



Ministerio de
**TRABAJO, EMPLEO
Y SEGURIDAD SOCIAL**

**GOBIERNO
NACIONAL**

*Paraguay
de la gente*

Nota MTESS N° 342 / 2022

Asunción, 22 de abril de 2022.

**Señores
Municipalidades de la República del Paraguay
Presente:**

Tengo el agrado de dirigirme a Ustedes, en el marco del Decreto N° 5087/2021 "POR EL CUAL SE DESIGNAN A LAS GOBERNACIONES Y MUNICIPALIDADES COMO AGENTES DE RETENCIÓN DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO (IVA) Y SE MODIFICAN EL ARTÍCULO 10 Y EL NUMERAL 1), DEL ARTÍCULO 35, DEL ANEXO AL DECRETO N° 3107/2019, «POR EL CUAL SE REGLAMENTA EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO (IVA) ESTABLECIDO EN LA LEY N° 6380/2019, "DE MODERNIZACIÓN Y SIMPLIFICACIÓN DEL SISTEMA TRIBUTARIO NACIONAL"»".

En ese sentido, cabe señalar primeramente que, el Gobierno Nacional ha impulsado un diálogo social respecto a las disposiciones y alcance del decreto supra mencionado, atendiendo a las cuestiones planteadas por representantes sindicales de municipalidades y gobernaciones.

Al respecto, en el marco de dicho proceso, tanto la Subsecretaría de Estado de Tributación, dependiente del Ministerio de Hacienda, como esta Cartera de Estado, han emitido su parecer técnico y/o jurídico con relación a las cuestiones planteadas y temas abordados referentes a lo dispuesto en el Decreto N° 5087/2021.

Por lo expuesto, a los efectos de poner a Vuestro conocimiento las recomendaciones y/o conclusiones emitidas por ambas instituciones, tengo a bien remitir adjunto a la presente, copia de los Dictámenes DGAJ N° 364/2022 de fecha 30 de marzo de 2022, de la Dirección General de Asesoría Jurídica de este Ministerio, y DEINT N° 70 de fecha 07 de abril de 2022, de la Dirección de Planificación y Técnica Tributaria, dependiente de la Subsecretaría de Estado de Tributación del Ministerio de Hacienda.



Luis A. de Herrera e/ Paraguari
Asunción, Paraguay
www.mtess.gov.py



Tel.: (+595 21) 451 245
(+595 21) 490 881
0800 - 117300



 **GOBIERNO
NACIONAL**

Paraguay
de la gente

Sin otro particular, hago propicia la ocasión para saludarles con mi más distinguida consideración.

Carla Bacigalupo
Ministra



Luis A. de Herrera e/ Paraguari
Asunción, Paraguay
www.mtess.gov.py

Tel.: (+595 21) 451 245
(+595 21) 490 881
0800 - 117300

www.mheducation.com



Ministerio de
**TRABAJO, EMPLEO
Y SEGURIDAD SOCIAL**

**GOBIERNO
NACIONAL**

*Paraguay
de la gente*

**DIRECCIÓN GENERAL DE ASESORÍA JURÍDICA
DIRECCIÓN DE DICTÁMENES Y SUMARIOS ADMINISTRATIVOS**

REF: REUNIÓN TRIPARTITA LLEVADA A
CABO EN FECHA 28 DE MARZO DE 2022.-

DICTAMEN DGAJ N° 364 /2022

Asunción, 30 de marzo de 2022

SEÑORA MINISTRA:

Tenemos el agrado de dirigimos a V.E., con relación a la reunión tripartita llevada a cabo en fecha 28 de marzo del corriente año, plasmada en el acta de la misma fecha, en la que las Centrales Sindicales - Central Unitaria de Trabajadores (CUT) y Central Nacional de Trabajadores (CNT) - acompañadas de representantes sindicales de Municipios y Gobernaciones, han solicitado Dictamen Jurídico respecto al tipo de relación contractual que tienen los trabajadores de las Gobernaciones y los Municipios; y en su caso, si son aplicables a los mismos las disposiciones establecidas en el Decreto N° 5087 de fecha 06 de abril de 2021 "POR EL CUAL SE DESIGNAN A LAS GOBERNACIONES Y MUNICIPALIDADES COMO AGENTES DE RETENCIÓN DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO (IVA)...".-

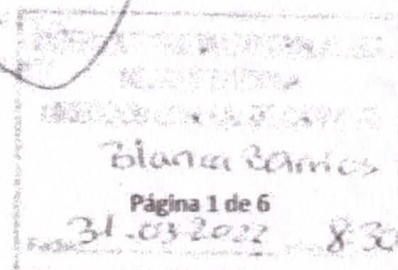
I.- ANTECEDENTE. -

Acta de reunión tripartita de fecha 28 de marzo de 2022.

