

**CÁTEDRA DE LEGISLACIÓN  
LABORAL Y SEGURIDAD  
SOCIAL**

**2019**

*Tributación a la Seguridad Social en  
Industria y Comercio*

**Cres:**            *Gerardo Gervasio  
Aparicio Martínez*

El presente trabajo ha sido realizado a efectos de dar una base normativa al estudiante sobre el tema de la tributación a la seguridad social.

El estudiante deberá complementar este material con los conocimientos adquiridos en las clases teóricas y prácticas de la materia. Así como será muy importante que se acostumbre a manejar todo tipo de información que tenga a su alcance (como decretos, resoluciones del BPS y del MTSS, informaciones y notas de los medios de prensa, etc.).

Este trabajo debe ser tomado como una aproximación al tema, y esperamos que en los años siguientes pueda ser completado con otros conceptos teóricos y prácticos, como ha venido sucediendo en los últimos años, en donde se han agregado temas importantes (Tributación en la Industria de la Construcción, Aportación Rural, e IRPF dependiente).

Montevideo, 30 de setiembre de 2019.-

La Cátedra de Legislación Laboral y Seguridad Social

## **LEY 16.713 DE REFORMA DE LA SEGURIDAD SOCIAL.**

### **ANÁLISIS DE LA MATERIA GRAVADA.**

#### **I- INTRODUCCIÓN**

A continuación desarrollaremos los principales aspectos que con relación a la materia gravada regula el Título IX de la Ley 16.713, así como su reglamentación a través del decreto 113/996 principalmente, así como modificaciones introducidas en la ley de reforma tributaria (ley 18083) y decretos reglamentarios.

La mencionada Ley, promulgada el 3 de setiembre de 1995, entró en vigencia el 1º de abril de 1996, de acuerdo a lo previsto en su artículo 192º, así como su decreto reglamentario.

Es importante destacar que la Ley 16.713 así como sus decretos reglamentarios, en todas sus disposiciones, serán exclusivamente aplicables a afiliaciones amparadas por el Banco de Previsión Social (en adelante B.P.S.), por lo cual todos los criterios que aquí se analicen no serán aplicables a afiliaciones amparadas por otras Cajas como por ejemplo la Caja Bancaria, de Profesionales Universitarios, etc.

Antes de comenzar con el análisis específico del tema que nos ocupa, es importante hacer una breve introducción en lo referente a los Topes y Tasas de aportación.

#### **1- TOPES DE APORTACIÓN**

La entrada en vigencia de ésta ley, a partir del 1º de abril de 1996, determinó la creación de tres regímenes jubilatorios con características diferenciadas entre cada uno de ellos, las que resumiremos a continuación.

En forma general debemos recordar que el tope de aportación, cuando corresponda su aplicación, deberá ser aplicado únicamente al concepto de aporte jubilatorio, ya que es este el aporte que financia el régimen jubilatorio de los afiliados al B.P.S.

##### **A) Régimen Nuevo**

###### **a) Personas comprendidas**

Éste régimen comprenderá a todos los afiliados al B.P.S. que:

- \* al 1º de abril de 1996, fecha de entrada en vigencia de la Ley, sean menores de 40 años.
- \* que en ocasión posterior a la fecha mencionada ingresen por primera vez al mercado de trabajo en el desempeño de actividades amparadas por el B.P.S.
- \* que hubieran realizado en tiempo y forma la opción de traspaso prevista en los arts. 62º y 65º de la Ley 16.713 para quedar comprendidos en este régimen.

## **b) Consecuencias prácticas de pertenecer a este régimen**

Las consecuencias prácticas más importantes de pertenecer a éste régimen son las siguientes:

\* el destino de los aportes personales del afiliado podrá repartirse entre el B.P.S. y una A.F.A.P. (Administradora de Fondos de Ahorro Previsional), de acuerdo al nivel de remuneración que el afiliado tenga.

\* los aportes personales que le son deducidos al afiliado de su remuneración nominal mensual, así como los aportes patronales que sobre dichas remuneraciones se originan tienen un tope, es decir que si la persona superara con su remuneración mensual dicho tope, por la parte de remuneración que exceda el tope no corresponde la realización de aportes personales ni patronales.

Recordemos que éste tope de aportación sólo es aplicable para los aportes que financian el sistema jubilatorio, ya que **NO EXISTE TOPE DE APORTACIÓN PARA LOS SEGUROS POR ENFERMEDAD, EL IMPUESTO A LAS RENTAS DE LAS PERSONAS FÍSICAS (IRPF) Y LA CONTRIBUCIÓN AL FONDO DE RECONVERSIÓN LABORAL (F. R. L.).**

De lo expuesto surge que para los afiliados comprendidos en este régimen habrá dos topes que les serán aplicables y los cuales cumplen dos objetivos completamente diferentes pero estrechamente vinculados a las consecuencias prácticas recién mencionadas.

\* tope que determina el destino de la aportación:

Este primer tope establece el límite hasta dónde los aportes generados se destinarán al B.P.S. y a partir de dónde se destinarán a una A.F.A.P. para la acumulación en su cuenta personal. Este tope al día de hoy está fijado en \$ 57.846

La interpretación que del mismo debe realizarse es la siguiente: los aportes generados por las remuneraciones mensuales de hasta \$ 57.846, se destinarán al Régimen Jubilatorio por Solidaridad Intergeneracional (R.J.S.I.) administrado por el B.P.S.

Las remuneraciones mensuales que se perciban por encima de ese tope destinarán sus aportes al Régimen Jubilatorio por Ahorro Individual Obligatorio (R.J.A.I.O.) administrado por una A.F.A.P.

\* tope que determina límite de la aportación:

Este segundo tope establece el límite hasta dónde los afiliados comprendidos en este régimen tienen obligación de realizar sus aportes personales así como también hasta dónde se realiza por ellos los aportes patronales correspondientes. Este tope al día de hoy está fijado en \$ 173.539.-.

La interpretación que del mismo debe realizarse es la siguiente: las remuneraciones mensuales de los afiliados comprendidos por este régimen jubilatorio que superen el importe de \$ 173.539.-.no deben realizar aportes jubilatorios, ni personales ni patronales.

A los efectos de determinar si se alcanza ó no a los topes anteriormente mencionados, deberán considerarse todas las remuneraciones que perciben el trabajador en un mes de trabajo y que constituyen materia gravada a los efectos de la aportación con la única

excepción del aguinaldo, en los meses que corresponda, debido a que el aguinaldo tiene una forma de aportación especialmente prevista, la cual analizaremos más adelante.

## **B) Régimen de Transición**

### **a) Personas comprendidas**

Éste régimen comprenderá a todos los afiliados al B.P.S. que:

- \* al 1° de abril de 1996 fueran mayores de 40 años de edad y que al 31 de diciembre de 1996 no hubieran configurado causal jubilatoria.
- \* y por supuesto que habiendo reunido las características antes mencionadas no hubieran realizado la opción de traspaso al nuevo régimen prevista en el art. 65° de la Ley 16.713, ya que de lo contrario les serían aplicables las características explicadas en el literal A), correspondiente al Régimen Jubilatorio “nuevo”.

### **b) Consecuencias prácticas de pertenecer a este régimen**

Los afiliados comprendidos en este régimen jubilatorio, en primer lugar, no tienen la posibilidad de un doble destino de los aportes que pudieran generar sobre sus remuneraciones. Es decir que todos los aportes que los mismos generen tendrán por destino el R.J.S.I. administrado por el B.P.S., independientemente de cuál sea su nivel de remuneraciones.

Por otra parte, a los afiliados comprendidos en este régimen tampoco les será aplicable el tope de aportación de \$173.539.-. es decir que estos afiliados realizarán sus aportes, personales y patronales, sobre el total de sus remuneraciones mensuales.

## **C) Régimen “viejo” ó anterior a la Ley 16.713**

### **a) Personas comprendidas**

Éste régimen comprenderá a todos los afiliados al B.P.S. que:

- \* al 1° de abril de 1996 fueran mayores de 40 años de edad y que al 31 de diciembre de 1996 hubieran configurado causal jubilatoria.
- \* y por supuesto que habiendo reunido las características antes mencionadas no hubieran realizado la opción de traspaso al nuevo régimen prevista en el art. 62° de la Ley 16.713, ya que de lo contrario les serían aplicables las características explicadas en el literal A), correspondiente al Régimen Jubilatorio “nuevo”.

### **b) Consecuencias prácticas de pertenecer a este régimen**

Si bien las personas comprendidas en éste régimen son distintas a las comprendidas en el Régimen de Transición, sus consecuencias prácticas en cuanto al tope de aportación y al destino de sus aportes personales son idénticas a lo descripto para ese régimen.

## **2- TASAS DE APORTACIÓN**

Las tasas de aportación en función de las cuales se gravarán las asignaciones computables son las siguientes:

CONCEPTO DE APORTE	APORTES PERSONALES	APORTES PATRONALES
Aporte jubilatorio	15%	7,5 (1)
Aporte jubilatorio art 167 ley 16713		7,5
Seguro de Enfermedad básico	3%	5% (2)
Complemento SNIS	0. 1,5 ó 3%(3) + 2% con cónyuge o concubina/o a cargo	
F.R.L. (4)	0,1%	0,1%
Fondo de Garantía Insolvencia Patronal		0,025%

(1): Hay actividades que tienen tasas exoneradas (por ejemplo Transporte colectivo de pasajeros, urbano, suburbano e interurbano, Mutualistas, Enseñanza Privada, etc.)

(2): Se encuentra exonerado de ésta tasa el pago del aguinaldo.

(3) Lo deben pagar los empleados que ganen mas de 2,5 BPC, y si tienen hijos pagan un 3%, en caso contrario 1,5%. , si además tiene cónyuge o concubino/a a cargo se adiciona un 2% más.

(4): El F.R.L.(Fondo de Reversión Laboral) creado por la Ley 16.320 del 1º de noviembre de 1992 y por ley 19.689 ha tenido una reducción de la tasa (antes 0,125%..

En la actualidad el mencionado Fondo se integra por aportes personales y patronales calculados sobre las remuneraciones del personal dependiente a una tasa del 0,1% para cada uno de ellos.

Asimismo se encuentran gravadas a los efectos de contribuir a éste Fondo las remuneraciones fictas patronales de los trabajadores independientes y titulares de sociedades personales.

## **II- PRINCIPALES CAMBIOS NORMATIVOS EN EL TRATAMIENTO DE LA MATERIA GRAVADA**

En el ámbito normativo la nueva Ley ha introducido cambios conceptualmente importantes.

### **1- Jerarquía Normativa**

Considerando el marco jurídico existente antes de la reforma, podemos decir que éste es el primer gran cambio que se visualiza.

Antes de la reforma todo lo referido a materia gravada estaba regulado por el Decreto 290/982 y sus modificativos, los últimos de los cuales, emitidos a principios de 1995, habían creado ciertas dudas entre los contribuyentes y sobre todo una cierta inseguridad jurídica.

A partir de la Ley de reforma entonces, el tema comienza a ser regulado por normas de rango de Ley, con las reglamentaciones que pudieran corresponder (Ley 16.713, decreto 113/996 y otros).

### **2- Carácter Normativo**

En el anterior régimen regulado por el decreto 290/982 podíamos afirmar que el mismo era de carácter taxativo. Ello se desprendía de los artículos 1º y 17º del mencionado decreto, que establecían:

Art. 1º: “ Declárese que en el caso de los trabajadores dependientes ..., constituirán materia gravada:

- El sueldo...
- Las comisiones...
- ...

Art. 17º: “ Toda otra asignación, en especie ó en dinero que el trabajador perciba a causa ó en ocasión del empleo, no constituirá materia gravada y por tanto no será tampoco computable a ningún efecto en las prestaciones ó beneficios de cualquier clase o naturaleza del sistema de seguridad social”.

En el nuevo régimen de la Ley 16.713 el concepto de materia gravada se define en forma general, según se desprende del artículo 153º de la Ley que dice: “A los efectos de las C.E.S.S.(Contribuciones Especiales a la Seguridad Social) recaudadas por el B.P.S. constituye materia gravada todo ingreso que, en forma regular y permanente perciba el trabajador dependiente o no dependiente en concepto de retribución y con motivo de su actividad personal, dentro del respectivo ámbito de afiliación”. Es decir que para la nueva Ley el determinar si la remuneración percibida por el trabajador constituye o no materia gravada, no pasa por revisar si la partida está incluida en un listado taxativo de conceptos gravables, sino por el hecho de que la partida percibida cumpla determinadas condiciones:

- a) que la retribución se origine con motivo de su actividad personal.
- b) que reúna los caracteres de regular y permanente.

En cuanto a la primer condición no parece dejar muchas dudas al respecto, toda vez que el trabajador reciba una partida directamente asociada y en contrapartida a un trabajo personal desarrollado, la misma constituye materia gravada.

La segunda condición sí es la que en principio ha dejado ciertas dudas entre los contribuyentes por cuanto los conceptos de regularidad y permanencia si bien había sido anteriormente utilizados a nivel doctrinario nunca habían sido definidos en el ámbito normativo.

Es así que el Decreto 113/996 intenta aclarar dicha situación en su art. 4º, estableciendo: “A efectos de lo dispuesto por los arts. 153º y 158º de la Ley 16.713, se presume que un ingreso es regular y permanente cuando es percibido en no menos de 3 oportunidades a intervalos de similar duración, cualquiera sea la causa de la prestación”.

En forma complementaria a lo anteriormente descripto, el Decreto 526/996 estableció: “Art. 26º (regularidad y permanencia del salario): A los efectos del art. 153º de la Ley 16.713, la presunción del art. 4º del Dec. 113/996, sólo será de aplicación respecto de los elementos marginales del salario y no respecto del salario mismo, que será materia gravada en la primera oportunidad en que se devengue.

Art. 27º (regularidad y permanencia de las gratificaciones): A los efectos del art. 158º de la Ley 16.713, la apreciación de regularidad y permanencia conforme la presunción referida en el artículo anterior, considerará exclusivamente las partidas percibidas a partir del 1º de abril de 1996.

Asimismo tratándose de una gratificación otorgada genéricamente a los trabajadores de la empresa, la calificación de la misma como materia gravada para un trabajador, determinará similar calificación para el resto.”

### **III- PRINCIPIOS GENERALES SOBRE LOS CUALES SE REGIRÁ LA MATERIA GRAVADA**

El régimen previsto por la Ley 16.713 y sus decretos reglamentarios, se regirá por los siguientes principios :

**1- DE CONGRUENCIA (art. 146º):** significa que todo lo que se considere asignación computable a los efectos de las prestaciones a servir por el B.P.S. se considerará materia gravada y viceversa. En el caso de darse la situación de que una partida haya tenido períodos por los que se hubieran realizado aportes y otros por los que no, en éste caso la partida sólo se considerará a los efectos de las prestaciones a servir por el B.P.S. por aquellos períodos en que se realizaron aportes.

**2- DE PRIMACÍA DE LA REMUNERACIÓN REAL (art. 147º):** significa que las contribuciones especiales a la seguridad social se realizarán indefectiblemente sobre la remuneración real que perciba el trabajador dependiente ó no dependiente. Sólo como excepción la Ley prevé casos en que se puedan realizar aportes sobre fictos, que es en el caso de que el ingreso se perciba mediante asignaciones en especie ó cuando su cuantía real sea incierta.

**3- DE ACTIVIDAD (art. 148º):** establece que el hecho generador de los tributos de seguridad social lo constituye el desarrollo de actividad personal remunerada, comprendida en el ámbito de afiliación del B.P.S., y es lo que origina la existencia de la obligación de aportación.

**4- DE VERDAD MATERIAL (art. 149º):** la administración deberá ajustarse a la verdad material, lo que significa dar primacía a la realidad de los hechos, sobre la apariencia de verdad que pueda emerger de los documentos, utilizando todos los medios y procedimientos administrativos a su disposición.

**5- DE ECONOMÍA PROCESAL (art. 150º):** supone asegurar la celeridad, simplicidad y economía de los procedimientos administrativos, así como evitar la exigencia de trámites innecesarios.

**6- DEL DEBIDO PROCESO (art. 151º):** se consagra el derecho del administrado a presentar su defensa antes de ser sancionado por la Administración.

#### **IV- TRABAJADORES DEPENDIENTES**

##### **SITUACIONES ESPECIALES PREVISTAS POR LA LEY 16.713**

Vamos a comenzar nuestro análisis de materia gravada considerando a aquellas remuneraciones que podrían percibir los trabajadores dependientes de la actividad privada.

Vale aclarar antes de introducirnos más profundamente en el tema que si bien la materia gravada se va a regir por el principio de la remuneración real, como ya lo hemos visto, existen casos en que es difícil su determinación y como excepción se autoriza la aportación en base a fictos.

Es a raíz de ello que la nueva Ley crea lo que denominó Base Ficta de Contribución (B.F.C.) y que es equivalente al valor de 1 Unidad Reajutable (U.R.).

