

Manual de materia gravada

Enero 2022



Elaboración enero 2022, responsables:

- **Unidad Técnica** - Dr. Pablo Pazos y Carina Ferraz
- **Asistencia al Contribuyente** - Laura Vázquez, Daniel Somma y Diego Ibáñez

Índice de contenido

Conceptos generales	14
Materia gravada	14
Concepto de excepción	14
Capítulo 1	16
Régimen normativo	16
Contribuciones especiales de seguridad social.....	16
Ámbito de aplicación.....	16
Principios generales.....	17
Principios de la administración tributaria	17
Principios del procedimiento administrativo.....	17
Principio de congruencia	17
Principio de primacía de la remuneración real	18
Principio de actividad: hecho generador	18
Principio de verdad material	18
Principio de economía procesal	19
Principio del debido proceso	19
Regímenes jubilatorios aplicables a los afiliados a BPS	20
Nuevo régimen	20
Afiliación	21
Desafiliación	22
Procedimiento	22
Revocación de opción AFAP	23
Capítulo 2	24
Registro de actividades	24
Afiliación, alta y baja de los trabajadores	24
Comunicación de la afiliación y el alta.....	24
Comunicación de la baja	25
Altas y bajas de oficio.....	26
Sanciones por incumplimiento.....	26
Planilla de trabajo unificada.....	26
Historia laboral	27
Obligación de BPS.....	27
Presentación de la declaración nominada	29

Derecho de iniciativa del trabajador	30
Información al trabajador	30
Capítulo 3	32
Definiciones	32
Base ficta de contribución	32
Base de prestaciones y contribuciones	32
Exigibilidad de la obligación: concepto de lo devengado	33
Capítulo 4	35
Prescripción, caducidad y reintegros a los contribuyentes	35
Prescripción	35
Individualidad de cada deuda	35
Plazos de la prescripción	35
Declaración de la prescripción	38
La prescripción y el reconocimiento de servicios	39
Interrupción de la prescripción	40
Causas de interrupción de la prescripción	41
Suspensión de la prescripción	42
Causas de suspensión de la prescripción	42
Cese de las causas de suspensión	43
Caducidad	43
Plazo de caducidad	44
Suspensión del plazo de caducidad	44
Reintegros a los contribuyentes	46
Capítulo 5	47
Sector Industria y Comercio	47
Régimen de aportación	47
Tasas de aportes	47
Tributo jubilatorio	47
Aporte al fondo nacional de salud y complemento de cuota mutual	48
Fondo de reconversión laboral	48
Fondo de garantía de créditos laborales	49
Fondo social metalúrgico (Fosmetal)	49
Fondo de la industria gráfica	49
Impuesto a la renta de las personas físicas	49
Contribución patronal por servicios bonificados	50
Topes de aportación	53
Tributo jubilatorio	53
Múltiple empleo	54
Sueldo anual complementario (aguinaldo)	54

Otros tributos e impuestos.....	54
Régimen de aportación gradual (pequeña empresa)	55
Dependientes.....	55
Gratificaciones	56
Quebrantos de caja o similares	57
Subsidios por períodos de inactividad compensada y sus complementos	57
Viáticos	58
Aportes personales asumidos por las empresas	59
Propinas.....	59
Partidas en especie	61
Sueldo anual complementario (aguinaldo).....	61
Aguinaldo legal.....	61
Aguinaldo voluntario.....	62
Vivienda	62
Licencia.....	63
Salario vacacional y sumas complementarias	64
Otras prestaciones exentas de aportación personal (artículo 167 de la ley 16.713)	64
Alimentación	65
Prestaciones médicas	66
Seguros	66
Transporte colectivo de pasajeros	66
Provisión de ropa y herramientas	66
Retroactividades.....	67
No dependientes.....	67
Concepto general	67
Categorías de sueldos fictos	68
Máximo salario	68
Remuneración real	68
Aportación.....	69
Disposiciones especiales	70
Pluriactividad en carácter de no dependiente	70
Empresa con personal que, en forma transitoria, no recibe retribuciones	71
No dependientes sin actividad	71
Socios profesionales universitarios en ejercicio de su profesión.....	71
Excluidos de aportación	72
Monotributo.....	73
Monotributo ley 18.083	73
Alcance.....	73
Condiciones.....	74