II.- NORMATIVA

- **Ley 1626/00 "DE LA FUNCIÓN PÚBLICA".**
- **Ley N° 6380/19 "DE MODERNIZACIÓN Y SIMPLIFICACIÓN DEL SISTEMA TRIBUTARIO NACIONAL".**

*Al Sr. Centro de Datos
en el Departamento de
Asesoría Jurídica*





- **Decreto N° 5087** de fecha 06 de abril de 2021, "POR EL CUAL SE DESIGNAN A LAS GOBERNACIONES Y MUNICIPALIDADES COMO AGENTES DE RETENCIÓN DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO (IVA)...".

III.- ANÁLISIS Y CONCLUSIÓN

La cuestión planteada es con relación al tipo de relación contractual que tienen los trabajadores de las Gobernaciones y los Municipios, y en su caso, si son aplicables a los mismos las disposiciones establecidas en el Decreto N° 5087 de fecha 06 de abril de 2021.

En ese sentido, cabe señalar primeramente que el Art. 1° del citado decreto establece:

Art. 1° "Designanse agentes de retención del impuesto al Valor Agregado (IVA) a las Gobernaciones y Municipalidades en función a lo establecido en el artículo 240 de la Ley N° 125/1991, en la Ley N° 6380/2019 y en los artículos 35 y 36 del Anexo al Decreto N° 3107/2019

A dicho efecto, modifícase el numeral 1), del artículo 35, del Anexo del Decreto N° 3107/2019, el cual queda redactado de la siguiente manera: «1) Los organismos de la administración central, las entidades descentralizadas, empresas públicas y de economía mixta, y las demás entidades del sector público, incluidas las Gobernaciones y Municipalidades».

Las Gobernaciones y Municipalidades deberán retener el ciento por ciento (100 %) del IVA, en carácter de pago único y definitivo a las personas físicas contratadas por ellas, cuando no sean profesionales, no se encuentren inscriptas en el RUC y siempre que estas opten por este mecanismo de pago, de conformidad con lo dispuesto en el numeral 4), del artículo 36, del Anexo al Decreto N° 3107/2019..."

Con relación al Impuesto al Valor Agregado (IVA), el Art. 80 de la Ley 6380/2019 dispone:





"Artículo 80. Hecho Generador.

El Impuesto al Valor Agregado (IVA) gravará los siguientes actos:

1. La enajenación de bienes.
2. La prestación de servicios, excluidos los de carácter personal que se presten en relación de dependencia.
3. La importación de bienes".

Como vemos, al gravar las actividades con el IVA, la propia ley excluye de entre los hechos generadores a la prestación de servicios en relación de dependencia.

Entonces, a los efectos de determinar si el personal contratado de los Municipios y Gobernaciones se encuentra afectado o no por lo dispuesto en referencia al IVA en la normativa antes señalada, específicamente, el Decreto N° 5087/21; corresponde realizar el análisis pertinente desde la perspectiva de las funciones y la competencia otorgadas a esta Cartera de Estado por la Ley 5115/13, que crea el Ministerio de Trabajo, Empleo y Seguridad Social (MTESS).

En este orden de ideas, debemos destacar que la actuación de este Ministerio se enfoca más bien en las relaciones laborales que se desenvuelven en el sector privado; sin embargo, dado que la cuestión en estudio versa sobre trabajadores, aun cuando los mismos presten servicios en los Municipios y Gobernaciones, consideramos que es viable realizar el análisis correspondiente por el contenido laboral de la materia objeto de la consulta efectuada.

Así las cosas, es importante verificar si los trabajadores a los que nos referimos (personal contratado de las Municipalidades y Gobernaciones) prestan o no servicios en subordinación o relación de dependencia, de lo cual resultaría si su actividad constituiría o no el hecho generador descrito en la norma tributaria antes señalada.

En esta línea de análisis, consideramos oportuno referirnos a la Ley 1626/00 en cuyo Art. 1° establece: **"Artículo 1°.-** Esta ley tiene por objeto regular la situación jurídica de los funcionarios y de los empleados públicos, el personal de confianza, el contratado y el auxiliar, que presten servicio en la Administración Central, en los entes descentralizados, los gobiernos departamentales y las



...el contrato respectivo, y las demás normas que regulen la materia. Las cuestiones litigiosas que se susciten entre las partes serán de competencia del fuero civil".