No obstante la definición de materia gravada vista en forma general, la Ley analiza a mero título enunciativo diversas situaciones que podrían presentarse ante partidas específicas, como las que detallaremos a continuación.

#### **1- PROPINAS**

Si bien existen posiciones doctrinarias que cuestionarían la naturaleza del aporte sobre dicho concepto por ser una partida otorgada por un tercero ajeno a la relación laboral, lo cierto es que se reglamentó el aporte sobre dicho concepto.

El aporte sobre dichas partidas ya estaba contemplado en el régimen anterior del decreto 290/982. El monto imponible estaba determinado por un ficto equivalente al 20% del S.M.N., aunque no quedaba expresamente determinado qué tipo de categorías laborales recibirían propinas, es decir por cuales trabajadores debería aportarse. En definitiva quedaba en manos del contribuyente el decidir la aportación por determinados empleados, sin perjuicio de lo que pudiera haber resultado de una inspección del B.P.S.

Con el nuevo régimen de la Ley 16.713 las consideraciones a tener en cuenta surgen del artículo 156º de la Ley y de los artículos 6º y 7º del decreto 113/996 y del decreto 227/996, y son los siguientes:

##### **i) Percepción y Principialidad**

Deben ser percibidas efectivamente por el trabajador y deben corresponder a la tarea principal del trabajador en la empresa.

Si bien no se define en la nueva normativa el concepto de “tarea principal”, hay quienes sostienen que un criterio razonable para su definición sea el de categorización laboral, es decir, será tarea principal del trabajador aquella que lo define para su categorización laboral y en consecuencia a la que dedica el mayor tiempo durante sus horas de trabajo.

## **ii) Actividades comprendidas**

El Poder Ejecutivo ha previsto, y en éste sentido debe reconocerse una mejoría respecto al régimen anterior, cuáles son las actividades respecto de las cuales debe entenderse que quienes las desarrollan reciben propinas. En éste sentido el artículo 6 del Decreto 113/996 detalla qué actividades comprende (Ver cuadro ANEXO 1)

Inclusive se prevé en el último inciso de ese mismo artículo que de haber actividades no comprendidas en éste detalle, sólo se considerarán gravadas cuando así lo determine el Poder Ejecutivo, lo cual reafirma el carácter de taxatividad de las actividades detalladas.

## **iii) Cómputo proporcional**

Los valores fictos de aportación establecidos se entenderán correspondientes a un mes de trabajo ó 25 jornales ó 200 horas, por lo cual en el caso de no haberse trabajado la totalidad del período deberá prorratearse a efectos de determinar el valor ficto que corresponde al período de trabajo.

El cómputo proporcional también se aplica para el caso de trabajar mas jornadas o más horas (feriados trabajados, descansos trabajados, horas extras)

## **iv) Monto imponible**

En un principio el artículo 6 del Decreto 113/996 preveía diferentes montos imponibles (expresados siempre en términos de B.F.C.) según la actividad y según ésta se desarrolle en Montevideo ó en el interior de la República.

Con la sanción del Decreto 227/996 se fijó un monto imponible de 3 B.F.C. para todas las actividades y para todo el país.

## **2- VIÁTICOS**

No han habido cambios en el tratamiento dispensado a éstas partidas por el régimen nuevo en comparación con lo realizado anteriormente. Así lo establecen el artículo 157° de la Ley 16.713 y el art. 10° del Decreto 113/996, según los cuales se considera materia gravada lo realmente percibido por éste concepto en los siguientes porcentajes: 50% sobre las partidas destinadas a su utilización dentro del país y 25% sobre las partidas destinadas a su utilización en el exterior.

Quedan exceptuadas las partidas que las empresas reintegren a sus trabajadores por concepto de gastos de locomoción, alimentación y alojamiento, así como cuando las mismas se encuentren sujetas a rendición de cuentas y escrituración contable, o se pruebe fehacientemente su calidad indemnizatoria, a juicio de la Administración.

Queda claro que, al igual que en el régimen anterior la norma no busca gravar aquellas partidas respecto de las cuales se pueda probar fehacientemente su carácter indemnizatorio, pero sí trata de evitar que en éste procedimiento se encubran verdaderas retribuciones a los trabajadores. Por eso es que, aún cuando no hay rendición de cuentas de los gastos realizados, la norma reconoce que hay un determinado porcentaje incluido en ellas que tendría ese carácter indemnizatorio (50% en el país y 75% en el exterior), ya que se asume que si la persona acepta ese viático es porque en realidad los gastos adicionales que le genera el desarrollar tareas fuera de su lugar habitual de trabajo están lo suficientemente cubiertos, y el excedente que pudiera quedar de ellos debe considerarse como una partida remuneratoria.

### **3- GRATIFICACIONES**

Ésta partida ha tenido un tratamiento un poco confuso en el régimen del Decreto 290/982 dejando lugar a que los contribuyentes, según la interpretación que realizaran, efectuaran aportes o no sobre dichas partidas. Según lo establecía el numeral 6 del art. 1° del Decreto 290/982, las gratificaciones constituían materia gravada cuando reunía los caracteres de regularidad y permanencia, excepto en el caso que fueran otorgadas con motivo del retiro definitivo de la misma.

El principal obstáculo a sortear era interpretar esa “regularidad y permanencia” ya que ninguno de los conceptos se definía expresamente. La gran mayoría de la doctrina entendía que una partida devenía regular y permanente cuando se otorgaba en su segunda oportunidad.

Con el nuevo régimen, si bien se han cubierto algunas de las lagunas legales del régimen anterior, no deja de ser un poco compleja la interpretación de la misma. Para facilitar el entendimiento de ésta partida iremos analizando por etapas.

A) ¿Cuándo una gratificación está gravada ?

Según el artículo 158° de la Ley 16.713, inciso 1, las gratificaciones constituyen materia gravada cuando reúne los caracteres de regularidad y permanencia. Recordemos que de acuerdo al artículo 4° del Decreto 113/996 una partida devenía regular y permanente cuando era recibida en no menos de 3 oportunidades a intervalos de similar duración.

Asimismo y como complemento de lo establecido en el inciso 2 del artículo 158° de la Ley 16.713 debe interpretarse que sólo estarían gravadas las gratificaciones cuando tengan su causa en el contrato ó relación de trabajo.

Así que, a manera de resumen, debemos concluir que una gratificación estará gravada cuando proviene del contrato ó relación de trabajo y adquiera los caracteres de regularidad y permanencia.

B) ¿Cuándo una gratificación no está gravada?

Según lo dispuesto en el inciso 2 del artículo 158° de la ley 16.713 quedan exceptuadas de aportes las partidas que las empresas otorgan a sus trabajadores en forma discrecional ó con motivos específicos no vinculados a la prestación de servicios propia de la relación ó contrato de trabajo (como por ejemplo de pago de prima por matrimonio, por hijo, etc)

### **4- QUEBRANTOS**

Aquí notamos una de las primeras innovaciones en lo que a materia gravada se refiere, ya que en el anterior régimen éstas partidas no constituían materia gravada.

Los quebrantos de caja son partidas especiales, que se otorgan a personas que por manejar fondos en la atención a clientes podrían llegar a cometer errores que lo harían incurrir en faltantes de caja. Como forma de compensarlo se le otorgaba esa partida a la cual se debía recurrir para cubrir esos faltantes.

A partir de éste nuevo régimen los quebrantos de caja y similares que perciban esas determinadas personas constituirán materia gravada, siempre y cuando se cumpla la siguiente condición: “ sea efectivamente percibida por el trabajador”

Si analizamos más profundamente la condición impuesta podríamos afirmar que lleva implícitas dos condiciones:

a) por una parte vemos que ésta partida estará gravada cuando sea efectivamente pagada es decir que, si por ejemplo, el trabajador tiene asignado un quebranto trimestral, sólo estará gravada cuando efectivamente se le abone, y no en base a un supuesto ”devengamiento mensual” que pudiera hacerse de esa partida.

b) por otra parte al decir “efectivamente percibida” nos quiere decir que lo que se grava es el quebranto neto. Por ejemplo, si una persona tiene asignado un quebranto de \$ 1000 y de él tuvo que hacer una reposición de \$ 200, lo que en definitiva constituye materia gravada son los \$ 800 que percibiría como quebranto no utilizado, y esos \$ 800 son los que están gravados con aportes, ya que los \$200 se asumen que constituirían una partida indemnizatoria que le “fue entregada” y que “tuvo que devolver para reintegrar un faltante”.

## **5- COMPLEMENTOS VOLUNTARIOS A SUBSIDIOS**

Ésta disposición está referida al tratamiento que debiera dispensarse a aquellas partidas que los patrones otorguen a sus empleados como complemento a los subsidios correspondientes a períodos de inactividad compensada.

La Ley en su artículo 160° establece que las partidas otorgadas en ese carácter no estarán gravadas ni constituirán asignación computable con la condición de que ambas partidas (subsidio y complemento) no superen la remuneración habitual del trabajador.

A efectos de ampliar el análisis debemos considerar las siguientes precisiones:

### **i) Subsidios comprendidos**

Los subsidios a los que estamos refiriéndonos son aquellos subsidios pagados por la seguridad social, como por ejemplo el de enfermedad, desempleo, maternidad y el subsidio transitorio por incapacidad parcial previsto por ésta nueva Ley.

### **ii) Gravabilidad del subsidio**

En lo que se refiere al subsidio propiamente, debemos destacar que continúan considerándose como materia gravada, sobre los que habrán de realizarse las retenciones personales correspondientes.

Lo que la nueva Ley exonera de aportes son los suplementos que el patrón pueda otorgar a sus empleados( no el subsidio pagado por la seguridad social)

Entendemos que ésta disposición, de carácter netamente social, intenta estimular a los empleadores a realizar pagos complementarios en momentos en que el empleado más lo necesita, reduciéndole los costos de seguridad social que tendría como partida remuneratoria.

### **iii) Tope del complemento**

la Ley dispone que el complemento que se otorgue al amparo del artículo 160° esté limitado de acuerdo a la remuneración habitual del trabajador.

Aquí se presenta un problema y es cómo debería determinarse esa remuneración habitual para así saber si estuviese comprendida o no en la exoneración de aportes establecida.

En principio sería fácil su determinación para aquellas personas que tengan su remuneración fija, por ejemplo sueldo, prima por antigüedad, etc. En éstos caso el complemento sería:

Complemento = (Sueldo + Prima + otros) - Subsidio

Otra sería la situación si los trabajadores percibieran sumas variables de un mes a otro, como por ejemplo por horas extras, comisiones, destajos, etc.

En éste caso se torna sumamente importante la forma de determinación de la remuneración habitual que nos permita determinar el complemento a otorgar libre de aportes, dado que la misma no está prevista en ninguna de las reglamentaciones realizadas de la nueva Ley, quedando librado a la interpretación que el contribuyente pudiera realizar sobre la misma sin perjuicio de las observaciones que el B.P.S. pudiera realizar en ocasión de sus actuaciones inspectivas.

Una opción sería tomar el promedio de los últimos 6 meses, criterio que se toma para liquidar los beneficios que paga el BPS.

## **6- APORTES PERSONALES**

De acuerdo a lo que prevé el artículo 163° de la Ley cuando los aportes personales sean tomados a su cargo por el empleador, éstos deberán ser considerados a efectos de la determinación de la materia gravada.

En función de ello es que para la determinación del monto imponible debe considerarse el importe recibido por el trabajador como si fuera su remuneración líquida, si a ésta partida la nominalizamos obtenemos el monto imponible sujeto a aportes a la seguridad social.

## **7- PRESTACIONES DE VIVIENDA**

No han habido cambios conceptuales en lo regulado en éste aspecto por el antiguo régimen y lo dispuesto por la nueva Ley.

El artículo 164° de la Ley así como el artículo 12° del decreto 113/996, establecen que las prestaciones de vivienda, ya sean dadas en especie (casa o apartamento perteneciente a la empresa) ó en dinero (pago del alquiler a cargo de la empresa), constituyen materia gravada.

El monto imponible establecido para éste concepto es de 10 Bases Fictas de Contribución, es decir, 10 U.R., por cada persona a quien se otorgue éste beneficio.

## **8- COMPLEMENTO DE SALARIO VACACIONAL**

Este punto es otra de las innovaciones introducidas por la nueva reglamentación.

### **i) Prestación**

La prestación a que se refiere el artículo 11° del Decreto 113/996 son aquellas partidas complementarias que se otorguen al salario vacacional. En algunas empresas es común que se realicen pagos adicionales a los que se determinaría de acuerdo a la Ley 16.101. En algunos casos verdaderos complementos de salarios vacacionales, en otras simples gratificaciones encubiertas que de salario vacacional sólo tienen el nombre. A efectos de evitar éstos abusos se intentó reglamentar el beneficio que se otorgaría y en qué condiciones se haría.

### **ii) Beneficio**

El beneficio que se concede con la nueva reglamentación es que lo que se pague como partida complementaria del salario vacacional no será considerado como materia gravada.

### **iii) Condiciones**

Es preciso, y así también lo entendió la reglamentación, que para lograr el mencionado beneficio se cumplan determinadas condiciones, a saber:

- que se pague en forma conjunta con el Salario Vacacional.
- que no exceda el mencionado complemento el 100 % del Salario Vacacional legal.

## **9- PRESTACIONES EXENTAS**

Existen algunas partidas específicas que han recibido un tratamiento especial en la Ley a través del artículo 167°, lo cual modifica los decretos oportunamente emitidos como el 219/994, 411/994, 39/995, que tantas dudas han originado para su aplicación.

El artículo 167° analiza las prestaciones de alimentación, asistencia médica, seguros de vida y accidente y ropa de trabajo y herramientas. En el artículo 60 de la ley 17555, se incluye otro rubro que es el transporte. A continuación los analizaremos en forma separada:

## **A) Alimentación**

### **i) Beneficio**

Toda vez que los empleados reciban de sus empleadores partidas para alimentación, las mismas no deberán ser consideradas a los efectos de la determinación de la materia gravada.

### **ii) Condiciones**

- podrá ser suministrada por el empleador en especie ó asumir su pago mediante instrumento de dinero electrónico destinado exclusivamente a suministrar dicha prestación de alimentación. (ver \*)

- estará destinada a la alimentación del trabajador en los días efectivamente trabajados.
- no podrá superar el 20% de la retribución nominal del trabajador
- Por ley 19732, se modifica a partir de abril de 2019 el art 167 de la ley 16713

Pone tope a la prestación diaria para que no sea gravada de 150 UI , y 100 UI a partir del año 2020. Valor de la UI, de inicio de año. El excedente se grava

No se modifica el tope del 20% sobre el total de las partidas del 167, o sea que hay que realizar dos controles, uno por alimentación diario y otro sobre todas las prestaciones del art. mensual

A estos efectos no se considerarán aquellas retribuciones que se perciban en especie o cuyo pago lo asume el empleador, y las que percibidas en efectivo no constituyan materia gravada.

(\*) La ley de inclusión financiera (ley 19210) establece:

ARTÍCULO 19.- (Prestaciones de alimentación).- Las prestaciones de alimentación previstas en el Artículo 167 de la Ley No. 16.713, de 3 de setiembre de 1995, que no sean suministradas en especie, solo se podrán pagar mediante instrumento de dinero electrónico, los que deberán garantizar que los fondos acreditados para suministrar dichas prestaciones no puedan destinarse a otros usos. La reglamentación establecerá la fecha a partir de la cual regirá la presente disposición. (redacción dada por ley 19.478)

### **Decreto 263/15**

ARTÍCULO 18.- (Prestaciones de alimentación).- Las prestaciones de alimentación previstas en el artículo 167 de la Ley No. 16.713, de 3 de setiembre de 1995, cuyo pago efectivo lo asuma el empleador, deberán pagarse a partir del 1° de marzo de 2016 mediante

instrumentos de dinero electrónico destinados exclusivamente a suministrar dichas prestaciones.

Se agrega a lo establecido en el comunicado del BPS 7/16:

“A partir del 1 de Marzo de 2016, por imperio de la Ley de Inclusión Financiera<sup>1</sup>, cuando el empleador asume el costo de la alimentación del trabajador por los días efectivamente trabajados, a los efectos de considerar dicha prestación gravada solo por aporte patronal jubilatorio, art. 92 Ley 18.083 de 27/12/2006, el pago deberá hacerse efectivo mediante instrumentos de dinero electrónico, sin perjuicio de la obligación de cumplir con los restantes requisitos exigidos.