Compatibilidad.....	77
Exclusiones	77
Cese y reingreso al régimen de monotributo	77
Reconocimiento retroactivo.....	78
Obligación tributaria	78
Gradualidad de aportes.....	78
Suspensión de oficio	79
Monotributo social Mides.....	79
Alcance.....	80
Condiciones.....	80
Obligación tributaria	81
Suspensión de oficio	81
Plan de dignidad laboral para personas privadas de libertad	82
Alcance.....	82
Condiciones.....	83
Obligación tributaria	83
Gradualidad de aportes.....	83
Suspensión de oficio	83
Directores, administradores y síndicos de sociedades anónimas.....	84
No dependientes.....	84
Tasas de aportación.....	84
Retribuciones fijadas por asamblea	85
Retribuciones fijadas por asamblea para el ejercicio siguiente	85
Remuneraciones periódicas.....	85
Remuneraciones complementarias.....	85
Exención de aportación.....	86
Actividad como dependientes.....	86
Tasas de aportación.....	86
Monto imponible	87
Directores, representantes legales y administradores de sociedades por acciones simplificadas	87
Administradores y representantes legales	88
Directores	91
Situaciones particulares.....	93
Choferes de taxis y remises	93
Aportación	93
Propina	93
Exoneración.....	93
Aplicaciones móviles	93

Personal embarcado en buques de la marina mercante nacional	93
Aporte patronal	94
Aporte personal	94
Personal embarcado de la industria pesquera	95
Aportación	95
Servicios bonificados	95
Prácticos de puertos y ríos	97
Mano de obra portuaria	98
Cobertura del SNIS	98
Mozos de cordel	98
Personal de embajadas, consulados y organismos internacionales.....	99
Contratación con organismos internacionales a solicitud de terceros	100
Personal en régimen de traslado temporario	100
Trabajadores uruguayos en el exterior	100
Trabajadores extranjeros	101
Personal extranjero.....	101
Zonas francas	102
Profesionales del deporte	103
<i>Caddies</i> del Club de Golf.....	104
Trabajadores del turf.....	104
Ficto de vivienda	105
Artistas y oficios conexos	106
Aportación	106
Empresas unipersonales o sociedades de hecho	107
Sociedades de responsabilidad limitada.....	107
Cooperativas de artistas y oficios conexos	107
Trabajadores a domicilio	107
Talleristas	108
Trabajadores sexuales	108
Maleteros del Aeropuerto Internacional de Carrasco.....	108
Empresas que suministran personal	109
Usuarios de servicios.....	109
Viajantes y vendedores de plaza.....	109
Comisión Honoraria para la Lucha Antituberculosa y Enfermedades Prevalentes	110
Asociaciones.....	110
Asociaciones internacionales y organismos no gubernamentales sin fin lucrativo (fundaciones).....	111
Asociaciones culturales	112
Sociedades civiles	114

Aportación	114
Dependientes	114
Socios	114
Consortios	115
Cooperativas	116
Cooperativas de trabajo y de producción	116
Aportación	117
Cooperativas sociales.....	117
Cooperativas de consumo y de ahorro y crédito	118
Cooperativas agrarias.....	118
Aportación	119
Cooperativas de vivienda	119
Fomento del empleo	120
Objetivo Empleo	120
Pasantías laborales	121
Promoción del trabajo para personas con discapacidad (ley 19.691)	122
Empresas obligadas	122
Porcentaje de trabajadores con discapacidad	123
Bonificación	123
Promoción del empleo para jóvenes, mayores de 45 años y personas con discapacidad (ley 19.973).....	124
Porcentaje de contratación.....	125
Condiciones generales para el acceso al subsidio	125
Empresas empleadoras	125
Trabajadores beneficiarios.....	125
Programa Accesos	127
Pago de obligaciones, sanciones y facilidades de pago	130
Pago mínimo.....	130
Beneficio de buen pagador.....	130
Bonificación para buenos pagadores	131
Multas y recargos.....	131
Multa por mora.....	131
Recargo por mora.....	132
Multa por contravención	132
Multa por defraudación	132
Multa por nómina	133
Multa artículo 10 de la ley 16.244.....	133
Certificados cancelatorios.....	134
Disposiciones especiales.....	135