Es aquí donde radica lo principal del análisis que venimos realizando, puesto que el citado artículo da la pauta de que la relación entre el personal contratado y la administración es de índole civil, y que se rige por la legislación de este fuero y por el contrato; sin embargo, más allá de lo estipulado en el contrato mismo, deben ser tenidas en cuenta otras cuestiones que se dan en el desarrollo de la actividad, es decir, en la práctica, conforme a la realidad de los servicios prestados. De esta forma adquiere relevancia el principio de la primacía de la realidad.

El profesor Américo Pla Rodríguez indica que el principio de la primacía de la realidad "es aquel por el cual en caso de divergencia entre lo que ocurre en la realidad y lo que se ha plasmado en los documentos, debe darse prevalencia a lo que surge en la práctica, con este principio se establece la existencia o no de una relación laboral y con ello se procede a la protección que corresponde como tal. Este principio es de mucha ayuda para establecer o determinar cuándo nos encontramos frente a una relación laboral, la misma que como tal, tiene elementos que van a servir para identificarla, que son: la prestación personal, el pago de una remuneración y la subordinación. Cabe destacar pues que en los casos en los que estemos frente a estos tres elementos, la relación contractual existente no puede ser otra que una de naturaleza laboral (no obstante que se



pretenda hacer creer que es una relación contractual de naturaleza civil o de otro tipo) y para ello resulta muy útil el principio de la primacía de la realidad¹

Si extraemos los elementos principales de la cita doctrinaria, encontramos que en la realidad existiría una relación laboral o de dependencia cuando: a) la prestación de servicios del trabajador es personal; b) exista el pago de una remuneración; y c) se dé la subordinación. Con respecto a los primeros dos puntos (prestación personal y remuneración) no existiría discusión en el caso analizado, puesto que el personal contratado de las entidades mencionadas se encontraría prestando personalmente los servicios y, como contraprestación, percibiría una remuneración. Ahora bien, la cuestión pasa por dilucidar si en esa prestación de servicios existe subordinación.

La subordinación supone la dirección efectiva de las tareas por el empleador, quien indica cómo deben cumplirse, controla su ejecución, la corrige o ayuda en caso necesario, y también controla sus resultados. Asimismo, la subordinación acarrea una cierta dirección por parte del empleador sobre la actividad del trabajador. Es decir, el trabajador recibe directivas del empleador, lo cual, en algunos casos, no se refiere solo a cómo hacer el trabajo, sino a qué es lo que debe hacer el trabajador (PLÁ RODRÍGUEZ, AMÉRICO CURSO DE DERECHO LABORAL -CONTRATOS DE TRABAJO- T II, VOLUMEN I, PÁGS. 22/26).

Una vez aclarado el concepto de la subordinación, y visto que el mismo se adecuaría al hecho en cuestión, corresponde observar el concepto amplio del tema, considerando que si el personal contratado de los Municipios y Gobernaciones presta servicios con las características señaladas precedentemente, entonces se configuraría la existencia de una relación de dependencia, como se ha descrito en el caso en estudio.

En ese sentido, vemos que el Impuesto al Valor Agregado es un impuesto que grava cada una de las fases de la comercialización del bien hasta que llegue al consumidor final; pero no grava el importe total de cada venta en forma independiente, sino, como su nombre lo indica, recae exclusivamente sobre el valor añadido en cada etapa por cada agente económico. En un sentido amplio del concepto, conforme a la ley aplicable, este impuesto grava varios aspectos como los hechos generadores previstos en el Art. 80 de la Ley 6380/2019.

¹ PLÁ RODRÍGUEZ, Américo. Los principios del Derecho del Trabajo -3ª Edición-. Buenos Aires, Argentina: Ediciones Depalma, 1998, p. 14.



Es por ello que nos abocamos a determinar si el personal contratado de los Municipios y Gobernaciones son o no agentes generadores del Impuesto al Valor Agregado, en atención a lo que establece el Art. 80 num. 2 de la Ley 6380/19: "Hecho Generador. El Impuesto al Valor Agregado (IVA) gravará los siguientes actos...2) La prestación de servicios, excluidos los de carácter personal que se presten en relación de dependencia. Entonces, si consideramos que la prestación de servicios del personal aludido presenta rasgos de relación de dependencia, como los citados en líneas arriba, de ello derivaría que la propia norma excluye esta actividad como hecho generador del tributo.

Conclusión: de las fundamentaciones expuestas podemos concluir que la actividad desempeñada por el personal contratado de las Gobernaciones y Municipios, dada la naturaleza de la misma y las condiciones en que se desarrolla; y si se desenvuelve en la forma apuntada, entonces, en virtud del principio de la primacía de la realidad que rige en material laboral, reuniría los elementos descritos en el análisis del presente dictamen para ser considerada como una prestación de servicios en relación de dependencia, razón por la cual estaría excluida como hecho generador del Impuesto al Valor Agregado.