El instrumento de dinero electrónico utilizado deberá destinarse exclusivamente a suministrar dichas prestaciones de alimentación

Es decir que a partir de la fecha señalada tanto los “Ticket alimentación”, como los “Ticket restaurante” o cualquier otro procedimiento a través del cual el empleador asumía el pago efectivo de alimentos, extendidos contra recibo del trabajador en modalidad de órdenes de compra personalizadas en formato “papel”, dejan de considerarse mecanismos válidos para que las prestaciones de alimentación tengan el tratamiento tributario previsto por el art. 167 de la Ley 16713 de 3/9/1995 y art..92 de la Ley 18.083 de 27/12/2006”

Por lo expresado anteriormente, queda claro que si la partida por alimentación, se abona en dinero o no cumple lo anteriormente dicho, esta gravada por todos los aportes Para tener la exoneración de aportes personales, debe realizarse por los medios electrónicos, siempre que cumpla con el resto de los requisitos exigidos por la normativa

## **B) Asistencia Médica**

### **i) Beneficio**

El empleador podrá pagar, total ó parcialmente, la cobertura médica u odontológica, asistencial ó preventiva, integral ó complementaria. Los beneficiarios del mismo podrán ser el propio trabajador, su cónyuge, sus padres (cuando se encuentren a su cargo), sus hijos menores de 18 años, ó mayores de 18 y menores de 25 que cursen estudios terciarios, ó los hijos incapaces, en éste último caso sin límite de edad.

### **ii) Condiciones**

- el pago quedará debidamente documentado.
- no podrá superar el 20% de la retribución nominal, de acuerdo a lo definido en el literal a) precedente.

## **C) Seguros de Vida y Accidentes**

**i) Beneficio**

No constituyen materia gravada las partidas que, por seguros de vida y accidentes del trabajador, el empleador abone total ó parcialmente.

**ii) Condiciones**

- pólizas de seguros que cubren riesgos del trabajador y que son asumidas total ó parcialmente por el empleador.
- no podrá superar el 20% de la retribución nominal, de acuerdo a lo definido en el literal a) precedente.

**D) Transporte**

**i) Beneficio**

De acuerdo a la ley 17555 (ley de reactivación productiva) y al decreto reglamentario 377/02 se establece que no constituyen materia gravada para los tributos de la seguridad social ni asignación computable el costo del uso del transporte colectivo de pasajeros hacia y desde el lugar de trabajo en los días trabajados, cuando su pago sea asumido por el empleador. Dicho costo no podrá imputarse a las sumas que hasta el momento perciba el trabajador como retribución por sus servicios, cualquiera sea su concepto.

Se incluye en el concepto de transporte colectivo de pasajeros a los prestados por empresas de taxímetro en el marco de convenios celebrados con el empleador para el transporte de sus empleados en iguales condiciones que las establecidas para transporte colectivo. La exoneración tendrá como límite en el caso del uso del taxímetro, el costo de un boleto urbano por empleado y por viaje, sin perjuicio de la aplicación del límite general.

**ii) Condiciones**

Debe cubrir el costo de transporte para ir y volver del trabajo (por lo que tiene que corresponderse a los días trabajados).

El costo de transporte colectivo asumido por el empleador sumado a las demás prestaciones a que refiere el artículo 167 de la Ley N° 16.713 de 3 de setiembre de 1995, no podrá superar el 20% (veinte por ciento) de la retribución que el trabajador recibe en efectivo por los conceptos que constituyen materia gravada.

En particular, y como denominador común de las partidas analizadas hasta el momento, debemos anotar que la condición establecida de no superar éstas remuneraciones el tope del 20% de la retribución nominal por partidas que recibe en efectivo, debe ser considerado en relación al total de las prestaciones.

Es decir que si se tratara el caso de que un empleado recibe vales personales para alimentación y se le abona un importe por concepto de cuota mutual, ambas partidas en conjunto no deberán superar el 20% de su retribución nominal para poder ser consideradas como prestaciones exentas de aportes a las Contribuciones Especiales a la Seguridad Social.

Si por alguna circunstancia el referido tope fuera superado, el exceso deberá ser considerado como materia gravada.

**Nota:** *A partir de la reforma tributaria (ley 18083), en el art 92, establece, que están gravadas con aportes patronales jubilatorios, las partidas a que se refiere el art 176 de la ley 16.713 (alimentación, prestaciones médicas, seguro de vida y acc. , y transporte) con una tasa del 5% en el año 2010 y de 7,5 a partir del año 2011. Estas partidas son materia gravada solo para aportes patronales jubilatorios y no para el resto de las contribuciones obreras y patronales, ni es asignación computable para los beneficios que brinda el BPS.*

#### **D) Ropa de Trabajo y Herramientas**

A diferencia de lo dispuesto por la anterior reglamentación, el art. 167° de la nueva Ley, en su último inciso, prevé que la provisión de ropa de trabajo y de herramientas necesarias para el desarrollo de la tarea asignada al trabajador no constituirá materia gravada (es decir que no tiene límites, y esta todo desgravado, siempre y cuando sean utilizadas para el trabajo). Esto esta ratificado en el art 92 de la ley 18083, y agrega también las partidas destinadas a la compra de ropa y herramientas.

## **V- TRABAJADORES INDEPENDIENTES**

Dentro del Título IX de la Ley que estamos analizando, el Capítulo IV trata todo lo relacionado con los trabajadores no dependientes, principalmente en los arts. 172° a 176° que son los que nos ocuparán en éste desarrollo.

En primer lugar sería importante determinar el marco subjetivo al que nos referiremos. Al respecto el art. 172° nombra a todos los posibles integrantes de ésta categoría laboral, que los siguientes: “ todas las personas físicas que por sí solas, conjunta ó alternativamente con otras, asociadas ó no, ejerzan una actividad lucrativa no dependiente y ocupen personal, y los socios integrantes de las sociedades colectivas, de responsabilidad limitada, en comandita y de capital e industria, tengan ó no la calidad de administradores, que desarrollen actividad de cualquier naturaleza dentro de la empresa”.

A efectos de poder comprender más claramente el análisis es importante continuar las referencias que haremos al ANEXO 2, el que observarán al final de este apartado.

El mismo se encuentra dividido en 3 grandes columnas:

Columna 1: distingue las diferentes clases de trabajadores.

Columna 2: referida a todos los trabajadores que están amparados por la nueva Ley.

Esto es, todas aquellas personas que al 1° de abril de 1996 sean menores de 40 años, quienes siendo mayores de esa edad ingresen por primera vez a una actividad amparada por el B.P.S. después del 1° de abril de 1996 y todos aquellos que no estando en los presupuestos fijados por la Ley hubiera hecho uso de la opción de traspaso para el nuevo régimen.

Columna 3: referida a todos los trabajadores que se registrarán por el antiguo régimen, es decir todas aquellas personas que al 1° de abril hubieran cumplido 40 años, tengan ó no causal jubilatoria, y siempre y cuando no hayan hecho uso de la opción de traspaso al nuevo régimen que la Ley define.

Analicemos entonces, a los trabajadores comprendidos en la Columna 2.

Una primer distinción que debemos realizar es si ocupa ó no personal dependiente.

- a) Si no ocupa personal dependiente, la aportación se realiza sobre los siguientes montos imposables:
  - i) Empresas unipersonales y sociedades de hecho e irregulares sobre un mínimo de 11 B.F.C.
  - ii) Soc. de responsabilidad limitada, soc. colectivas y otras, sobre la mayor suma que surja de comparar su remuneración real y un mínimo de 15 B.F.C.

Cabe mencionar que los mínimos establecidos en B.F.C. son los fijados por el art. 173° de la Ley que determina la siguiente escala de aportación:

1a. escala: 11 B.F.C.          6a. escala: 36 B.F.C.

2a.	“	15 B.F.C.	7a.	“	42 B.F.C.
3a.	“	20 B.F.C.	8a.	“	48 B.F.C.
4a.	“	25 B.F.C.	9a.	“	54 B.F.C.
5a.	“	30 B.F.C.	10a.	“	60 B.F.C.

En función de esta escala los trabajadores mencionados podrán fijarse sus remuneraciones pudiendo incluso ser mayor al ficto de la 10a. categoría, pero teniendo en cuenta que la misma debe estar expresada en términos de B.F.C.. Es decir que por ejemplo podría fijarse una remuneración ficta sobre la cual aportaría, de 70 B.F.C..

Asimismo podrán cambiar de categoría anualmente, ya sea para subir ó bajar de categoría, debiéndolo hacer antes del 1º de enero de cada año.

b) Si ocupan personal, entonces deberá tenerse en cuenta lo siguiente:

i) En el caso de empresas unipersonales y soc. de hecho e irregulares deberá compararse el máximo salario pagado en la empresa con un mínimo de 15 B.F.C., de los dos importes, el titular deberá aportar por el que resulte mayor.

ii) En el caso de tratarse de socios de soc. de responsabilidad limitada, soc. colectivas y otras, deberá realizarse una triple comparación, que comprenderá el máximo salario pagado en la empresa, la remuneración real que perciba el socio y con un mínimo de 15 B.F.C.

El mayor importe que surja de esta triple comparación será el que se utilice a efectos de determinar los aportes del socio.

A los efectos de realizar las comparaciones detalladas, se entenderá por máximo salario aquél que corresponda al trabajador que tenga el mayor monto imponible gravado de la empresa según lo dispone el inciso 1º del art. 22º del decreto 113/996.

También son aplicables a estos trabajadores lo mencionado en el literal a), referente a los cambios de categoría.

Corresponde ahora analizar a los trabajadores comprendidos en la Columna 3.

Ya sea que se trate de empresas unipersonales, sociedades de hecho e irregulares ó de otro tipo de empresas, ocupen o no ocupen personal, las comparaciones a realizar a efectos de determinar el monto imponible a gravar son las mismas que comentáramos en los literales a) y b) precedentes.

Las diferencias importantes con los trabajadores anteriormente analizados se dan a nivel de categorías.

Por ejemplo, los trabajadores que deban regirse por estas disposiciones, no podrán hacer una opción inicial de categoría que supere a la 3a.. Además, una vez incluido en una categoría deberá permanecer en ella un mínimo de 3 años, al cabo del cual recién podrá optar por la categoría inmediata superior.

Tampoco podrán excederse de la 10a. categoría una vez que ésta se haya alcanzado, ni tampoco se podrá hacer opción de disminución de categoría. Sí podrá renunciarse al pase a la categoría siguiente, pero ello implicará que deba permanecer en la misma un nuevo período de 3 años.

## **VI- DIRECTORES Y SÍNDICOS DE S.A.**

La nueva Ley dispone en su art. 170° que: “Las remuneraciones de los Directores, Administradores y Síndicos de sociedades anónimas constituye materia gravada por los montos efectivamente percibidos como consecuencia del ejercicio de dichos cargos, cualquiera sea la denominación de aquellas”.

Así podemos señalar de éste primer inciso algunas características que surgen claramente, como ser:

- la aportación es sobre la base de la remuneración real, excepto cuando las mismas no superen el equivalente a 30 B.F.C. por cada mes del ejercicio anual ó de los meses en que ejerció el cargo, la que se realizará entonces por éste último valor.
- comprende a todo tipo de remuneración que puedan los Directores recibir, como ser dietas, viáticos, adelantos a cuenta, etc..

### **i) Monto Imponible**

Como ya lo hemos señalado el monto imponible estará determinado por la remuneración real percibida por el trabajador, no obstante el monto gravado no podrá ser inferior al mínimo de aportación equivalente a 30 BFC por cada mes del ejercicio anual o de los meses que ejerció el cargo.

La remuneración real debe compararse con las 30 BFC, calculadas al valor de cada mes de ejercicio y en caso de ser inferior debe realizarse un complemento anual, exigible a la aprobación del balance anual (tope 180 días del cierre del ejercicio)

### **ii) Momento de la Aportación**

Existen distintas circunstancias que determinan diferentes momentos de aportación:

- Retribución única aprobada por asamblea:

Según el art. 15° del decreto 113/996 cuando las remuneraciones se originan en resoluciones de las respectivas Asambleas de Accionistas, en forma simultánea a dicha resolución se está originando la obligación tributaria, por la cual corresponderá realizar la aportación en el mes siguiente de realizada la misma.

Ésta regla tiene su excepción y es cuando la Asamblea, por ejemplo, fija las remuneraciones de los Directores para todo el ejercicio siguiente. En este caso la aportación debiera realizarse en los meses siguientes en que dichas remuneraciones se abonan efectivamente, sin perjuicio de cumplir con la aportación mínima dispuesta, si correspondiera.

- Remuneraciones periódicas

Cuando los Directores perciban remuneraciones en forma periódica, deberá complementarse el aporte al aprobarse el balance anual de la sociedad, si es que corresponde.

El plazo legal para la aprobación del balance de una sociedad anónima es de 180 días corridos posteriores a la finalización del ejercicio económico de la misma.

Si la aprobación del balance se realizara dentro del mencionado plazo, el momento de la aportación estará dado por la fecha de la asamblea.

Si por el contrario no se realizara la aprobación en fecha, el momento de la aportación estará dado por la fecha en que se haya cumplido el plazo legal para la realización de la asamblea respectiva.

- Remuneraciones complementarias

Corresponde igual consideración que lo analizado en ii).

### **iii) Exoneraciones**

El art. 171° de la Ley dispone 3 situaciones en que los Directores y Síndicos de una sociedad estarán exonerados de realizar aportes a las C.E.S.S. y ellas son:

- Cuando no perciban remuneración de clase alguna, debiéndose probar dicho extremo mediante certificado notarial ó contable.
- Cuando los Directores estén radicados en el extranjero, extremo éste que deberá ser probado fehacientemente.
- Los Directores de sociedades anónimas propietarias de inmuebles destinados a casa habitación de los mismos y siempre que la sociedad no tenga otra actividad.

### **iv) Situación particular frente a los Seguros Sociales administrados por el B.P.S**

Por Resolución del Directorio del B.P.S. número 39-13/96 los Directores y/o Administradores de Sociedades Anónimas se consideran no dependientes a los efectos de la aportación y prestaciones correspondientes al Subsidio por Enfermedad, Asignación Familiar y Desempleo, razón por la cual no deberá aportar el 8% correspondiente a Ex - D.I.S.S.E. ni el complemento de cuota mutual.

Pero si se verificara que dicho Director adicionalmente desarrollara otras actividades remuneradas como dependiente (por ej. un cargo de Gte. Gral.), sí adquirirá el derecho a las mencionadas prestaciones, correspondiendo en este caso el aporte del 8% de seguro de enfermedad mas complemento de SNIS y el complemento de cuota mutual sí fuera del caso (aportando como cualquier dependiente).

Como Director propiamente dicho aporta por lo mencionado en los puntos anteriores, teniendo el mínimo de aportación (sin tomar en cuenta lo que cobraría por otro cargo para la comparación con el mínimo)

A los efectos de la aplicación del tope de aportación y así como el calculo del adelanto del IRPF (si corresponde), deben considerarse la suma de las dos retribuciones (como Director y como dependiente en otro cargo)

## **VII) DECRETO 440/997 MODIFICATIVO EN LA CONSIDERACIÓN DEL AGUINALDO A LOS EFECTOS DE LOS APORTES A LAS CONTRIBUCIONES ESPECIALES DE SEGURIDAD SOCIAL (C.E.S.S.)**

El Decreto 440/997 ha sido emitido por el Poder Ejecutivo a efectos de definir el tratamiento que deberá dispensarse a las partidas pagadas en concepto de “*Aguinaldo Legal*” a efectos de delimitar los niveles de ingresos previstos por el art. 7° de la Ley 16.713 y en función de los cuales se determinará la aportación a realizar. A estos efectos debe entenderse por Aguinaldo Legal al importe de Aguinaldo determinado de acuerdo a la normativa que define el concepto, no estando comprendidos en consecuencia los importes que voluntariamente o por disposición de un Convenio Colectivo los empleadores abonan por encima de aquél en el mismo concepto de Aguinaldo. Estos excesos de Aguinaldo los identificaremos como “*Aguinaldo Extra*” y desde el punto de vista de la materia gravada así como para la delimitación de los niveles a los cuales corresponde el aporte así como para determinar la correspondencia en la aplicación del tope de aportación tienen el mismo tratamiento que cualquier otra partida que sea recibida por el trabajador en el mes, como por ejemplo Sueldo, Horas Extras, Comisiones, etc., debiéndose considerar todas en forma conjunta.

Por lo explicado, el siguiente análisis debe ser aplicado exclusivamente al concepto de Aguinaldo Legal, por ser el único que en definitiva tendrá un tratamiento específico.

### **A- Antecedentes**

Como antecedente del tema podemos mencionar a los arts. 49° del Dec. 399/995 y 38° del Dec. 125/996, los cuales no terminaron de ponerse de acuerdo en cuanto a la forma en que la partida de Aguinaldo Legal debía incidir para la delimitación de los niveles de aportación y en consecuencia para poder determinar si se superaba ó no el tope de aportación y el destino de la aportación, BPS ó AFAP. Lógicamente debemos mencionar antes de continuar con el análisis que el citado Decreto sólo tiene efectos para aquellos trabajadores que se encuentran amparados por el Régimen Jubilatorio definido por la Ley 16.713 y para quienes hayan hecho uso oportunamente de la opción de traspaso al mismo, ya que los aspectos regulados por el Decreto 440/997 refieren exclusivamente a ese Régimen Jubilatorio.