Establecimientos de temporada	135
Exoneraciones	135
Instituciones privadas culturales y de enseñanza	136
Hogares de ancianos	137
Partidos políticos	137
Sociedades de asistencia médica	137
Taxis y remises	138
Transporte colectivo	138
Empresas periodísticas, de radiodifusión y televisión	138
Universidad de la República	138
Cooperativas	139
Otras instituciones	139
Consejo de Capacitación Profesional	139
Instituto Pasteur	139
Exoneraciones transitorias para actividades en zonas fronterizas	139
Capítulo 6	141
Aportación Servicios Personales	141
Profesionales universitarios	142
Servicios personales no profesionales	143
Aportación al Fonasa por servicios personales	143
Contribuyentes obligados	143
Forma de aportación	144
Determinación del anticipo Fonasa	144
Actividad exclusiva	145
Cese de amparo al Fonasa por no alcanzar el mínimo de facturación	146
Recuperación del beneficio de la cobertura médica	147
Amparo al artículo 25 del decreto 221/011	147
Declaración jurada	148
Capítulo 7	149
Sector Rural	149
Empresas rurales	149
Empresas contratistas	149
Dependientes	150
Alimentación y vivienda	150
No dependientes	151
Régimen de aportación	151
Trabajadores dependientes rurales: tasas de aportes	151
Aporte personal jubilatorio	151
Topes de la aportación	151

Seguro Nacional de Salud.....	152
Fondo de reconversión laboral.....	152
Empresas rurales: contribución patronal rural.....	152
Cálculo de la aportación patronal rural	153
Contribución patronal mínima	154
Acrecimiento.....	154
Tasas de aportes.....	154
Cobertura de salud.....	154
Para los titulares de empresas unipersonales.....	154
Para los dependientes	154
Impuesto afectado a Mevir	155
Empresas contratistas rurales: contribución patronal	155
Cálculo de la aportación patronal.....	155
Cobertura de salud.....	156
Situaciones particulares	156
Apicultores.....	156
Personal temporario	156
Usuarios de servicios en zonas rurales	156
Agroindustrias	157
Explotación turística de establecimientos agropecuarios	157
Vitivinicultura	158
Vitivinicultores	158
Personal zafral en actividad vitícola.....	158
Exclusiones.....	159
Disposiciones generales.....	160
Pago mínimo	160
Multas y recargos	160
Capítulo 8	161
Sector Construcción	161
Tipos de obras	162
Dependientes.....	163
Partidas fijadas por laudos (gravadas en un 100 %)	164
Partidas que exceden el laudo (gravadas parcialmente).....	164
Partidas no gravadas	165
Aporte sobre partidas (artículo 167 de la ley 16.713)	165
No dependientes.....	165
Pequeño empresario	166
Situaciones particulares.....	166
Personal temporario	166

Pequeñas obras de mantenimiento.....	167
Modalidad.....	167
Contratación de una empresa.....	168
Contratación de personal dependiente.....	168
Régimen de aportación.....	169
Tasas de aportes patronales.....	169
Aporte unificado de la construcción.....	169
Complemento de cuota mutual.....	169
Otros aportes patronales.....	170
Fondos de la construcción.....	170
Tasas de aportes personales por dependientes.....	170
Topes de la aportación.....	171
Tasas especiales de aportación, reducciones, exoneraciones y desgravaciones.....	171
Viviendas permanentes de interés social.....	171
Desgravación de aportes: autoconstrucción, mano de obra benévola y ayuda mutua ...	172
Autoconstrucción.....	172
Mano de obra benévola.....	173
Ayuda mutua.....	174
Obras de conexión a las redes de saneamiento.....	175
Disposiciones generales.....	175
Pago mínimo.....	175
Multas y recargos.....	175
Convenios.....	176
Capítulo 9.....	177
Trabajo doméstico.....	177
Partidas especiales.....	177
Prima por presentismo.....	177
Prima por antigüedad.....	178
Salario vacacional complementario.....	178
Trabajadores con cama.....	178
Aportación.....	178
Tasas de aportación.....	178
Banco de Seguros del Estado.....	178
Fondo social de trabajo doméstico.....	179
Cobertura mutual.....	179
Asistentes personales.....	180
Aportación.....	180
Capítulo 10.....	181
Sector Civil.....	181