Es nuestro dictamen, salvo otro parecer.





TETĀ VIRU
MOHENDAPY
Ministerio de
HACIENDA

SET
TRIBUTACIÓN
Presidencia confiere

TETĀ REKUÁI
GOBIERNO NACIONAL

Paraguay
de la gente

Dirección de Planificación y Técnica Tributaria

EXPEDIENTE N.º	20223007615
RECURRENTE	MINISTERIO DE JUSTICIA Y TRABAJO

Dictamen DEINT N.º 70

Asunción, 7 de abril de 2022

Señor

Óscar Alcides Orué Ortiz, Viceministro
Subsecretaría de Estado de Tributación

A través de la nota MTESS N.º 265/2022, ingresada mediante el expediente N.º 20223007615, el Ministerio de Trabajo, Empleo y Seguridad Social (MTESS) puso a conocimiento de esta Subsecretaría el Dictamen DGAJ N.º 364/2022, a través del cual se analizó el tipo de relación contractual que tienen los trabajadores contratados de las Gobernaciones y los Municipios; y la aplicación del Impuesto al Valor Agregado a los mismos.

En el citado Dictamen se concluye que la actividad desempeñada por el personal contratado por las Gobernaciones y Municipios, dada la naturaleza de la misma y las condiciones en que se desarrolla; en virtud al principio de la primacía de la realidad, reúne los elementos para ser considerada como una prestación de servicios en relación de dependencia, razón por la cual estaría excluida como hecho generador del Impuesto al Valor Agregado.

Según se observa en el cuerpo del dictamen, dicha conclusión se fundamenta en el principio de la primacía de la realidad, el cual según se expone permite establecer o determinar la existencia de una relación laboral, considerando que la misma como tal, tiene elementos que sirven para identificarla, que son: la prestación personal, el pago de una remuneración y la subordinación.

Con relación a los primeros dos puntos (prestación de servicios y remuneración), el MTESS señaló que no existiría discusión en el caso analizado, puesto que el personal contratado de las Gobernaciones y Municipios se encontraría prestando personalmente los servicios y, como contraprestación, percibiría una remuneración. Sin embargo, manifestó que la cuestión pasa por dilucidar si en esa prestación de servicios existe subordinación.

A dicho efecto, se expone en el Dictamen que la subordinación supone la dirección efectiva de las tareas por el empleador, quien indica como deben cumplirse, controla su ejecución, la corrige o ayuda en caso necesario, y también controla sus resultados. Asimismo, la subordinación acarrea una cierta dirección por parte del empleador sobre la actividad del trabajador. Es decir, el trabajador recibe directivas del empleador del cual, en algunos casos, no se refiere solo a cómo hacer el trabajo, sino a qué es lo que debe hacer el trabajador.

Finalmente, una vez aclarado el concepto de la subordinación y visto que el mismo se adecuaría al hecho en cuestión, el MTESS mencionó que corresponde observar el concepto amplio del tema, considerando que, si el personal contratado de los municipios y gobernaciones presta servicios con las características señaladas precedentemente, entonces se configuraría la existencia de una relación de dependencia, como se ha descrito en el caso en estudio.

A continuación, esta cartera expone el análisis sobre lo solicitado:

El artículo 80 de la Ley N.º 6380/2019 establece que se encuentran gravados por el Impuesto al Valor Agregado (IVA) los siguientes actos: 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.

[Firma]

[Firma]
Diana Ojeda López - Jefa Interna
Departamento de Gestión Documental
s/ Res. M.H. N.º 201/21



ÓSCAR ORUÉ
VICEMINISTRO DE TRIBUTACIÓN

COPIA FIEL DEL ORIGINAL



TETĀ VIRU
MOHENDAPY
Ministerio de
HACIENDA

SET
TRIBUTACIÓN
Preservando la confianza

TETĀ REKUĀI
GOBIERNO NACIONAL

Paraguay
de la gente

Dirección de Planificación y Técnica Tributaria

EXPEDIENTE N.º	20223007615
RECURRENTE	MINISTERIO DE JUSTICIA Y TRABAJO

Dictamen DEINT N.º 70

A los efectos de determinar la configuración del hecho imponible¹ del IVA, la actividad realizada debe reunir los presupuestos señalados en la Ley, en el caso planteado, en la prestación de servicios se observa que la norma excluye del hecho generador del impuesto al servicio desarrollado en relación de dependencia. Por consiguiente, se entiende que el nacimiento de la obligación del IVA en dicha actividad ocurre solamente cuando el servicio personal es prestado en forma independiente.