### **B- Disposiciones del Decreto**

Si bien la lectura del propio Decreto puede resultar confusa ó compleja de seguir, intentaremos realizar una visualización práctica de lo dispuesto a los efectos de lograr una mejor comprensión de la norma, pero es importante que se recurra igualmente a la lectura como forma de complementar este análisis.

El Decreto regula la consideración del Aguinaldo Legal desde 2 puntos de vista, el primero, que afecta principalmente a las empresas y liquidadores de sueldos, es el de determinar el tope de aportación de la partida Aguinaldo Legal, y en segundo lugar determinar cuál es el destino de los aportes que se generan por dicha partida, cuánto debe destinarse al BPS para el Régimen de Jubilación por Solidaridad Intergeneracional, y cuánto a la AFAP para el Régimen de Ahorro Individual Obligatorio. Esto último es particularmente importante para el BPS cuando debe redistribuir los aportes a las AFAP, y para los trabajadores en forma personal como para poder ir realizando un control de su cuenta personal en la AFAP.

Analicemos el primer aspecto, la determinación del tope de aportación del Aguinaldo Legal.

La normativa establece que el Aguinaldo Legal, a los efectos de la determinación del tope de aportación, debe ser considerada en forma individual, separada de cualquier otra partida que el trabajador haya podido recibir en el mes. Es decir que en cada mes de pago de Aguinaldo tendremos que analizar si corresponde aplicar el tope de aportación, por un lado al Aguinaldo Legal, y por otro lado a todo el resto de partidas remuneratorias que el trabajador pudo haber percibido, incluido el Aguinaldo Extra si correspondiera.

Si bien el Aguinaldo, por definición, es equivalente a un sueldo adicional para el trabajador en el total del año, debido a que se cobra en forma fraccionada en los meses de Junio y Diciembre podríamos afirmar que cada pago es equivalente a medio sueldo. Como el tope de aportación que define el nuevo Régimen Jubilatorio es aplicable para un sueldo completo, el Decreto dispone que cuando se analice el tope de aportación del Aguinaldo Legal se realice previamente un ajuste para que las cifras puedan ser comparables, esto es multiplicar el Aguinaldo por 2 para hacerlo equivalente a un sueldo y así poder compararlo con el tope de aportación, ó dividir el tope de aportación entre 2 de forma que sea pueda ser aplicable a medio sueldo y entonces se lo pueda comparar con el Aguinaldo Legal que como ya dijimos sería equivalente a medio sueldo.

En definitiva, si tenemos que analizar si un Aguinaldo debe ser topeado para su aportación debemos considerar el multiplicar al Aguinaldo por 2, ó el reducir el tope a la mitad, de esa forma ambos conceptos pueden ser comparables y por simple diferencia se determinará si la partida estará totalmente ó parcialmente gravada.

El segundo aspecto, como decíamos, refiere a la determinación del destino de los aportes, BPS ó AFAP.

De la misma manera que en el aspecto anteriormente explicado, los importes que determinan los niveles vigentes son aplicables al equivalente de un sueldo mensual, y considerando que el Aguinaldo es equivalente a medio sueldo, a los efectos de delimitar los niveles en la propia partida de Aguinaldo previamente se deberá realizar el mismo ajuste antes explicado, esto es, llevar el Aguinaldo a un sueldo completo multiplicándolo por 2, ó reducir los importes de los niveles a la mitad para que puedan ser directamente aplicables a la partida.

En resumen, y considerando que nuestra principal preocupación hoy es realizar una correcta determinación de los aportes pagar al BPS, el cual posteriormente se encargará de distribuir a las AFAPs, nuestras conclusiones son:

a) Si el aguinaldo efectivamente liquidado no supera el 50% del tope de aportación vigente, la partida se encontrará totalmente gravada a los efectos de las C.E.S.S.

b) Si el aguinaldo efectivamente liquidado fuera superior al 50% del tope de aportación vigente, la partida sólo se encontrará gravada por aportes jubilatorios hasta esa cifra, ya que el excedente corresponderá a la proporción comprendida en el tercer nivel de remuneraciones.

c) En ninguna de las dos situaciones corresponderá la aplicación de tope alguno para el cálculo de los importes correspondientes a Seg. enfermedad, Adelanto de IRPF, ó F.R.L.

### **C- Situación especial en casos de ingreso ó egreso**

Desde luego que la reglamentación analizada también debe ser considerada en los casos en que se paguen aguinaldos generados por períodos de tiempo menores a los seis meses que normalmente deben computarse y que pueda justificarse por situaciones como las del título.

Dicha situación, si bien no se manifiesta explícitamente en el Decreto de referencia, ha sido contemplada en el instructivo que sobre el tema ha emitido el Banco de Previsión Social. Al respecto establece que en situaciones como éstas, igualmente debe convertirse el aguinaldo percibido en una partida anualizada multiplicándola por 2.

No compartiríamos dicha posición ya que la idea central que trasmite el Decreto es considerar el aguinaldo como una partida independiente pero analizándola a los efectos de la consideración de los topes de aportes. Por lo tanto entenderíamos que ese mismo método de trabajo no debería ser aplicable en casos de ingreso ó egreso en los cuales no se llegue a trabajar los seis meses que dan lugar al pago de ese aguinaldo.

Sin perjuicio de lo expresamente establecido por el organismo recaudador para estos casos, entenderíamos que el factor a utilizar debería ser aquél que determine una partida anual (por ejemplo sí el período de generación que dio lugar al pago de aguinaldo fue de sólo 4 meses, el factor que determina una “partida anual” sería 3).

<b>TABLA DE FICTOS DE PROPINAS</b>		
<b>GIRO</b>	<b>TAREA</b>	<b>B.F.C.</b>
<b>Gastronomía Expedición de bebidas y comidas</b>	<b>Mozos</b>	<b>3</b>
<b>Hotelería en general</b>	<b>Mucamos Maleteros Pisteros</b>	<b>3</b>
<b>Estaciones de servicio y lavado de vehículos</b>	<b>Todo el personal de pista</b>	<b>3</b>
<b>Gomerías</b>	<b>Todo el personal</b>	<b>3</b>
<b>Casinos Privados</b>		<b>3</b>
<b>Peluquerías y salones de belleza</b>	<b>Todo el personal que preste servicio directo al cliente</b>	<b>3</b>
<b>Espectáculos públicos</b>	<b>Porteros y acomodadores</b>	<b>3</b>
<b>Reparto a domicilio de: - garrafas a supergas - bebidas y comidas - farmacias</b>	<b>Repartidor</b>	<b>3</b>
<b>Reparto de correspondencia</b>	<b>Mandadero</b>	<b>3</b>
<b>Transporte colectivo de pasajeros nacional e internacional</b>	<b>Maleteros</b>	<b>3</b>

(\*) Se excluyeron a los **Taxímetros y remixes**

**ANEXO 2**

1ª COLUMNA	2ª COLUMNA		3ª COLUMNA	
	Incluidos en el Nuevo Régimen		No Incluidos en el Nuevo Régimen	
	Aportarán sobre la mayor de las siguientes sumas		Aportarán sobre La mayor de las Sigüientes sumas	
Integrantes de:	Sin Personal	Con Personal	Sin Personal	Con Personal
- Unipersonales	Mínimo: 11 BFC	Máximo Salario	Mínimo: 11 BFC	Máximo Salario
- Soc. de hecho e irregulares		Mínimo: 15 BFC		Mínimo: 15 BFC
- S.R.L. - Soc. Colectivas - Soc. en com. - Capital e Ind. - Gestor soc. acc.	Remuner. Real  Mínimo: 15 BFC	Máximo Salario  Remuner. Real  Mínimo: 15 BFC	Remuner. Real  Mínimo: 15 BFC	Máximo Salario  Remuner. Real  Mínimo: 15 BFC

\*

**Anexo III**

**Tasas vigentes**

Tributo	Aporte personal	Aporte patronal
Aporte Jubilatorio	15%	7,50%
Partidas art 167		7,50%
Seguro por enfermedad (*)	3%	5%
Complemento Fonasa	0, 1,5 ó 3% + 2% por cónyuge o concubino a cargo	
Cuota Mutua	—	CM- 8% seg enf
FRL	0,1%	0,1%
Fondo Garantía		0.025%

Aguinaldo no lleva 5% de seg. Salud patronal

## **SEGURO DE ENFERMEDAD – CUOTA MUTUAL**

### Aclaraciones:

- En caso de corresponder la cuota mutual al patrón (unipersonal hasta con 5 dependientes y que tiene actividad que combina capital y trabajo, también se incluye al cónyuge colaborador) el monto gravado para el cálculo es de 6,5 BPC, y la tasa aplicable depende si tiene hijos menores o discapacitados. (3% básico más 1,5 ó 3% adicional, con cónyuge o concubino/a debe agregarse un 2% más). En caso de ser prestador de servicios personales, el aporte del Fonasa se realiza sobre la facturación y en función de que impuesto tribute a la DGI (IRPF o IRAE)

- Cálculo del complemento de la cuota mutual de los dependientes:

Se realiza en forma global con todos los empleados de la empresa.

**COMPLEMENTO DE LA CUOTA MUTUAL = NUMERO DE BENEFICIARIOS POR EL VALOR DE LA CUOTA MUTUAL VIGENTE EN EL MES MENOS EL 8% DEL MONTO GRAVADO DEL TOTAL DE LOS EMPLEADOS DE LA EMPRESA (BENEFICIARIOS O NO DEL SISTEMA)**

En los meses que corresponda aportar por el aguinaldo (junio o diciembre) o en caso de existir liquidación de aguinaldo por egreso, también se toma el 3% de seguro por enfermedad que se calcula sobre el aguinaldo para restar al valor del N° de beneficiarios por la cuota mutual.

- Las empresas por propia voluntad podrán hacerse cargo del complemento de la cuota mutual, cuando los trabajadores no lleguen al mínimo de jornadas trabajadas (13) o al nivel de ingreso (1,25 BPC)
- En caso que patronos o dependientes que les corresponda el beneficio, estén amparados por otra empresa, no tiene que aportar el complemento de cuota mutual de dichas personas (no serán beneficiarios a los efectos del cálculo). Igualmente deben aportar el 8% del Seguro de Enfermedad.
- En el mes de ingreso a la empresa, aunque no cumplan con los mínimos requeridos para obtener el beneficio, se debe aportar el complemento por

ese mes, si en el mes siguiente le corresponde el beneficio, en caso de que por ejemplo sabemos que no a a realizar mas de 13 jornales en el futuro o ganar mas de 1,25 de BPC, no le corresponde el aporte en ese mes de inicio.

## **El Sistema Nacional Integrado de Salud (SNIS)**

Se crea un Seguro Nacional de Salud, financiado por el Fondo Nacional de Salud (FONASA), siendo sus recursos los aportes obligatorios: personales y patronales, de trabajadores y empleadores tanto del sector público como del privado, entre otros .

Este sistema extiende la cobertura médica de los trabajadores a sus hijos a cargo, menores de 18 años o mayores con discapacidad, propios o del cónyuge o concubino cuando no estén amparados por sus padres biológicos o adoptivo. A partir de este año pasado el cónyuge o concubino/a a cargo (tengan o no hijos)

Beneficiarios:

Incluye: Como beneficiarios a los trabajadores y sus hijos a cargo, menores de 18 años o mayores discapacitados, conyugues o conc. A cargo de :

- dependientes del sector público y privado
  - no dependientes titulares de empresas unipersonales (hasta con 5 empleados y al día con sus aportes) en Industria y Comercio. Y los profesionales y prestadores de servicios personales.
  - Entre otros
- 
- **Régimen de aportación**

Los aportes personales y patronales al Seguro Nacional de Salud, se calculan sobre todos los conceptos que son gravados por las contribuciones especiales a la Seguridad Social.
  - Aportes personales

Se suma a la aportación básica (3%), tasas adicionales en función de la situación familiar del trabajador y su remuneración; (excepto quedan los socios vitalicios de las instituciones médicas)

Tasas de aportes personales a aplicar:

Remuneración	Básico	Adicional		Total	
		Sin hijos	Con hijos	Sin hijos	Con hijos
Hasta 2,5 BPC inclusive	3%	0 %	0 %	3%	3%
Mayor 2,5BPC	3%	1,5 %	3 %	4,5 %	6%
Socios vitalicios	0%	0%	3 %	0%	3%

**Nota: con cónyuge o concubino /a a cargo se agrega 2%**

A los efectos de determinar las franjas de aportación al Complemento de SNIS, se toman las remuneraciones gravadas por seguridad social del trabajador, con exclusión del aguinaldo.

- **Aportes patronales**

Los empleadores abonarán el 5% sobre las remuneraciones gravadas para la Seg. Social, así como el complemento de cuota mutual, según lo visto anteriormente, el cual se calculará contemplando exclusivamente la aportación básica. Se mantiene la exoneración del aporte patronal (5%) sobre el aguinaldo.

- **Titulares de empresas Unipersonales**

Son beneficiarios si no ocupen más 5 trabajadores y estén al día con los aportes al sistema (a partir de este año se incorpora el cónyuge colaborador). La base ficta de aportación al seguro de salud, será en todos los casos, el equivalente a 6,5 BPC, (aporte personal básico (3%), el adicional corresponda 3 % o 1,5% según tengan o no hijos a cargo menores de 18 años o discapacitados), mas 2% del cónyuge o concubino si corresponde y el aporte patronal (5%. En caso de ser prestadores de servicios aportan por la facturación, sin limitación de empleados.



### DECLARACION JURADA DE NO PAGO - MULTAS

ACCIONES DE LA EMPRESA	Multa por Historia Laboral	MULTA
PAGA TODO	–	–
PAGA APORTE OBRERO Y DECLARACION DE NO PAGO	–	10%, 5% ó 2,5%*
NO PAGA Y HACE DECLARATION TOTAL	–	10%, 5% ó 2,5%*
NO HACE NADA	SI	20% 10, ó 5%

(\*) 2,5% dentro de los 5 días hábiles, 5% hasta 90 días.

Antes del vencimiento del PAGO de las obligaciones al BPS, una empresa puede optar por las siguientes soluciones:

1. Pagar las obligaciones patronales y obreras.
2. Pagar los aportes obreros y realizar una declaración jurada de no pago de los aportes patronales.
3. No pagar nada, y realizar una declaración de no pago Total (obrero y patronal).
4. No pagar nada, ni hacer ninguna declaración-

Antes del pago o declaración jurada de no pago, se debe realizar previamente la presentación de la Declaración Nominada de Historia Laboral.

### CONSECUENCIAS DE CADA CASO.

En los casos 1, 2 y 3 no tienen que pagar multa por falta de la declaración nominada de los trabajadores para Historia Laboral (0,1 UR por cada trabajador dentro del mes de vencimiento y 0,25UR fuera de mes de vencimiento).

En el caso 4 tiene multa por falta de Declaración Nominada para Historia Laboral, por cada trabajador no declarado (la declaración nominada se presenta en el mismo formulario de la declaración de no pago). Además le corresponde el pago del 20 % correspondiente por mora (si cancela la deuda luego de los 90 días posteriores al vencimiento, si es dentro de los 90 días la mora se reduce al 10%, y si es dentro de los 5 días hábiles queda en un 5%), y los recargos correspondientes por los días que transcurran hasta el momento del pago.

En los casos 2 y 3, tienen la ventaja que la multa por mora es del 10 %, si se cancela la deuda luego de los 90 días posteriores al vencimiento, en caso de pagar dentro de los 90 días la mora se reduce al 5%, y dentro de los 5 días la 2,5% (los recargos son iguales que en el caso 4).

Si el contribuyente no hubiera incurrido en mora en los últimos 12 meses, podrán cancelar sus obligaciones sin sanciones dentro del mes de vencimiento de la deuda.

**CÁTEDRA DE LEGISLACIÓN  
LABORAL Y SEGURIDAD  
SOCIAL**

*Tributación a la Seguridad Social  
en la Industria de la Construcción*

**2019**

*Material preparado por: Cr. Gerardo Gervasio*

## ***Características Específicas de la Industria de la Construcción***

### **1.- Introducción**

En la Industria de la Construcción tiene características especiales que la distinguen de la aportación en Industria y Comercio. La ley 16713 incluye a los trabajadores de la construcción dentro del nuevo régimen de la Seguridad Social, pero por el artículo 169 de la ley expresa que la aportación al BPS, se seguirá rigiendo por las normas legales y reglamentarias específicas de la actividad, aplicables a la fecha de la vigencia de la ley, por lo que no se han derogado las normas que se aplicaban a la Construcción (especialmente la ley 14.411 y su decreto reglamentario).

Las Actividades comprendidas son las desarrolladas por personas físicas o jurídicas destinadas a la construcción, refacción, reforma o demolición (rubros de albañilería, electricidad, sanitaria, pintura, calefacción, etc.)

Están comprendidos en este régimen, exclusivamente los trabajadores que tienen actividad directa en las obras en las actividades determinadas por la ley 14.411.