Dependientes.....	181
Viáticos	181
Gastos de representación	181
Subsidios a exdirectores y cargos de particular confianza	181
Propinas.....	182
Locomoción	182
Boletos, pasajes o similares	182
Partidas por condiciones extraordinarias de trabajo	182
Partidas por productividad, rendimiento, destajo, etc.	183
Pagos a funcionarios con productos o servicios del organismo	183
Vivienda	183
Partidas exentas de aporte personal jubilatorio	183
Becas a hijos de funcionarios	183
Becarios o pasantes remunerados.....	184
Partidas para perfeccionamiento académico del Poder Judicial.....	184
Situaciones particulares.....	184
Funcionarios honorarios de las juntas electorales	184
Comisión Nacional Honoraria de Lucha contra la Hidatidosis	184
Contratos artísticos.....	185
Contratos a término	185
Régimen de aportación.....	186
Tasas de aportes	186
Aportes jubilatorios.....	186
Aportes patronales	186
Aportes personales	186
Seguro Nacional de Salud.....	186
Aportes patronales	186
Topes de la aportación.....	187
Tasas de aportes diferenciales	187
Contribución patronal por servicios bonificados	187
Exclusiones	187
Ministerio de Salud Pública.....	187
Capítulo 11	188
Facilidades de pago	188
Monotributo	191
Capítulo 12	192
Sistema Nacional Integrado de Salud.....	192
Requisitos de acceso.....	192
Materia gravada y aportación	193

Dependientes.....	193
No dependientes.....	193
Bonificación de la cuota mutual para las empresas rurales	194
Tasas de aportación	194
Aporte personal	195
Aporte patronal.....	195
Aporte personal de los socios vitalicios.....	195
Complemento de cuota mutual.....	196
Devolución de excedente de aportes al Fonasa	196

Índice de tablas

Tabla 1. Afiliación al nuevo régimen	21
Tabla 2. Aporte jubilatorio de Industria y Comercio	47
Tabla 3. Aporte al Fonasa y CCM.....	48
Tabla 4. Fondo de reconversión laboral.....	48
Tabla 5. Actividades bonificadas.....	53
Tabla 6. Propinas (artículo 6 del decreto 113/996 y decretos 227/996, 484/996 y 89/011, de 23.2.2011)	60
Tabla 7. Categorías de sueldos fictos	68
Tabla 8. Condiciones de la aportación de los trabajadores no dependientes	69
Tabla 9. Condiciones de la aportación de los trabajadores no dependientes de acuerdo a si están o no incluidos en el nuevo régimen.....	70
Tabla 10. Aportación de los integrantes de SAS con una única actividad como no dependientes	89
Tabla 11. Aportación de los integrantes de SAS con otra actividad como no dependientes	90
Tabla 12. Aportación de los directores de SAS.....	91
Tabla 13. Aporte patronal del personal embarcado en buques de la marina mercante nacional	94
Tabla 14. Cómputos bonificados de los trabajadores de la industria pesquera	96
Tabla 15. Gradualidad de aportes patronales por servicios bonificados de los trabajadores de la industria pesquera	97
Tabla 16. Porcentaje de trabajadores con discapacidad (ley 19.691)	123
Tabla 17. Bonificación sobre el aporte patronal jubilatorio (ley 19.691)	124

Tabla 18. Promoción del empleo para jóvenes, mayores de 45 años y personas con discapacidad (ley 19.973).....	127
Tabla 19. Multa por mora (artículo 94 del Código Tributario)	132
Tabla 20. Cálculo del anticipo Fonasa	144
Tabla 21. Determinación del anticipo Fonasa	145
Tabla 22. Cálculo de las hectáreas Coneat	153
Tabla 23. Aporte unificado de la construcción	169
Tabla 24. Cálculo del CCM	169
Tabla 25. Viviendas de interés social.....	174
Tabla 26. Aportes jubilatorios patronales del sector Civil	186
Tabla 27. Facilidades de pago	190
Tabla 28. Bonificación de la cuota mutual para las empresas rurales.....	194
Tabla 29. Tasas de aportación al Fonasa	195
Tabla 30. Aporte personal de los socios vitalicios	196
Tabla 31. Cálculo del CCM	196