Al respecto, atendiendo la autonomía calificadora de la que goza el Derecho Tributario, la Ley N.º 6380/2019 le ha dado contenido y definición propia a lo que se considerará "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.

Ahora bien, con relación a lo expuesto en el Dictamen DGAJ N.º 364/2022, si bien no objetamos la conceptualización doctrinal del principio de la primacía de la realidad utilizada para determinar la existencia de una actividad laboral en relación de dependencia, corresponde señalar que, en dicha relación laboral, el empleador se encuentra obligado por ley a contribuir a un sistema de sistema de seguridad social.

En tal sentido, traemos a colación el artículo 5º de la Ley N.º 122/1993, el cual dispone que son afiliados de la Caja de Jubilaciones y Pensiones del Personal Municipal, con carácter obligatorio, los funcionarios, asesores, empleados y obreros nacionales y extranjeros, mayores de (18) diez y ocho años de edad, al servicio de las Instituciones Municipales, cualquiera sea su categoría, forma de la 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 por el MTESS en el Dictamen DGAJ N.º 364/2022 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, 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.

No está demás mencionar que, conforme a lo señalado en el segundo párrafo del artículo 131 de la Ley N.º 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.

Por tanto, con base a las consideraciones de hecho y derechos expuestos en párrafos anteriores, la Administración Tributaria concluye que al existir una obligación legal de aportar a

¹ Es el presupuesto de naturaleza jurídica o económica expresamente establecido por la ley que genera el tributo, cuyo acaecimiento origina el nacimiento de la obligación tributaria.

Diana Ojeda López - Jefa Interna
Departamento de Gestión Documental
Res. M.H. N.º 201/21

Registro: 4003, María López
Tel.: 427 7300
www.set.gov.py



RICAR ORUÉ
SECRETARIO DE TRIBUTACIÓN

COPIA FIEL DEL ORIGINAL



TETÁ VIRU MOHENDAPY
Ministerio de
HACIENDA

SET
TRIBUTACIÓN
- Promoviendo el crecimiento -

TETÁ REKUÁI
GOBIERNO NACIONAL

Paraguay
do la gente

Dirección de Planificación y Técnica Tributaria

EXPEDIENTE N.º	20223007615
RECURRENTE	MINISTERIO DE JUSTICIA Y TRABAJO

Dictamen DEINT N.º 70

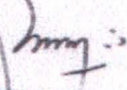
un régimen de jubilaciones y pensiones, o al sistema de seguridad social creado o admitido por ley o Decreto – Ley por parte de las Municipalidades y Gobernaciones, el servicio prestado por el personal contratado por estas entidades reúne los elementos para ser considerada como desarrollado en relación de dependencia, y por ende, dicho servicio no está gravado por el IVA.

Finalmente, cabe señalar que el MTESS deberá arbitrar los mecanismos necesarios para propiciar el cumplimiento de las disposiciones legales en materia de jubilación y de seguridad social por parte de las Municipalidades y Gobernaciones.

Con su parecer favorable se sugiere la derivación de estos autos al Departamento de Gestión Documental a fin de notificar al MTESS el contenido del presente dictamen.

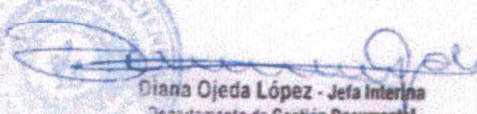
Respetuosamente,

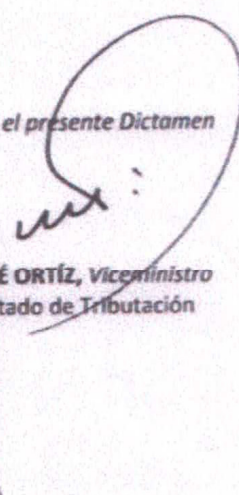

SERGIO GONZÁLEZ, Dictaminante
Departamento de Elaboración e Interpretación
de Normas Tributarias


LUIS ROBERTO MARTÍNEZ, Jefe
Departamento de Elaboración e Interpretación
de Normas Tributarias


ANTONIO BOHBOUT, Director
Dirección de Planificación y Técnica Tributaria

Proceder conforme a lo señalado en el presente Dictamen



Diana Ojeda López - Jefa Interina
Departamento de Gestión Documental
s/ Res. M.H. Nº 201/21
COPIA FIEL DEL ORIGINAL



OSCAR ALCIDES ERQUI ORTÍZ, Viceministro
Superintendente del Estado de Tributación