No se incluyen a los Directores, Socios, dueños, técnicos, personal administrativo y obreros que no cumplan tareas directas en las obras, por los que se realizan los aportes por el sistema de Industria y Comercio.

La excepción son los pequeños empresarios que trabajen directamente en obra y que tengan un número reducido de trabajadores (máximo 6) y que contraten una obra en el periodo, en ese caso los titulares aportan en Construcción.

No se incluyen a los sub-contratos de taller, fabrica de materiales e industrias extractivas, que aportan por Industria y Comercio, así como aquellas empresas que tengan su giro mayoritario en Industria y Comercio y que realicen tareas en construcción en forma secundaria (para la determinación del giro principal hay que tener en cuenta la mano de obra utilizada directamente en obra en relación al volumen de mano de obra total de la empresa)

Se aporta por cada obra registrada en el BPS, y las tasas son distintas a las de industria y comercio. Los conceptos por lo que se portan son: Aporte Unificado de la Construcción (AUC) que incluye los aportes jubilatorios (patronales y obreros), seg. por enfermedad, cuota parte que le corresponde a los obreros de aguinaldo, licencia y salario vacacional, (dado que el BPS es quién liquida dichos beneficios a los trabajadores) y el seguro de accidente del BSE de los trabajadores de la obra.

Al aporte de AUC se le debe adicionar el 4% de Caja de Jubilaciones Profesionales para obras de Arquitectura y 2% para obras de Ingeniería (en donde el BPS es agente de percepción).

También se debe pagar el complemento de cuota mutual, el complemento del SNIS (Sistema Nacional Integrado de Salud), en caso de corresponder el adelanto de IRPF, el FRL y Fondo de Garantía por Insolvencia Patronal, que más adelante veremos quien es el responsable del pago de estos impuestos

**La discriminación de AUC es la siguiente:**

- Aporte Jubilatorio patronal	9,0%	
- Aporte Jubilatorio obrero	17,9%	
- Cargas Salariales	29,9%	(aguin, lic., y sal vac.)
- Seg. de enfermedad	9,0%	
- Banco de Seguros del Estado	<u>6,0%</u>	

Total	AUC	<b>71,8%</b>
-------	-----	--------------

<b>CJPU</b>	2% ó 4% (ing. o arq.)
-------------	-----------------------

Fuente: decreto 341/18

**2.- Formas de realización de una obra**

Las obras se pueden dividir principalmente en 5 categorías:

- Obras por Administración
- Obras por Contrato.
- Parte por administración y parte por contrato
- Obra de menor cuantía (menor a 85 jornales)
- Autoconstrucción o mano de obra benévola.
- Con personal propio (en caso de ser empresa)

### **Obras por administración:**

El propietario de la obra es quien se hace cargo de la misma, contratando y administrando el personal, es el responsable de la presentación de las planillas del personal ocupado al BPS, emisión de los recibos de sueldos y de la realización de la aportación (AUC, CJPU, adelantos de IRPF (si corresponde), FRL, complemento de SNIS, Fondo de Garantía y Complemento de Cuota Mutual (sí corresponde)

### **Obras por contrato:**

En este caso el propietario contrata a una empresa para la realización de la obra, y esta es responsable por la administración de los obreros, emisión de los recibos de sueldos, realización de las planillas de construcción, donde se establecen los trabajadores que participaron en la obra por el mes, los jornales realizados, monto imponible de cada trabajador, etc., y la aportación solamente de los adelantos de IRPF (si corresponde), Complemento del SNIS, fondo de Garantía y FRL, dado que como es el responsable del pago de los jornales a sus trabajadores, también le realiza las retenciones correspondientes.

El titular es responsable por el pago del AUC, CJPU, y Complemento de Cuota Mutual.

### **Parte por Adm. y parte por contrato**

La obra se puede realizar por ejemplo la albañilería por administración y contratar los restantes rubros (sanitaria, eléctrica, etc.), y para cada parte se aplica lo expresado anteriormente.

### **Obras de menor cuantía**

Son obras menores, que no se necesitan permisos de construcción, con un máximo de 85 jornales.

Es por contrato, y es quien realiza todos los trámites de inscripción de la obra y es el responsable del pago de todos los aportes y presentación de las nóminas

### **Autoconstrucción o mano de obra benévola**

Autoconstrucción es el trabajo aportado por el titular de la obra y los componentes del grupo familiar, para la realización de vivienda destinada a habitación del núcleo

MOB: es el trabajo aportado en forma gratuita, por colaboradores ajenos al grupo familiar

#### **Requisitos:**

- Deben colaborar en la obra familiares y amigos que no estén desocupados.
- La vivienda debe ser de categoría popular.
- Debe ser única vivienda para el núcleo familiar y no debe ser para uso comercial o segunda vivienda
- Quienes trabajen en la obra deben acreditar idoneidad en construcción.

No se realizan aportes ( sí el BPS declara la exoneración total)

En caso de ser parcial, deberán aportarse por los jornales contratados.

### **Con personal propio**

En aquellas empresas que realizan obras en sus propios predios, y utilizan a su personal para realizarlo, deben declarar dicha obra con el personal de la empresa que se afecte a las mismas, pudiendo aportar por su Actividad de Industria y Comercio. Ejemplo personal de mantenimiento o servicio que se afecte a pintar la empresa (un hotel, etc). Debe tenerse en cuenta que debe pagarse la diferencia de jornal entre la actividad habitual y la que establece el Laudo de Construcción

**ANALISIS DE PARTIDAS SALARIALES Y SU  
INCLUSIÓN COMO MATERIA GRAVADA EN LA  
INDUSTRIA DE LA CONSTRUCCION**

## **Cr. Gerardo Gervasio**

La Ley de Seguridad Social N° 16713 del 3 de setiembre de 1995, en su Art. 169, estableció que la Industria de la Construcción se seguirá rigiendo por las normas legales y reglamentarias específicas de la Actividad, vigentes a la fecha de la ley.

De acuerdo a dicha ley quedó ratificado en el tema viáticos lo establecido en el numeral 5° del Art. 1° del decreto 290/82 del 18/2/82, que decía lo siguiente “para los trabajadores de la construcción, se considerará como viático no gravado el importe de hasta un 30% de las retribuciones totales...”.

Ante las diferentes interpretaciones dadas a lo que es materia gravada en el sector de la construcción y en especial a que se llama viático según el decreto 290/82, se aprobó por Resolución de Directorio N° 26-1/99 del BPS, los criterios para determinar la gravabilidad de las diferentes partidas que se pagan, en la Industria de la Construcción, al personal comprendido en la ley 14.411 y se realizó un Instructivo para su aplicación

## **2) MATERIA GRAVADA**

De acuerdo a lo anterior, la materia gravada a los efectos de la aportación por concepto de leyes sociales según la Ley 14411, queda definida, en su valor mínimo exigible, por:

- a.- Los jornales de laudo más incentivo por asistencia, están gravados en un 100%.
- b.- Las horas extras comunes y especiales, feriados pagos, descansos ó feriados trabajados, horario nocturno, suplemento balancín, etc., calculados sobre el jornal de laudo, están gravados en un 100%.
- c.- Las partidas pagadas por diferencia de jornales de sobre-laudo (jornal real menos jornal laudo), partidas por viáticos (decreto 290/82), y productividad, están gravadas parcialmente si exceden el 30% de las remuneraciones totales.  
Si superan dicho porcentaje solamente se toma como monto imponible el 50%, de ese excedente.
- d) No están gravadas las compensaciones por desgaste de ropa, herramientas, gasto de transporte establecidos por laudo, media hora de descanso paga y viático por traslado dec. 414/85 (reintegro de gastos), debiendo cumplirse en este último caso con los requisitos establecidos dicho decreto. Estas partidas no se declaran en la nómina de obreros en el BPS.

En el caso de la construcción las compensaciones se pagan en efectivo de acuerdo a las diversas disposiciones de los convenios respectivos y no constituyen materia gravada, siempre que se ajusten a los valores determinados por laudo. Este punto es diferente a lo que sucede en Industria y Comercio, que en el caso de dar

compensaciones en efectivo por desgaste de ropa, transporte, etc., serían materia gravada para las aportaciones a la Seg. Social.

### **3) CONCEPTO DE REMUNERACION TOTAL:**

Incluye las partidas pagadas explicitadas en los literales a, b y c del punto 2, es decir se suman los montos pagados por jornales, incentivo, horas extras, feriados pagos, viáticos (dec. 290/82), productividad, etc. ( no las enumeradas en el literal d) del punto 2) que están desgravadas).

### **4) DETERMINACION DEL MONTO GRAVADO O IMPONIBLE**

Obtenida la remuneración total según el punto 3), se calcula el 30% del monto resultante y se compara con el total de las partidas del ítem c del punto 2. Si esas partidas exceden el 30% calculado, se grava el 50% del excedente. En caso de que sean menores o igual al 30% calculado, están desgravadas.

### **5)-CONSIDERACIONES GENERALES**

Las empresas contratistas o titulares de las obras (en caso que sea por administración directa), deberán realizar los recibos de sueldos con la discriminación de las diversas partidas salariales y compensatorias, así como la determinación del monto gravado. .

Esto es importante no solamente en el ámbito laboral, sino que la Administración de la Seguridad Social, lo va a tomar para la determinación de materia gravada, en caso de no se discrimine correctamente los distintos rubros.

Es importante expresar que lo indicado en el punto 2) es el monto gravado mínimo para aportación en la Industria de la Construcción, lo que no impide que voluntariamente se realicen aportes por encima de dicho mínimo.

### **6) DEFINICIÓN DE ALGUNAS PARTIDAS QUE SE PAGAN EN LA CONSTRUCCION.**

Se definen y establecen algunas partidas específicas que se pagan en la Industria de la construcción que surge de la normativa del sector

#### **A) DESCANSO INTERMEDIO -Y MEDIA HORA DE DESCANSO INTERMEDIO PAGA**

El decreto 717/86 del 7 de noviembre de 1986, establece normas específicas para la rama de la construcción e instalaciones, referentes a las jornadas de trabajo y descanso

intermedio, estableciendo entre otros conceptos: "... en la Industria de la Construcción, podrán establecerse jornadas de trabajo con descansos intermedios mayores de media hora y menores de una hora y treinta minutos. De éstos períodos de descanso, media horas será paga".

Por su parte el decreto 653/88 del 10 de octubre de 1988, en el inciso segundo del Art. 11, establece": La compensación equivalente a media hora de jornal básico previsto en ese régimen posee las características establecidas en el Art. 7mo. del Dec. 414/85 del primero de agosto de 1985 y sólo se genera cuando el tiempo de descanso intermedio transcurra dentro de un período durante el cual el trabajador estuvo a la orden de la empresa".

Es decir que aparte del jornal de trabajo se les paga (siempre y cuando hayan estado a la orden) media hora mas que no está gravada para las aportaciones a la Seguridad Social por ser una partida de carácter compensatorio.

#### b) INCENTIVO POR ASISTENCIA

Se originó en el convenio del 22/09/72 y consistía en un total de horas semanales remuneradas adicionalmente por trabajo efectivo completo en la semana.

Fue sustituido en el convenio colectivo de fecha 30/11/90, por un nuevo beneficio, consistente en el 10,421% del salario básico o mínimo efectivamente ganado en la semana, excluidas horas extras, sobre laudos, primas, viáticos, compensaciones y cualquier otra partida de carácter remuneratorio.

El beneficio se genera igualmente en los casos de trabajo incompleto en la semana, originado en los siguientes hechos:

- Por lluvia o falta de material, si el operario concurrió a la obra o lugar de trabajo, en cuyo caso en la concurrencia genera solamente este beneficio.
- Por gestiones ante el BPS autorizado por la empresa.
- Por feriados pagos ocurridos en la semana.
- Cuando el trabajo de la semana se realice en forma incompleta en razón del inicio o finalización de las vacaciones anuales pagas.

Por tratarse de un incentivo y no de una compensación, que tiene carácter remuneratorio es materia gravada, como se establece en el punto 2)

A partir del último convenio laboral del sector se instauró también un presentismo mensual de hasta un 5% (en las mismas condiciones que el anterior)

#### c) Desgaste de ropa

Consiste en el pago de un 5% del valor del jornal mínimo o básico del medio oficial albañil (Categoría V de Laudo), del personal incluido en la Ley 14.411.

Se aplica únicamente para el personal jornalero.

#### d) Viático por traslado (Dec. 414/85) –

Se origina cuando el operario deba trasladarse fuera del centro poblado de radicación de su lugar de trabajo habitual, a más de 5 Km del límite urbano de dicha localidad.

Corresponde un reintegro de gastos por vía de viático por día trabajado, equivalente al 50% del jornal básico de la categoría de medio oficial albañil (Cat. V).

Cuando la obra diste mas de 5 Km. y menos de 25 Km. del límite más cercano del área urbana más próxima, el reintegro equivale al 60% del cincuenta por ciento del valor de ½ oficial albañil (Cat. V).

Cuando la obra diste más de 25 Km., el reintegro equivale al 50% del valor del jornal de ½ oficial albañil (Cat. V).

Para estos casos de erradicación de su lugar habitual de trabajo, cuando el operario adopte residencia provisional en la obra o en su proximidad, la empresa entregará al operario un pasaje de ida y un pasaje de vuelta a la localidad de trabajo habitual, por cada 30 días corridos y pagará los jornales correspondientes a los días de viaje de ida y vuelta.

Los pasajes pueden ser sustituidos por locomoción propia de la empresa.

En este caso son tomados como reintegros de gastos por lo cual no constituyen materia gravada. No debe confundirse con el concepto de Viático dec. 290/82 (que en realidad son partidas de sobre-laudos) que no cumplen los requisitos de viáticos propiamente dichos, y están gravados parcialmente como se determinó anteriormente.

e) Gastos de transporte

Consiste en el pago al equivalente al 4,37% del jornal mínimo o básico del medio oficial albañil (Cat. V – del personal incluido en la Ley 14.411),

Para el personal mensual el reintegro equivaldrá a 25 compensaciones diarias de jornaleros.

Las compensaciones por desgaste de ropa, de herramientas y gastos de transporte, no generan aportes a la seguridad social como se estableció anteriormente.

f) Horas por espera de tiempo perdido por lluvia

Son horas por tiempo perdido por lluvia con un máximo de 6 horas de valor de la categoría del trabajador, con tope de horas por cuatrimestre.

# **CÁTEDRA DE LEGISLACIÓN LABORAL Y SEGURIDAD SOCIAL**

2019

---

---

## **MATERIA GRAVADA**

Aportación Rural

---

---

*Cr. Gerardo Gervasio*

**MATERIA GRAVADA EN ACTIVIDADES RURALES**

La Ley 15.852 de 24.12.86, estableció el régimen de aportes al B.P.S., que rige desde el 1.10.86 y que la entrada en vigencia de la nueva Ley 16.713 de 3.9.95 de Seguridad Social, mantuvo la normativa específica del sector (salvo en la tasa de contribuciones obreras).

## **1.- CONCEPTOS**

### **EXPLOTACIÓN AGROPECUARIA:**

Es la que se encuentre destinada a la obtención de un resultado económico producto de un proceso biológico con directa relación a un asentamiento territorial.

### **EMPRESAS RURALES:**

Son empresas rurales las personas físicas o jurídicas, sociedades civiles o comerciales de cualquier naturaleza, sucesiones o condominios, que desarrolle explotaciones agropecuarias, cualquiera sea la vinculación jurídica con los inmuebles que le sirven de asiento.

### **EMPRESAS CONTRATISTAS RURALES**

Son empresas contratistas las personas físicas o jurídicas, públicas o privadas, sociedades civiles o comerciales de cualquier naturaleza, sucesiones indivisas o condominios, que en forma independiente, se dediquen a tareas de conducción de ganado, esquila, alabramiento, monte, silvicultura y trabajos agrícolas en general, cuando la explotación agropecuaria no mantenga relación a un asentamiento territorial.

***Nota: la ley 18.984 del 18/10/2012, excluyó a la jardinería de la definición de empresas contratistas rurales***

### **EMPRESAS USUARIAS DE SERVICIOS**

Incluye a quienes contratan servicios a ser desempeñados en zona rural, suburbana y urbana. Por ejemplo: servicios de jardinería, servicio doméstico contratado para casas de familia en zona rural, caseros, etc.

### **AGROINDUSTRIAS**

Cuando en un establecimiento rural se efectúe un proceso de industrialización o transformación de su producción que predomine sobre el proceso biológico, la aportación se realizará por el régimen de Industria y Comercio. Se exceptúan los casos de actividad meramente artesanal, en la que el proceso de elaboración se cumple con procedimientos meramente manuales.

Existe predominio del proceso industrial, cuando tenga esta actividad, una inversión superior a la requerida por la tierra, las mejoras y demás activos afectados a la explotación agropecuaria.