Conceptos generales

Materia gravada

Los artículos 153 de la ley 16.713, de 3.9.1995, y 2 del decreto 113/996, de 27.3.1996, definen *materia gravada* (a la que también nos referimos como *monto imponible*, *monto gravado*, *monto imponible gravado* o *remuneración imponible*) como «todo ingreso que, en forma regular y permanente, sea en dinero o en especie, susceptible de apreciación pecuniaria, perciba el trabajador dependiente o no dependiente, en concepto de retribución y con motivo de su actividad personal, dentro del respectivo ámbito de afiliación».

Para comprender esta definición y poder determinar si una partida se encuentra gravada por contribuciones especiales de seguridad social (CESS), debemos conocer algunos conceptos que la integran.

En primer lugar, se presume (presunción relativa) que un ingreso es *regular y permanente* (de acuerdo al artículo 4 del decreto 113/996) cuando es percibido en no menos de tres oportunidades, a intervalos de similar duración, cualquiera sea la causa de la prestación. A estos efectos, el artículo 28 del decreto 526/996, de 31.12.1996, entiende por *causa de la prestación* la fuente de la cual deriva la partida, ya sea una ley, un contrato laboral, un convenio colectivo, etc.

Además, esta presunción solo es de aplicación respecto de los elementos marginales del salario y no del salario mismo, que es materia gravada desde la primera oportunidad en que este se devenga (artículo 26 del decreto 526/996).

Concepto de excepción

El Poder Ejecutivo tiene la facultad de establecer fictamente el monto a gravar (artículo 154 de la ley 16.713) cuando el ingreso del trabajador es percibido totalmente o en parte mediante asignaciones en especie, o es de cuantía incierta.

Estos casos son excepciones a los principios generales de primacía de la remuneración real y de verdad material, y al concepto general de materia

gravada, que están consagrados en los artículos 147, 149 y 153 de la ley 16.713. Podemos mencionar, como ejemplos, la propina y la vivienda.

Capítulo 1

Régimen normativo

Contribuciones especiales de seguridad social

Las CESS están definidas por el Código Tributario, en su artículo 13, como los aportes, a cargo de patronos y trabajadores, que están destinados a los organismos estatales de seguridad social.

La regulación de estos aportes surge de normas genéricas definidas por el Código Tributario, así como de normas específicas, de carácter tributario y previsional, que están contenidas en leyes y decretos.

La ley 16.713 y sus decretos reglamentarios 399/995, de 3.11.1995; 113/996, de 27.3.1996, y 125/996, de 1.4.1996, regularon la actividad tributaria de BPS. Con posterioridad a la vigencia del decreto 113/996, que trata específicamente de materia gravada, se han aprobado varios decretos que modifican algunas de sus disposiciones.

Como principales antecedentes del nuevo marco regulador de la materia gravada, deben destacarse el decreto 290/982, de 18.8.1982, y sus modificativos, así como la norma reglamentaria especificada en los artículos 50 y 51 del acto institucional n.º 9.

El decreto 290/982 es la fuente de la que se deriva un número importante de soluciones contenidas en la ley 16.713. La superior jerarquía de la ley contribuye a otorgar mayor certeza jurídica al tratamiento de la materia gravada.

Ámbito de aplicación

Las normas tributarias contenidas en la ley 16.713 reglamentan todas las actividades amparadas por BPS. No obstante, se mantienen vigentes ciertos regímenes especiales de aportación, como el de la industria de la construcción,

así como algunas particularidades en la aportación Rural (referidas, básicamente, al aporte patronal).¹

Los regímenes de aportes a la seguridad social administrados por los demás servicios estatales y personas públicas no estatales se mantienen vigentes hasta tanto el Poder Ejecutivo dé cumplimiento a lo dispuesto en el inciso 2 del artículo 1 de la ley 16.713.²

Principios generales

Los principios generales y criterios que deben regir la actuación de BPS son los siguientes:

Principios de la administración tributaria

- congruencia
- primacía de la remuneración real
- actividad: hecho generador
- verdad material

Principios del procedimiento administrativo

- economía procesal
- debido proceso

A continuación, definiremos cada uno de estos principios.

