del IVA a aquellos prestados en relación de dependencia. Por consiguiente, se entiende que el nacimiento de la citada obligación tributaria en dicha actividad ocurre solamente cuando el servicio personal es prestado en forma independiente.

Atendiendo la autonomía calificadora de la que goza el derecho Tributario, la Ley N° 6380/2019 le ha dado contenido y definición propia a lo que se considerará por «servicios personales desarrollados en relación de dependencia», definiéndolo en su artículo 131 como aquel en que el contratante tiene la obligación legal de aportar a un régimen de jubilaciones y pensiones, o al sistema de seguridad social creado o admitido por ley o Decreto - Ley.

No obstante, por medio del **Dictamen DGAJ N° 364/2022 del Ministerio de Trabajo, Empleo y Seguridad Social (MTESS)**, dicha autoridad de aplicación analizó el tipo de relación contractual que tienen los trabajadores contratados por las Gobernaciones y los Municipios; y la aplicación del IVA a los mismos.

En el citado documento se concluyó que la actividad desempeñada por el personal contratado por las Gobernaciones y Municipios, dada su naturaleza y condiciones en las que se desarrolla; y, en virtud del principio de la primacía de la realidad, reúne los elementos para ser considerada como una prestación de servicios en relación de dependencia: (i) prestación personal, (ii) el pago de una remuneración y, (iii) la subordinación; **razones por las cuales aquella estaría excluida como hecho generador del IVA.**

Si bien no objetamos la conceptualización doctrinal del principio de la primacía de la realidad utilizada por el MTESS para determinar la existencia de una actividad laboral en relación de dependencia, corresponde destacar que, en dicha relación laboral, **el empleador se encuentra obligado por ley a contribuir a un sistema de seguridad social.**

En tal sentido, traemos a colación el artículo 5º de la Ley N° 122/1993 *Que unifica y actualiza las leyes N°s 740/78, 958/82 y 1226/86, relativas al Régimen de Jubilaciones y Pensiones Del Personal Municipal*”, el cual dispone que son afiliados de la Caja de Jubilaciones y Pensiones del Personal Municipal, **con carácter obligatorio**, los funcionarios, asesores, empleados nacionales y extranjeros, mayores de (18) diez y cho años de edad, al servicio de las Instituciones Municipales, cualquiera sea su categoría, forma de remuneración, tipo de trabajo y forma de nombramiento, siempre que figure en el Anexo del Personal del Presupuesto de la Institución Municipal.

En ese contexto, al existir una obligación legal de aportar a un régimen de jubilaciones y pensiones, o al sistema de seguridad social creado o admitido por ley o Decreto – Ley por parte de las Municipalidades y Gobernaciones, **coincidimos con la conclusión expuesta**

CONSULTA VINCULANTE

por el MTESS en el Dictamen DGAJ N° 364/2022, en cuanto a que la actividad desempeñada por el personal contratado por estas entidades reúne los elementos para ser considerada como una prestación de servicios en relación de dependencia.

Sin embargo, corresponde señalar que el MTESS como órgano del Poder Ejecutivo, de orden público, al que corresponde la tutela de los derechos de los trabajadores y las trabajadoras en materia de trabajo, empleo y seguridad social, y como policía laboral en su carácter de Autoridad Administrativa del Trabajo, debe establecer los mecanismos de control para el cumplimiento de las disposiciones legales en materia de seguridad social por parte de las Municipalidades y Gobernaciones.

Finalmente, no está demás mencionar que, conforme a lo señalado en el segundo párrafo del artículo 131 de la Ley N° 6380/2019, la Administración Tributaria se encuentra obligada a comunicar a las autoridades competentes en materia laboral y de seguridad social, en caso de que detecte, el incumplimiento de la obligación legal de aportar a un régimen de jubilaciones y pensiones, o al sistema de seguridad social creado o admitido por ley o Decreto – Ley por parte del contratante, motivo por el cual la AT informará al MTESS de la situación planteada en la siguiente consulta.

Por tanto, con base en las consideraciones expresadas en los párrafos precedentes, la Administración Tributaria concluye que, al existir una obligación legal de aportar a un régimen de jubilaciones y pensiones, o al sistema de seguridad social creado o admitido por ley o Decreto – Ley por parte de las Municipalidades y Gobernaciones, el servicio prestado por el personal contratado por estas entidades reúne los elementos para ser considerado como desarrollado en relación de dependencia, y por ende, dicho servicio no está gravado por el Impuesto al Valor Agregado (IVA).

Por consiguiente, el personal contratado por la Municipalidad no serán sujetos obligados a la emisión de facturas y retenciones en concepto de IVA.

El presente pronunciamiento fue elaborado teniendo en cuenta la situación fáctica planteada en la consulta y la documentación agregada por el recurrente, por lo que la Administración Tributaria se reserva la facultad de modificarlo ante cualquier variación posterior de los hechos y/o documentaciones que lo motivaron.

Finalmente, corresponde que el presente pronunciamiento sea notificado con los efectos del artículo 244 de la Ley N° 125/1991.

Respetuosamente,

FANNY B. ANDINO, *Dictaminante*

LUIS ROBERTO MARTÍNEZ, *Jefe*

Dpto. de Elaboración e Interpretación

Dpto. de Elaboración e Interpretación

de Normas Tributarias

de Normas Tributarias

ANTULIO BOHBOUT, *Director*

OSCAR ALCIDES ORUÉ ORTÍZ, *Viceministro*

Dirección de Planificación y Técnica Tributaria

Subsecretaría de Estado de Tributación

CONSULTA VINCULANTE