## **AUTOCONSUMO**

### **CONCEPTO:**

No generan obligaciones y, por tanto, no corresponde el pago de ninguna contribución patronal en el caso de predios rurales o superficies ocupadas en zona rural, en las que sólo se realizan tareas agropecuarias destinadas al autoconsumo familiar o actividades industriales, comerciales, deportivas, recreativas u otras distintas de la explotación agropecuaria, debidamente justificadas.

**REQUISITOS:**

- característica del bien: predio rural o superficie ocupada en zona rural;
- destino:
  - tareas agropecuarias destinadas a autoconsumo familiar;
  - actividades industriales;
  - actividades comerciales;
  - actividades deportivas;
  - actividades recreativas;
  - otras actividades distintas de la explotación agropecuaria.
  - cualquiera sea el destino del bien, debe estar debidamente justificado.
- en ningún caso puede ocuparse personal dependiente.

**ATENCIÓN:**

La normativa vigente no determina hasta cuántas hectáreas se puede aceptar la declaración de autoconsumo, por lo que B.P.S. debe analizar cada caso, tomando en consideración: ubicación del predio (por ej., cercanía de la costa), acceso al predio (estado del camino, por ej. ), características de la explotación, superficie explotada, superficie ocupada, edificación existente, tecnología aplicada, nivel de producción, nivel de comercialización, etc. Como regla general son predios inferiores a 10 Há.

## **ALGUNAS OTRAS DEFINICIONES**

### **EMPRESAS UNI O PLURIPERSONALES**

#### UNIPERSONALES:

Existe una única persona física como titular (puede tener cónyuge colaborador)

#### PLURIPERSONALES:

Están constituidas, además del empresario titular, por socios, ascendientes, descendientes directos, etc., que realicen tareas agropecuarias en forma habitual y personal en la explotación (sin una relación de dependencia)

Son importante para el cálculo de Acrecimientos.

#### CÓNYUGE COLABORADOR:

Es aquel que mantiene una vinculación con el empresario unipersonal, aunque no mantenga una necesaria radicación en el establecimiento, siendo su actividad realizada en forma personal y habitual (incluso, pueden ser actividades de administración)

#### SOCIEDADES ANÓNIMAS RURALES

Son empresas pluripersonales, en las cuales incide el número de integrantes del directorio para la aportación, realicen o no tareas, perciban o no remuneración.

## **2.- EMPRESAS RURALES**

### **2.1.- CONTRIBUCIÓN PATRONAL Y ACRECIMIENTOS**

Las explotaciones agropecuarias, cualquiera sea la vinculación jurídica con el inmueble donde se desarrolla la actividad, ubicadas en zonas rurales, urbanas, suburbanas y balnearios, se encuentran gravadas por una contribución patronal global, determinada por el número de hectáreas índice de productividad Coneat, multiplicadas por la Unidad Básica de Contribución (UBC).

Constituye el aporte básico sobre la tierra, a que se le agregan acrecimientos cuando se trata de empresas con más de un titular con actividad. La finalidad de los mismos es cubrir el aporte de las personas físicas agregadas o socios y deben abonarlo: las empresas pluripersonales en las que las personas realicen tareas en la explotación (idem sociedades), las unipersonales con cónyuge colaborador y los directores de S.A. que se consideran integrantes efectivos, independientemente de que perciban remuneración y /o tengan actividad efectiva en el establecimiento.

Estos aportes comprenden:

#### a) Por él o los titulares:

- Aporte jubilatorio
- F.R.L.

#### b) Por lo dependientes:

- Aporte patronal jubilatorio
- Seguro de Enfermedad

- F.R.L.
- Seguro de Accidentes y enfermedades profesionales

### **Cálculo de la Contribución Patronal y Acrecimientos**

1. Determinar la cantidad de padrones
2. Determinar la superficie gravada (deduciendo la ocupada por bosques naturales declarados protectores)
3. Calcular la superficie Coneat =  $\frac{\text{Superficie Real} * \text{Indice Coneat}}{100}$

Obteniendo el índice para cada padrón. En caso de no existir dicho índice, se tomará el valor de 100.

4. Unidad Básica de Contribución, que es igual al 1,154 o/oo de la BPC (Base de Prestaciones y Contribuciones, antes era el SMN) Art 1 decreto 197/19
5. Calculo de la Contribución Patronal = Superficie Coneat \* U.B.C.

El resultado obtenido corresponde al aporte mensual.

El aporte es cuatrimestral, se deberá sumar el resultado obtenido en cada mes del mismo, siendo los mismos:

- 1er. Cuatrimestre: enero a abril.
- 2do. Cuatrimestre : mayo a agosto.
- 3er. Cuatrimestre: setiembre a diciembre.

6. Comparar con el monto mínimo: la contribución patronal rural no podrá ser inferior al montepío de un peón especializado plenamente ocupado vigente en el período considerado (reducido en un 23% por art.2 dec.241/07)\*

(\*) *Nota:*

*A partir del mes de cargo enero/2012 se modifica la base para la determinación del aporte patronal rural mínimo a la seguridad social, atendiendo a lo dispuesto por el art. 280 de la Ley 18.834 de 4/11/2011.*

*La base para determinar el aporte patronal mínimo pasa a ser de **22 Bases Fictas de Contribución (BFC)**, sustituyendo al valor del salario mínimo del peón especializado plenamente ocupado<sup>1</sup>.*

*De esta forma el cálculo de la **Contribución Patronal Mínima** surge de aplicar el Montepío (15%) sobre el importe de 22 BFC con una reducción del 23%.*

**Mínimo Contribución Patronal Rural = 15% de 22 BFC x 0,77**

*Ejemplo: Para el mes de cargo SET/2017, considerando el valor de la BFC de \$936,63, la base de cálculo para la Contribución Patronal Mínima es de \$20.606 (22 x936,63), por lo que el mínimo se sitúa en \$ 2.380, según el siguiente desglose:*

**Mínimo Contribución Patronal Rural SET/2017 = 15% x 20.606 x 0,77 = \$ 2.380**

**Ejemplo de cálculo de contribución patronal :**

Datos del del 3ER. cuatrimestre del 2017

Debe compararse el aporte por Há.Coneat (considerando el 1,156º/oo de la BPC= 3.611):

U.B.C = BPC. \*1,156 o/oo = \$ 3611 \* 0.001156 = \$ 4,17 por mes de cargo, entonces en el cuatrimestre, el valor sería \$ 4,17 \* 4 meses = \$ 16,68.- que se multiplica por las Há.Coneat.

con el aporte mínimo del montepío especializado reducido en un 23%:

Siendo la retribución mínima para el peón especializado plenamente ocupado, establecida por LEY 18.834 (22BFC) = 20.606

entonces el mínimo rural, es el montepío correspondiente a esa categoría, reducido en un 23%, O sea, ( $\$ 20.606 * 0.15$ ) \* 0.77 = \$ 2.380 por mes. ( \$ 9.520 por cuatrimestre).

y se aporta por el monto mayor.

Ejemplos:

- Si la empresa ocupa 100 há. coneat, entonces el cálculo debería ser el siguiente:  
100 há. coneat \* \$ 4,17 (U.B.C.) = \$ 417 entonces, aporta por **el mínimo**, o sea, \$ 2.380 por mes.
- Si la empresa ocupa 600 há. Coneat, entonces el aporte mensual sería:  
600 há.coneat \* \$ 4,17 (U.B.C.) = \$ 2.502, dado que es mayor al mínimo rural.

**7. Contribución patronal según tipo de empresas rurales:**

- Unipersonales : realizan una contribución patronal, y en caso de tener cónyuge colaborador, aporta por acrecimientos.
- Pluripersonales : aportan la contribución patronal con Acrecimientos, según la cantidad de integrantes que habitual, directa y personal realizan tareas de explotación (excepto S.A.)

**8. Acrecimientos :**

- Cálculo :
  - 10 % adicional de la Contribución Patronal por los 3 primeros integrantes
  - 10% adicional por cada integrante que supere el número de 3.

**2.2.- Aporte por Cuota Mutua de Patronos**

La ley 18211 (ley SNIS) cambio la Cuota mutua para empresas unipersonales rurales hasta 5 dependientes, que había establecido la ley 16883, y quedó de la siguiente forma:

- Titulares que exploten hasta 500 há. Coneat y no perciban otros ingresos (titular y/o cónyuge) sin hijos a cargo, abonarán 45% de la cuota mutual
- Titulares que exploten hasta 500 há. Coneat y no perciban otros ingresos (titular y/o cónyuge) con hijos a cargo, abonarán 60% de la cuota mutual
- Titulares que exploten hasta 500 há. Coneat y perciban otros ingresos (titular y/o cónyuge) abonarán 100% de la cuota mutual, independientemente que tengan o no hijos a cargo

Titulares que exploten más de 500 há. Coneat (titular y cónyuge) abonarán 100% de la cuota mutual.

### 2.3.- MEVIR

Es un impuesto de pago trimestral, el que se abona en forma conjunta con el aporte rural, que se aplica a todos los establecimientos mayores de 500 hectáreas Coneat. Lo recauda BPS y está afectado a la Comisión Honoraria para la Erradicación de la Vivienda Insalubre Rural.

Los sujetos pasivos de la contribución patronal rural, con explotaciones agropecuarias que abarquen en su conjunto una superficie superior a 500 há valor Coneat 100, pagarán un impuesto equivalente al 1 o/oo del valor de la Unidad Reajutable vigente al primer día de cada trimestre, por cada há. valor coneat 100, por lo tanto son en total cuatro pagos en el año por al 1ero de enero, 1ero de abril, 1ero de julio y 1ero de octubre

Por lo tanto, con el 1er.cuatrimstre de aportes rurales, se abonan los dos primeros pagos del impuesto, tomando para el cálculo el valor de la UR del mes de enero y del mes es de abril. (primer día de cada trimestre)

Con el 2do.cuatrimstre, se abona el 3er. pago, tomando para el cálculo el valor de la UR del primer día del mes de julio y con el 3er.cuatrimstre se abona el 4to.pago, tomando para el cálculo, el valor de la UR del primer día del mes de octubre.

Siempre se deben tomar las Há Coneat del primer día del periodo (trimestre) y no las incorporaciones o disminuciones posteriores al primer día.

*Nota: Enero/17 \$ 0,937 por há coneat  
Abril/17 \$ 0,987 por há coneat*

¿CUAL ES SU FINALIDAD ?

Se destina a la Comisión Honoraria para la Erradicación de la Vivienda Insalubre Rural y a los solos efectos de la construcción de viviendas para trabajadores rurales.

## 2.4.-Tierras sin explotación

Datos del del 3ER. cuatrimestre del 2017

Cuando existan hectáreas sin explotación agropecuaria se pagará una contribución equivalente a la contribución patronal correspondiente a la empresa rural (calculado por esas hectáreas), incrementado en un 50%.

Este importe no puede ser inferior a un mínimo rural.

### Cálculo de impuesto a los predios sin explotación

- Las empresas sin explotación, pagan por el monto mayor de comparar, las há. por BPC por 1,156 ‰ por un 50% más:

U.B.C = BPC. \* 1,156 ‰ = \$ 3.611 \* 0.001156 = \$ 4,17 por mes de cargo, y para empresas sin explotación, el valor sería \$ 4,17 \* 1.50 = \$ 6,26 por las há. Coneat.

- Se compara con el aporte mínimo o sea \$ 2.380 (cálculo ya visto para empresa rural) y paga el mayor monto

### Ejemplos impuestos a predios sin explotación:

- Si una empresa sin explotación tiene 100 há.Coneat., Aportaría:  
100 há. \* \$ 4,17 (U.B.C) \* 1.50 = \$ 626. Se debe comparar con el mínimo (\$2.380) y aportar por el monto mayor, o sea \$ 2.380 mensuales.
- Si tiene 600 há.coneat. : 600 há \* \$ 4,17 \* 1.50 = \$ 3.753 será el aporte mensual, dado que es mayor al mínimo rural (\$ 2.380)

## **3.- EMPRESAS CONTRATISTAS**

### **3.1- CONTRIBUCION PATRONAL**

El aporte patronal de empresarios contratistas, será igual a la suma total de montepíos de su personal dependiente, no pudiendo ser inferior al montepío del peón especializado plenamente ocupado por cada uno de sus integrantes reducido en un 23%.

El aporte comprende los mismos rubros del aporte patronal de los empresarios rurales.

En caso de que no ocupen personal, aportarán por cada integrante el equivalente al montepío del peón especializado plenamente ocupado reducido en un 23%.

### Ejemplo :

1. Contratista, sociedad de hecho, con 2 integrantes con actividad, y con 2 dependientes, con monto gravado total \$ 60.000.

El aporte patronal será el mayor que sale de la comparación de:

- montepío de los dependientes:  $60.000 * 0,15 = 9.000$  (correspondiente a los 2 titulares)
- Cant. de integrantes por mínimo de aportación:  $2 * 2.380$  (cálculo visto anteriormente) = 4.760

Entonces aporta por los \$ 9.000

- 2.- En el caso anterior, si no tuviera dependientes sería: mínimo por dos, o sea  $\$ 2.380 * 2 = \$ 4.760$

- 3.- Contratista con 3 integrantes con actividad, y con 2 dependientes, con monto gravado total de \$ 12.000

el aporte patronal será el mayor de:

- montepío de los dep.  $12.000 * 0,15 = 1.800$
- cant. de integrantes por mínimo de aportación:  $3 * 2.380 = 7.140$

Entonces aporta por \$ 7.140.

## **4.- APORTACIÓN DE TRABAJADORES DEPENDIENTES**

Están comprendidos los trabajadores rurales dependientes que realicen tareas agropecuarias cualquiera sea su calificación, incluidos los ubicados en zonas urbanas, suburbanas o balnearias.

Deberán aportar por las remuneraciones realmente percibidas más las partidas fictas por alimentación y vivienda, ya sean en dinero o en especie, no pudiendo ser inferiores a los mínimos establecidos por el Poder Ejecutivo ( que incluyen las prestaciones), o las acordadas en los convenios colectivos del sector

Hasta abril de 1996 se realizaron aportes sobre retribuciones nominales. Desde mayo/96 a diciembre/97 se establecieron tasa de aportación sobre retribuciones líquidas debido al aumento gradual del montepío. Desde enero/98 a la fecha los aportes se realizan sobre retribuciones nominales.

El aporte obrero comprende:

- a) Montepío (aporte jubilatorio)
- b) Seguro de enfermedad desde enero/98
- c) FRL (desde noviembre 1996)

### Algunos Conceptos:

- Alimentación y vivienda

Es una prestación en dinero o en especie que deberán percibir los trabajadores rurales, de acuerdo a la normativa o convenios. Esta partida se encuentra gravada en su totalidad.

A partir del 01/05/96 la misma se fijó en la suma global del 3.5% BFC, la que se discrimina de la siguiente forma:

2.0 BFC por alimentación

1.5 BFC por vivienda

En ambos casos para determinar el monto diario debe considerarse meses de 25 días.

#### - CATEGORÍAS:

Las categorías ocupacionales de los trabajadores rurales, empleados en las labores de agricultura, ganadería, forestación y tambos, son:

- Administrador
- Capataz
- Escribiente y maquinista forestal
- Peón especializado, sereno, peón chacarero, tractorista y guardabosques
- Peón común
- Menores de 18 años y cocinero
- Servicio doméstico
- Tropero, jornalero y peón zafral

Las categorías ocupacionales de trabajadores rurales, empleados en las labores de granjas, quintas, jardines, viñedos, criadores de aves, suinos, conejos, apiarios y establecimientos productores en general de verduras, legumbres, tubérculos, frutas y flores son:

- Administrador
- Capataz
- Escribiente
- Peón especializado, sereno, peón chacarero
- Peón común
- Menores de 18 años y cocinero
- Servicio doméstico
- Peón jornalero

Actualmente pueden variar de acuerdo a los convenios colectivos de cada sector

#### RESUMEN TASAS APOORTE PERSONAL

Aporte Jubilatorio: 15% sobre las retribuciones nominales incluido alimentación y vivienda del dependiente

FRL: 0.1 % sobre las retribuciones nominales incluido alimentación y vivienda del dependiente

Seguro de Enfermedad: 3% sobre las retribuciones nominales incluido alimentación y vivienda de dependientes

A partir del 01/01/98 los trabajadores dependientes rurales comenzaron a aportar un 3% sobre el total de sus asignaciones computables

Tienen derecho a la cuota mutual los empleados rurales que realicen 13 o más jornales durante el mes, o que perciban una remuneración mensual equivalente 1.25 SMN como mínimo.

En caso de tener hijos y ganar mas de 2,5 BPC, pagan complemento de 3% mas, en caso de superar pero no tener hijos menores de 18 años, el complemento es 1,5%. Agregar 2% con cónyuge o concubina a cargo

Nota:

No hay pago patronal por complemento de cuota mutual.