Principio de congruencia

Todo lo que es asignación computable es materia gravada y todo lo que es materia gravada es asignación computable.

¹ Las características de esta aportación están detalladas en el [capítulo correspondiente](#).

² «El Poder Ejecutivo, en aplicación de dicho principio y antes del 1º de enero de 1997, deberá proyectar y remitir al Poder Legislativo los regímenes aplicables a los demás servicios estatales y personas públicas no estatales de seguridad social, de forma tal que, atendiendo a sus formas de financiamiento, especificidades y naturaleza de las actividades comprendidas en los mismos, se adecuen al régimen establecido por la presente ley».

Asignaciones computables son aquellos ingresos que se generan por el desarrollo de la actividad personal remunerada y que son susceptibles de ser considerados para el cálculo de las prestaciones correspondientes. En tanto, por *materia gravada*, como ya se explicó, se entiende todo ingreso que, en forma regular y permanente, percibe el trabajador dependiente o no dependiente como retribución por su actividad personal. Este principio se desarrolla en los artículos 11 y 146 de la ley 16.713.

La congruencia consiste, básicamente, en la directa relación que debe existir entre ambos conceptos. Por tanto, aquellas partidas sobre las cuales no se efectúan aportes no son consideradas para la determinación de las prestaciones correspondientes.

Como clara manifestación del principio, el inciso 2 del artículo 146 dispone que: «En caso de que una determinada asignación o partida resulte, según el período, gravada o no, y modifique tal naturaleza, la misma será computable solo por los períodos y montos en los que haya constituido materia gravada».

Principio de primacía de la remuneración real

Este principio se establece en los artículos 147 de la ley 16.713 y 34 del decreto 113/996: «Las contribuciones especiales de seguridad social se aplicarán sobre las remuneraciones realmente percibidas por los sujetos pasivos de dichos tributos, con la sola excepción de aquellos casos en los que la materia gravada y las asignaciones computables se rijan por remuneraciones fictas».

Principio de actividad: hecho generador

El hecho generador de los tributos de seguridad social es constituido por el desarrollo de actividad personal remunerada comprendida en el ámbito de afiliación de BPS, ya que es lo que origina la existencia de la obligación de aportación (artículo 148 de la ley 16.713).

Principio de verdad material

La Administración debe ajustarse a la verdad material, lo que significa que tiene que dar primacía a la realidad de los hechos sobre la apariencia de verdad que

puede emerger de los documentos, utilizando todos los medios y procedimientos administrativos a su disposición (artículos 6 del Código Tributario, 149 de la ley 16.713 y 3 del decreto 113/996).

Este principio prioriza el conocimiento de los hechos sobre el conocimiento de las formas.

Principio de economía procesal

Supone asegurar la celeridad, simplicidad y economía de los procedimientos administrativos, así como evitar la exigencia de trámites innecesarios (artículo 150 de la ley 16.713, decreto 500/991 y Reglamento de Procedimiento Administrativo [RD 40-2/1997, de 10.12.1997]).

Principio del debido proceso

El administrado cuenta con todos los derechos y garantías del debido proceso en sede administrativa, de conformidad con lo establecido por la Constitución de la República y las demás normas de derecho positivo. Esto implica, entre otras cosas, la oportunidad de que cuente con la vista de las actuaciones en forma previa a la adopción de resoluciones por la Administración a efectos de presentar sus descargos, probanzas y articular su defensa (artículo 151 de la ley 16.713).

Estos principios, detallados en la ley 16.713, se suman a la aplicación de los principios generales de actuación administrativa aprobados por la RD 40-2/1997, de 10.2.1997, los que también sirven de criterio interpretativo para resolver las cuestiones que pueden suscitarse en la aplicación de las reglas de procedimiento (artículo 2 de la RD 40-2/1997).