Adelantos de IRPF: En caso de corresponder, se deberán realizar los adelantos del impuesto a la renta de las personas físicas de acuerdo a la ley 18.083 y sus decretos reglamentarios

Fondo de Garantía Insolvencia Patronal (a partir año 2019) se paga un aporte patronal de 0,025% sobre el monto imponible de las remuneraciones

Nota: Todos los ejemplos son tomando datos del tercer. cuatrimestre del 2017

# **CÁTEDRA DE LEGISLACIÓN LABORAL Y SEGURIDAD SOCIAL**

2019

---

---

## **IMPUESTO A LAS PERSONAS FÍSICAS**

Rentas de Trabajo en Relación de  
Dependencia

---

---

**Cr. Gerardo Gervasio**

**IMPUESTO A LA RENTA DE LAS  
PERSONAS FÍSICAS**  
***Rentas de Trabajo dependiente (Categoría II)***

**(Ver: Leyes 18.083 y 18341; decreto 148/007, decreto 208/007, 306/07, Resoluciones de la DGI: 662/07, 803/07, y 1017/07)**

El artículo 8° de la Ley 18.083 sustituye el Título 7 del Texto Ordenado 1996, y crea un nuevo impuesto ( Impuesto a la Renta de las Personas Físicas). En tal sentido se analizarán los puntos más importantes del mismo, en relación directa con la liquidación del impuesto y en la determinación de los adelantos mensuales a realizar a los trabajadores.

## **ASPECTOS GENERALES**

### **1. NATURALEZA DEL IMPUESTO**

Se crea en la ley 18083 un impuesto anual de carácter personal y directo, que gravará las rentas de fuente uruguaya obtenidas por las personas físicas residentes y que se denominará Impuesto a la Renta de las Personas Físicas.

El sujeto activo de la relación jurídico tributaria será el Estado actuando a través de la Dirección General Impositiva (DGI). El Banco de Previsión Social, a través de la Asesoría Tributaria y Recaudación (ATYR), colaborará con la DGI en la recaudación del tributo como agente a cargo de la gestión de las retenciones que se determinen y que refieran a los afiliados activos del citado organismo previsional.

La Dirección General Impositiva será el organismo competente en materia de fiscalización, determinación tributaria y cobro coactivo del Impuesto a las Rentas de las Personas Físicas en todos los casos.

### **2. HECHO GENERADOR**

Estarán comprendidas las siguientes rentas obtenidas por los contribuyentes:

- Los rendimientos del capital.
- Los incrementos patrimoniales que determine la ley.
- Las rentas del trabajo.

Se considerarán rentas del trabajo las obtenidas dentro o fuera de la relación de dependencia, los subsidios de inactividad compensada, las jubilaciones, pensiones y prestaciones de pasividad de similar naturaleza (hasta 6/2008) con la excepción de las pensiones alimenticias recibidas por el beneficiario.

No se encuentran comprendidas las partidas correspondientes a los subsidios establecidos en el Decreto-Ley N° 15.180, de 20 de agosto de 1981 (seguro por desempleo), el Decreto-Ley N° 14.407, de 22 de julio de 1975 (seguro por enfermedad), los artículos 11 y siguientes del Decreto-Ley N° 15.084, de 28 de noviembre de 1980 (subsidio por maternidad), y los Capítulos II al V la Ley N° 16.074, de 10 de octubre de

1989 (indemnización por accidente), brindados por el BPS, BSE y cualquier otro Organismo que brinde similares prestaciones.

Estarán excluidas del hecho generador las rentas comprendidas en el Impuesto a la Renta de las Actividades Económicas, en el Impuesto a las Rentas de los No Residentes, y las obtenidas por los ingresos gravados por el Impuesto a la Enajenación de Bienes Agropecuarios.

### **3. FUENTE URUGUAYA**

Estarán gravadas por este impuesto las rentas provenientes de actividades desarrolladas, bienes situados o derechos utilizados económicamente en la República.

Se considerarán de fuente uruguaya, las retribuciones por servicios personales, dentro o fuera de la relación de dependencia, que el Estado pague o acredite a los sujetos en determinadas condiciones que se analizarán mas adelante con el concepto de residente.

En caso que un trabajador de una empresa privada, deba desarrollar parte de su actividad laboral por la empresa, en el exterior, los sueldos y viáticos que genera fuera del país, es materia gravada para el IRPF.

### **4. PERIODO DE LIQUIDACION**

El impuesto se liquidará anualmente salvo en el primer ejercicio de vigencia de la ley, en el que el período de liquidación fue semestral por los ingresos devengados entre el 1° de julio y el 31 de diciembre de 2007. El acaecimiento del hecho generador se producirá el 31 de diciembre de cada año, salvo:

A) fallecimiento del contribuyente

### **5. SUJETOS PASIVOS. CONTRIBUYENTES.**

Serán contribuyentes de este impuesto:

- a) Las personas físicas residentes en territorio nacional
- b) Los núcleos familiares integrados exclusivamente por residentes, que ejerzan la opción de tributar conjuntamente (solo para rentas de trabajo cat. II).

Por lo cual debemos definir el concepto de residente, donde la ley establece que: Se entenderá que el contribuyente tiene su residencia fiscal en territorio nacional, cuando se dé cualquiera de las siguientes circunstancias:

- A) Que permanezca más de 183 (ciento ochenta y tres) días durante el año civil, en territorio uruguayo. Para determinar dicho período de permanencia en territorio nacional se computarán las ausencias esporádicas, salvo que el contribuyente

acredite su residencia fiscal en otro país. Esta es una presunción objetiva, al cumplir los 183 días pasa a ser residente.

- B) Que radique en territorio nacional el núcleo principal o la base de sus actividades o de sus intereses económicos o vitales (presunción relativa)

De acuerdo con los criterios anteriores, se presumirá, salvo prueba en contrario, que el contribuyente tiene sus intereses vitales en territorio nacional, cuando residan habitualmente en la República, el cónyuge y los hijos menores de edad que dependan de aquél.

Mientras no cumpla con las condiciones para ser residente, igualmente debe pagar impuesto, pero como No Residente, que tiene una tasa fija del 12%.

Como excepción al principio se consideran con residencia fiscal en territorio nacional, a las personas de nacionalidad uruguaya por su condición de:

1. Miembros de misiones diplomáticas uruguayas, comprendiendo tanto al jefe de la misión, como a los miembros del personal diplomático, administrativo, técnico o de servicios de la misma.
2. Miembros de las oficinas consulares uruguayas, comprendiendo tanto al jefe de las mismas como al funcionario o personal de servicios a ellas adscritos, con excepción de los vicecónsules honorarios o agentes consulares honorarios y del personal dependiente de los mismos.
3. Titulares de cargo o empleo oficial del Estado uruguayo como miembros de las delegaciones y representaciones permanentes acreditadas ante organismos internacionales o que formen parte de delegaciones o misiones de observadores en el extranjero.
4. Funcionarios en activo que ejerzan en el extranjero cargo o empleo oficial que no tenga carácter diplomático o consular.

Cuando no proceda la aplicación de normas específicas derivadas de los tratados internacionales en los que Uruguay sea parte, se considerarán no residentes, a condición de reciprocidad, los nacionales extranjeros que tengan su residencia habitual en territorio nacional, cuando esta circunstancia fuera consecuencia de alguno de los supuestos establecidos anteriormente.

Quienes no posean la nacionalidad uruguaya y presten servicios personales en zona franca, excluidos del régimen de tributación al Banco de Previsión Social, de acuerdo con lo establecido en el artículo 20 de la Ley N° 15.921, de 17 de diciembre de 1987, podrán optar por tributar en relación a las rentas del trabajo, por el Impuesto a las Rentas de los No Residentes. Esta opción sólo podrá ejercerse respecto a aquellas actividades que se presten exclusivamente en la zona franca, y los servicios antedichos no podrán formar parte directa ni indirectamente de otras prestaciones de servicios realizadas a residentes del territorio nacional no franco.

## **6. SUJETOS PASIVOS. RESPONSABLES.**

El Poder Ejecutivo esta facultado a designar agentes de retención y de percepción, responsables por obligaciones tributarias de terceros y responsables sustitutos de este impuesto, en tal sentido a utilizado esta facultad en casi la totalidad de casos que se cobran rentas de trabajo.

En el caso de rentas de trabajo dependiente se han designado a los siguientes responsables sustitutos:

- a) los empleadores de los afiliados activos al Banco de Previsión Social
- b) las sociedades y demás entidades cuyos integrantes sean titulares de las retribuciones reales.
- c) las cooperativas serán responsables por el impuesto correspondiente a los ingresos de todo tipo que generen sus socios, aún cuando correspondan al reparto de utilidades, retiros o reembolsos de capital aportado, regulares o extraordinarios, en dinero o en especie.
- d) Afiliados Activos a otras Instituciones Previsionales ( es decir: afiliados activos de B.P.S., de Servicio de Retiros y Pensiones de las Fuerzas Armadas, Dirección Nacional de Asistencia Policial, Caja de Jubilaciones y Pensiones Bancarias, empleados de la Caja de Jubilaciones y Pensiones de Profesionales Universitarios y de la Caja Notarial de Seguridad Social y dependientes de afiliados activos a la Caja Notarial).

A las Administradoras de Fondos de Ahorro Provisional por los reintegros de aportes en exceso fueron designadas como agentes de retención del impuesto, por los reintegros abonados a sus afiliados como consecuencia de haber recibido aportes personales en exceso de acuerdo a lo previsto por el artículo 47° del Decreto 399/995 de 3 de noviembre de 1995.

## **7. SISTEMA DUAL**

La ley tiene para la liquidación del impuesto un sistema dual. para la determinación del Impuesto, las rentas se dividirán en dos categorías:

La categoría I incluirá a las rentas derivadas del capital, a los incrementos patrimoniales, y a las rentas de similar naturaleza imputadas por la ley.

La categoría II incluirá a las rentas derivadas del trabajo, referidas por el literal C) del artículo 2° de este Título salvo las comprendidas en el Impuesto a las Rentas de las Actividades Económicas (IRAE) y a las rentas de similar naturaleza imputadas por la ley.

Los contribuyentes liquidarán el impuesto por separado para cada una de las categorías, por lo que no se sumarán para aplicación de alicuotas o tasas que veremos mas adelante

Los créditos incobrables correspondientes a una categoría, podrán deducirse dentro de dicha categoría siempre que la renta que originó los citados créditos se hubiera devengado a partir de la vigencia del tributo.

Iguales criterios se aplicarán a las pérdidas fiscales de ejercicios anteriores, tanto en la inclusión en cada categoría, como en la restricción de su cómputo vinculada al devengamiento de los resultados que les dieron origen.

## **RENTAS DEL TRABAJO (CATEGORÍA II)**

### **8. RENTAS DEL TRABAJO**

Constituirán rentas del trabajo las obtenidas por la prestación de servicios personales, dentro o fuera de la relación de dependencia, las correspondientes a subsidios de inactividad compensada con excepción de las establecidas en el punto 2 de este trabajo.

### **9. ATRIBUCIÓN TEMPORAL DE LAS RENTAS DEL TRABAJO**

Las rentas del trabajo se determinarán aplicando el principio de lo devengado.

Las rentas originadas en diferencias de cambio y en reajustes de precio se computarán en el momento del cobro.

Sin perjuicio de lo anterior:

- A) Las rentas obtenidas fuera de la relación de dependencia, que tengan un período de generación superior a dos años, y carezcan de regularidad, de acuerdo a las condiciones que establezca la reglamentación, podrán fraccionarse en partes iguales, e imputarse en tantos ejercicios como se hubiera requerido para su devengamiento, con un máximo de tres.
- B) Las rentas obtenidas en relación de dependencia, que tengan un período de generación superior a dos años, y carezcan de regularidad, de acuerdo a las condiciones que establezca la reglamentación se imputarán en el ejercicio en que se paguen. A los solos efectos de la determinación de la alícuota aplicable, el monto se fraccionará en tantos ejercicios como se hubiera requerido para su devengamiento, con un máximo de tres.
- C) Las rentas correspondientes a sueldo anual complementario, suma para mejor goce de la licencia y similares, se imputarán en el mes en que deban pagarse conforme a la normativa en materia laboral vigente.

- D) Las rentas correspondientes a regímenes de incentivos de retiros de funcionarios públicos, que se devengarán mensualmente, independientemente de la fecha que se produjo el retiro.

Las rentas devengadas antes de la vigencia de este impuesto estarán exoneradas, por lo cual aguinaldo, licencia y salario vacacional como otras partidas generadas antes de la entrada en vigencia de este impuesto, no serán materia gravada para la liquidación del impuesto anual, sin perjuicio que se tomen provisoriamente para el cálculo de los adelantos a realizar.

## **10. RENTAS DEL TRABAJO EN RELACION DE DEPENDENCIA**

De acuerdo a la definición de la ley en su art. 32: estarán constituidas por los ingresos, regulares o extraordinarios, en dinero o en especie, que generen los contribuyentes por su actividad personal en relación de dependencia o en ocasión de la misma. La mayor diferencia con la Seguridad Social es que no solamente se gravan las partidas regulares sino también las extraordinarias, que son la gran mayoría (salvo las que vía decreto o resolución fueron exoneradas), en este impuesto no importa si dicha partida es regular y permanente.

Están comprendidas, las partidas retributivas, las indemnizatorias y los viáticos sin rendición de cuentas (ver particularidades de cada una de ellas), inclusive los sueldos reales de socios y directores. Estas últimas rentas de trabajo, derivadas de actividades por las cuales se genere cobertura previsional en el ámbito de afiliación del Banco de Previsión Social ( socios de sociedades personales, directores y síndicos de sociedades anónimas), estarán gravadas por este impuesto, y se computarán como rentas de trabajo dependiente, siempre que correspondan a sujetos residentes. A tales efectos, se computarán los importes de remuneración real y no fictos.

También se encuentra incluida en este artículo la suma para el mejor goce de la licencia anual establecida por el artículo 4° de la Ley N° 16.101, de 10 de noviembre de 1989, y sus normas complementarias, no rigiendo para este impuesto lo dispuesto en el inciso primero del artículo 27 de la Ley N° 12.590, de 23 de diciembre de 1958.

Las indemnizaciones por despido estarán gravadas en tanto superen el mínimo legal correspondiente, y por la cantidad que exceda dicho mínimo. Se considerará mínimo legal correspondiente, el derivado directamente de normas legales que fijen niveles mínimos absolutos y tarifados de indemnización. No se considerarán a tales efectos, los originados en convenios colectivos, aun cuando fueran tarifados, ni los causados en despidos abusivos.

La renta proveniente de indemnizaciones por despido que excedan el mínimo legal, se computará en el mes en que se configura el despido, con independencia de la forma de pago acordada entre las partes. La retención correspondiente deberá ser declarada y abonada por el responsable ante el BPS, cuando el despido se declare junto con el último sueldo del trabajador despedido; en caso contrario deberá efectuarse ante la Dirección General Impositiva

También están incluidos los ingresos de todo tipo, aun cuando correspondan al reparto de utilidades, retiros o reembolsos de capital aportado, regulares o extraordinarios, en dinero o en especie, que generen los socios cooperativistas, con algunas excepciones (cooperativa de vivienda, etc)

#### **11.-MONTO IMPONIBLE. SUMA DE RENTAS COMPUTABLES**

Para determinar la base imponible se sumarán las rentas computables de cada persona (Sueldo, Ingresos gravados, etc).

El Poder Ejecutivo estableció criterios de valuación para los bienes y servicios recibidos en pago, por permuta y, en general para la determinación de las rentas en especie.

Las rentas en especie así como las correspondientes a propinas, viáticos y similares, provenientes del trabajo en relación de dependencia se valuarán por los criterios dispuestos a efectos previsionales por la Ley 16.713 de 3 de setiembre de 1995 y por el Decreto Reglamentario N° 113/996 de 27 de marzo de 1996, y sus normas modificativas y concordantes. En el caso de las rentas en relación de dependencia cuando no existan normas de valuación a efectos previsionales, así como en los restantes casos, se aplicarán las normas de rentas en especie establecidas para el Impuesto a las Rentas de las Actividades Económicas (salvos casos específicos que se verán en otro capítulo)

Cuando un contribuyente perciba simultáneamente rentas del trabajo provenientes de más de un empleador, más de una pasividad o ingresos en relación de dependencia y de pasividades, superando mediante la suma respectiva, el mínimo no imponible mensualizado (\$19.733 , 7BPC), deberá optar por aquel o aquellos sujetos responsables en los que no será de aplicación dicho mínimo. El contribuyente deberá comunicar al responsable la opción realizada a efectos de la determinación del monto a retener. La Dirección General Impositiva podrá requerir, a los responsables, retenciones complementarias, que serán recaudadas por la citada institución.

#### **11. ESCALAS PROGRESIONALES**

El impuesto correspondiente a las rentas del trabajo se determinará mediante la aplicación de tasas progresionales vinculadas a una escala de rentas. A tales efectos la suma de las rentas computables se ingresará en la escala, aplicándose a la porción de renta comprendida en cada tramo de la escala la tasa correspondiente a dicho tramo.

Escala de rentas para el ejercicio 2019 :

**Escala de rentas**

<b>Rangos BPC</b>	<b>Tasa</b>
0 a 84 BPC	0%
84 a 120 BPC	10%
120 a 180 BPC	15%
180 a 360 BPC	24%
360 a 600 BPC	25%
600 a 900 BPC	27%
900 a 1380 BPC	31%
Más de 1380 BPC	36%

En caso de optar por núcleo familiar, se aplican otras escalas

**12. DEDUCCIONES**

Los contribuyentes podrán deducir solamente los siguientes conceptos de su impuesto personal:

- A) Los aportes jubilatorios al Banco de Previsión Social, al Servicio de Retiros y Pensiones de las Fuerzas Armadas, a la Dirección Nacional de Asistencia Social Policial, a la Caja de Jubilaciones y Pensiones Bancarias, a la Caja de Jubilaciones y Pensiones de Profesionales Universitarios, a la Caja Notarial de Seguridad Social y a las Sociedades Administradoras de Fondos Complementarios de Previsión Social (Decreto-Ley N° 15.611, de 10 de agosto de 1984), según corresponda.
- B) Los aportes a la ex DISSE, al Fondo de Reconversión Laboral, al Fondo Sistema Notarial de Salud (artículo 35 de la Ley N° 17.437, de 20 de diciembre de 2001) y a las Cajas de Auxilio o Seguros Convencionales (artículos 41 y 51 del Decreto-Ley N° 14.407, de 22 de julio de 1975). Se incluyen los complementos por SNIS.
- C) La prestación destinada al Fondo de Solidaridad y su adicional.
- D) Por gastos de educación, alimentación, vivienda y salud de hijos menores de edad a cargo del contribuyente 13 BPC anuales por hijo. La presente deducción se duplicará en caso de hijos, mayores o menores, legalmente declarados incapaces, así como en aquellos que sufran de discapacidades graves. Idénticas deducciones se aplicarán en caso de personas bajo régimen de tutela y curatela.
- E) Los montos pagados en el año por cuotas de préstamos hipotecarios destinados a la adquisición de vivienda única y permanente del contribuyente, siempre que no supere el costo de la vivienda a las UI 794.000. El tope máximo anuales son 36 BPC.

Para determinar el monto total de la deducción, el contribuyente aplicará a la suma de los montos a que refieren los literales A) a E) a la escala de deducciones establecida.

A esta cifra así obtenida se deducirá del impuesto determinado en el punto 13.

**Deducciones según ingresos nominales**  
**(excluidos aguinaldo y salario vacacional)**

<b>Rangos BPC</b>	<b>Tasa</b>
Iguales o inferiores a 180 BPC	10%
Mayores a 180 BPC	8%

Para efectuar los cálculos dispuestos precedentemente se determinará el valor de la BPC mediante el promedio de los valores de la BPC vigentes en cada mes del ejercicio, y para el cálculo del anticipo debe mensualizarse estas cifras.

Nota: Los contribuyentes que fueran arrendatarios de inmuebles con destino a vivienda permanente, podrán solicitar un crédito en la declaración anual por un monto equivalente del 6% del arrendamiento, siempre que identifiquen al arrendador

### **13. LIQUIDACIÓN Y PAGO**

La liquidación y pago se realizarán anualmente, para cada persona física, estableciéndose pagos de anticipos mensuales, a cuenta de la liquidación anual, que deberá retener la empresa como responsable sustituto

El monto del anticipo se determinará, aplicando a los ingresos del mes, la escala de rentas para la determinación de las alícuotas y deducciones ya vistas en forma mensualizada. A tales efectos se dividirán entre doce, las referidas escalas anuales.

### **14.- RETENCIONES LIBERATORIAS Y SISTEMAS DE LIQUIDACIÓN SIMPLIFICADA**

Serán objeto de retención por parte de sus empleadores:

Los afiliados activos al Banco de Previsión Social, que obtengan en el ámbito de dicha afiliación rentas del trabajo en relación de dependencia y asimiladas.

Los afiliados activos al Servicio de Retiros y Pensiones de las Fuerzas Armadas, a la Dirección Nacional de Asistencia Policial, a la Caja de Jubilaciones y Pensiones Bancarias.

Los empleados de la Caja de Jubilaciones y Pensiones de Profesionales Universitarios y de la Caja Notarial de Seguridad Social que sean afiliados activos a dichas instituciones.

Los dependientes de afiliados a la Caja Notarial de Seguridad Social, en tanto tales dependientes sean a su vez afiliados activos a dicho instituto.

Se entiende por afiliado activo a todo trabajador dependiente o no dependiente, que realice actividades amparadas por los citados institutos previsionales.

Los responsables (es decir: empleadores de afiliados activos a B.P.S. y sociedades y demás entidades cuyos integrantes sean titulares de retribuciones reales) realizarán la retención mensualmente.

La retención estará constituida por la diferencia entre los montos que surjan de aplicar a ingresos y deducciones del período por las alícuotas mensuales

Para la aplicación de deducciones, se considerará la información disponible al momento de dicha determinación.

A tal efecto, el trabajador, socio, síndico o director, según el caso, deberá consignar mediante declaración jurada al responsable sustituto la información correspondiente a todas las circunstancias personales vinculadas a las deducciones. Esta información será incorporada en la declaración que el responsable sustituto realizará ante el Banco de Previsión Social.

La mencionada declaración establecerá las deducciones previstas, que corresponda realizar por parte del empleador o entidad.

Si el contribuyente optara por no informar las deducciones, el sujeto pasivo responsable calculará las retenciones sin considerar deducción alguna por dichos conceptos. No obstante, los contribuyentes podrán en su declaración jurada anual del impuesto, considerar dichas deducciones.

Los trabajadores dependientes deberán presentar la declaración al entrar en vigencia el impuesto, y en ocasión de iniciar la relación laboral. Asimismo, deberán comunicar cualquier modificación ulterior.

El responsable, en base a la información que disponga, realizará las correspondientes retenciones mensuales, y determinará un ajuste anual al 31 de diciembre de cada año. Dicho saldo surgirá de la diferencia entre el impuesto determinado de acuerdo a las normas generales, y las retenciones realizadas por el responsable.

Si de dicha determinación surgiera un saldo a pagar, el responsable (la empresa) realizará la retención correspondiente y la verterá al organismo recaudador.

En caso de que resulte un saldo a favor del contribuyente, el mismo será devuelto por la Dirección General Impositiva en las condiciones que ésta determine.

Si el contribuyente obtuviera las rentas del trabajo exclusivamente de un solo responsable sustituto en el ejercicio, el impuesto retenido tendrá carácter definitivo, quedando liberado el contribuyente de presentar la correspondiente declaración jurada anual

En caso que el contribuyente obtuviera otras rentas del trabajo gravadas por el Impuesto a las Rentas de las Personas Físicas, el impuesto retenido en o las empresas será considerado como anticipo y deberá realizar una declaración jurada anual.

Quienes perciban simultáneamente varias rentas de trabajo de mas de un empleador, solamente podrán deducir el mínimo no imponible de las rentas (7 BPC) que perciban en una de las fuentes pagadoras, excepto en aquellos casos en que la suma de la totalidad de las mencionadas rentas no supere el mínimo no imponible. En esta última situación, el mínimo no imponible se aplicará a todas las retribuciones.

El Banco de Previsión Social recibirá de los responsables sustitutos la declaración de los montos objeto de retención del Impuesto a las Rentas de las Personas Físicas correspondientes a sus afiliados activos, conjuntamente con la nómina que se presente para la determinación de las Contribuciones Especiales de la Seguridad Social.

Dicho organismo realizará el cálculo de las retenciones a pagar, las que podrán ser abonadas en el propio Banco de Previsión Social, la Dirección General Impositiva, y la red de cobranzas de ambos organismos.

<b>Nota: A partir del año 2009 puede optar por núcleo familiar</b>
--

## **15.- Disposiciones Varias -**

En este ítems se analizan, como se toman en cuenta algunas partidas para su gravabilidad a los efectos del impuesto.

### **a) Partidas otorgadas en especie. Criterio general.-**

En el caso de las rentas correspondientes a servicios prestados en relación de dependencia, las partidas otorgadas en especie que no tuvieran norma de valuación específica a efectos previsionales por la Ley N° 16.713 de 3 de setiembre de 1995 y por el Decreto Reglamentario N° 113/996 de 27 de marzo de 1996 y sus normas modificativas y concordantes, se computarán por las normas de rentas en especie del Impuesto a las Rentas de las Actividades Económicas, salvo en el caso de los servicios y los bienes

(alimentación, etc), en las que se tomará el costo de adquisición o de producción en su caso. Si dicho valor no se pudiera establecer, se tomará el valor corriente en plaza.

Las Resolución 1017/07 de la DGI estableció determinados fictos para algunas de las prestaciones en especie dadas por el empleador, que están en el siguiente cuadro:

Partida	Ficto en \$ (pesos uruguayos) vigentes año 2018	Característica
Servicio de guardería – ficto por hijo	1072	Mensual
Alimentación en el lugar de trabajo (almuerzo o cena)	43	por prestación
Alimentación con rendición de cuentas	43	por prestación
Becas de estudio para hijos de los funcionarios de instituciones de enseñanza, en el propio establecimiento educativo.	1072	Mensual
Transporte de ida y vuelta al lugar de trabajo.	11	Diario
Servicios locativos para vacacionar a cargo del empleador	214	Diario

Los fictos de alimentación establecidos serán de aplicación solamente para las prestaciones correspondientes a almuerzo o cena. En el caso que las prestaciones anteriores fueran vendidas al trabajador, los descuentos otorgados por parte del empleador no constituirán rentas gravadas, salvo que los mismos sean superiores a los fictos establecidos, en cuyo caso la renta la constituirá el referido monto ficto.

**b) Viáticos.-**

Se consideran viáticos, a los efectos del Impuesto a las Rentas de las Personas Físicas, las sumas que se otorguen al empleado, en concepto de gastos de locomoción, alimentación y alojamiento, por el desempeño de sus funciones, fuera de su lugar habitual de residencia. Para ser considerado viático (con o sin rendición de cuentas), se requerirá que la partida incluya el concepto de pernocte, salvo que éste sea suministrado en forma gratuita.

Primeramente debemos ver si la partida dada como viático encuadra dentro de este concepto de viático (que exige pernocte en el lugar) para aplicar los criterios establecidos a continuación, como ejemplo si un trabajador se traslada en el día y no pernocta en el lugar, los gastos incurridos no se consideran viáticos para el impuesto y se liquidarán en forma separada: alimentación, transporte y alojamiento si existiera.

Los viáticos con rendición de cuentas no constituirán renta gravada. En el caso de los gastos de locomoción, incurridos por el empleado en su propio vehículo o en un vehículo del empleador, en el desempeño de las funciones, se considerará que existe rendición de cuentas a los efectos de este impuesto, cuando el empleador realice el reintegro en base a la aplicación de coeficientes técnicamente aceptables a juicio de la Administración, basados en criterios objetivos tales como los kilómetros recorridos, y el desgaste del vehículo.

La renta computable en el caso de los viáticos sin rendición de cuentas será del 50% (cincuenta por ciento) del monto de la partida, en el caso de las destinadas a su utilización dentro del país, y del 25% (veinticinco por ciento) en el caso de las destinadas a su utilización en el exterior, si corresponde (ver concepto de fuente extranjera).

Se considerará que constituyen viáticos con rendición de cuentas las prestaciones de alimentación y alojamiento brindadas a los funcionarios militares y policiales que pernocten en cuarteles, comisarías o similares, a los médicos que realicen guardias en el propio establecimiento de salud, a trabajadores que se encuentren embarcados, a los peones rurales, porteros, deportistas y al servicio doméstico.

#### **c) Gastos de locomoción.-**

Las prestaciones correspondientes a gastos de locomoción no incluidos en concepto de viático, constituirán rentas computables por su monto íntegro, salvo que cumplan simultáneamente con las siguientes condiciones:

- a. Estén sujetos a rendición de cuentas
- b. Los gastos estén inequívocamente asociados al cumplimiento de las funciones encomendadas por la entidad empleadora.

#### **d) Utilización de vehículos propiedad de la empresa**

En los casos en que se proporcione al empleado un vehículo de la empresa, permitiéndole su uso para fines particulares, la renta gravada mensual será la resultante de multiplicar el costo de adquisición del mismo actualizado por la evolución del índice de precios al productor de productos nacionales al inicio del ejercicio, por 2,4% ( dos con cuatro por mil), o sea el valor revaluado sin deducir las amortizaciones del inicio del ejercicio.

Cuando se le proporcione al empleado un vehículo que no sea propiedad de la empresa, la renta gravada mensual será el resultante de multiplicar el costo incurrido – excluido el Impuesto al Valor Agregado- por 28,6% (veintiocho con seis por ciento).

**d) Alimentación.-**

Las partidas por alimentación, en dinero o en especie, constituirán renta computable en todos los casos, salvo cuando estén incluidas en el concepto de viáticos

En el caso de no ser viático, se gravan de acuerdo a los criterios vistos anteriormente (ver cuadro de ficto punto a), costo de adquisición o producción, o valor de mercado)

**e) Vivienda.-**

Las prestaciones en vivienda otorgadas al empleado, ya sean contratadas directamente por el empleador o reintegradas al empleado, constituyen rentas computables.

Cuando fueran contratadas y pagadas directamente por el empleador, o fueran contratadas por el empleado y existiera rendición de cuentas, la renta computable será el equivalente a 10 BFC (diez Bases Fictas de Contribución) salvo que se trate de vivienda rural, en cuyo caso el ficto aplicable será el que corresponda de acuerdo a las normas que regulan dichas partidas a electos previsionales

En caso que no exista rendición de cuentas, la renta computable estará constituida por el total de la partida.

Cuando se rinda cuentas por una cifra inferior a la partida entregada, el excedente estará gravado por su monto real. A estos efectos se considera que no existe rendición de cuentas por las partidas correspondientes a gastos comunes y otros gastos similares (UTE, OSE ANTEL, ETC).

Se entiende que constituye prestación de vivienda aún cuando se le abone al empleado la estadía en hoteles o similares, siempre que la misma no integre el concepto de viáticos.

**f) Vestimenta y herramientas de trabajo.-**

La provisión de ropas de trabajo y herramientas necesarias para el desarrollo de la tarea asignada al empleado no constituirá renta gravada para este impuesto.

**g) Capacitación.-**

Las partidas correspondientes a cursos de capacitación que se otorguen a los empleados, serán renta computable cuando se verifique alguna de las siguientes circunstancias:

- a. la partida no se encuentre sujeta a rendición de cuentas
- b. no exista nexo causal entre el curso y la actividad desarrollada por el empleado en la entidad empleadora.

**h) Cobertura de salud.-**

No constituirán rentas gravadas:

- a. Las prestaciones de salud otorgadas al beneficiario en su condición de afiliado al Servicio de Prestaciones de actividad correspondiente a la ex DISSE, o a las Cajas de Auxilio o Seguros Convencionales (artículo 41° y 51° del Decreto Ley 14.407 de 22 de julio de 1975)
  - b. Las prestaciones de salud otorgadas a los beneficiarios del sistema de cobertura del Servicio de Sanidad de las Fuerzas Armadas y del Servicio de Sanidad Policial
  - c. En el caso de otras prestaciones de salud que sean de cargo del empleador, ya sea mediante la entrega de la correspondiente partida al empleado o por contratación directa con la entidad prestadora de los servicios de salud, los montos que no excedan la suma de cuota de cobertura correspondiente a la ex DISSE del empleado (cuota mutual). En el caso de reembolsos por adquisición de lentes, prótesis y similares, dichas partidas no estarán gravadas dentro de los límites del referido sistema de cobertura.
- j) **Gratificaciones.-** Las gratificaciones otorgadas al empleado, regulares o extraordinarias, retributivas o no retributivas, constituyen rentas computables, excepto las partidas por matrimonio, nacimiento de hijos, canastas de fin de año, expensas funerarias, artículos escolares, etc.

**Nota: Aguinaldo**

La reciente Resolución 1114/011 de 14/07/011 estableció modificaciones a la Resolución DGI 662/007 de 29/06/07 y Resolución DGI 1484/008 de 10/10/08, adaptándolas a lo establecido por el Decreto 199/011 de 1 de junio de 2011 que modificó la forma de cálculo de los anticipos y las retenciones del IRPF correspondientes a las rentas del trabajo obtenidas en relación de dependencia, excluyendo con carácter general al sueldo anual complementario (en el momento que se paga) e incrementando en un 6% el monto de la renta gravada cuando supere las 10 BPC en cada mes que se liquide adelanto.

Esta disposición regirá para los ingresos devengados a partir del 1° de agosto de 2011.

La ley 19321, no afecta la retención del aguinaldo, afecta el tratamiento de la liquidación anual del aguinaldo y salario vacacional

-----00000000000000000000-----