Regímenes jubilatorios aplicables a los afiliados a BPS

BPS ha administrado diversos regímenes jubilatorios, entre otros, el dispuesto por el acto institucional n.º 9. A partir del 1.4.1996, fecha de entrada en vigor de la ley 16.713, los derechos jubilatorios de las personas afiliadas, dependiendo de algunas variables, están regulados por los siguientes regímenes:

- regímenes vigentes al 3.9.1995
- régimen de transición
- nuevo régimen

Nuevo régimen

El nuevo régimen es mixto: una parte se encuentra administrada por BPS (régimen de solidaridad intergeneracional), y la otra, por las administradoras de fondos de ahorro previsional (AFAP) (régimen de ahorro individual obligatorio).

La ley 16.713 prevé, con la finalidad de incrementar el ahorro acumulado en las cuentas individuales, que se puedan efectuar depósitos convenidos. Estos consisten en importes de carácter único o periódico que cualquier persona física o jurídica puede, tras convenirlo con el afiliado, depositar en la cuenta de ahorro personal de este. El acuerdo debe ser realizado mediante un contrato escrito y remitido a la AFAP. Una copia de este convenio debe ser enviada a BPS (artículos 49 de la ley 16.713 y 54 del decreto 399/95).

El afiliado, cualquiera sea su nivel de ingresos, tiene la posibilidad de efectuar depósitos voluntarios directamente en la AFAP. Ni los depósitos convenidos ni los voluntarios constituyen materia gravada.

Afiliación

Con carácter obligatorio	Menores de 40 años al 1.4.1996.
	Quienes, cualquiera sea su edad, ingresan por primera vez a actividades amparadas por BPS.
Por opción voluntaria	Mayores de 40 años, al 1.4.1996, que optaron por el nuevo régimen hasta el 21.12.1996.

Tabla 1. Afiliación al nuevo régimen

Por medio del decreto 41/001, de 7.2.2001, se solucionó la situación de los afiliados que, habiendo optado por el nuevo régimen hasta el 21.12.1996, no habían sido incorporados a este por diversas razones.

Debido a que el cambio de régimen previsional supone que los afiliados pudieron haber aportado por un monto superior por concepto de aportes personales, BPS debe remitir a la AFAP el total de aportes personales vertidos que exceden al régimen por solidaridad intergeneracional desde el mes de cargo en que cobra vigencia la opción realizada.

Las AFAP vierten los aportes de los afiliados en las respectivas cuentas individuales, según el mes de cargo y sin retener porcentaje ni suma algunos. También restituyen a los afiliados los aportes recaudados en exceso, como si se tratara de casos de múltiple empleo, pero con un plazo de 90 días. Si las AFAP deciden acreditar a su propio costo las rentabilidades correspondientes a dichos aportes, recién quedarán autorizadas a cobrar las comisiones cuando estas sean inferiores a las rentabilidades obtenidas.

Desafiliación

La [ley 19.590](#), de 28.12.2017, reglamentada por el [decreto 71/018](#), habilita, bajo ciertas condiciones, la desafiliación del régimen de jubilación por ahorro individual obligatorio, así como la renuncia a la jubilación servida por dicho régimen. Pueden hacerlo las personas que contaban con cincuenta o más años al 1.4.2016 y que, al 1.4.2018 (fecha de entrada en vigor de la ley), quedaron obligatoriamente comprendidas en este régimen. Sus ingresos deben haber superado el primer nivel,³ en alguna oportunidad, entre el 1.4.1996 y el 31.3.2018.

Quienes ya estaban percibiendo una jubilación correspondiente al régimen de ahorro individual obligatorio pueden renunciar a ella y pasar a percibir una jubilación servida por el régimen de transición previsto en el título VI de la ley 16.713.

Procedimiento

Las AFAP deben transferir a BPS el saldo acumulado de las cuentas de quienes optan por la desafiliación, incluyendo los ahorros voluntarios, los depósitos convenidos y la rentabilidad (si los hay), e informar en forma discriminada tales conceptos. Los gastos por comisiones y primas de seguros se consideran deducciones.

BPS asesora a aquellas personas comprendidas en la ley, dentro de determinados plazos, con base en la información registrada, así como la que pueda aportar el interesado. La desafiliación tiene carácter irrevocable y se efectúa por única vez dentro de los 90 días calendario que se cuentan a partir del día siguiente a la fecha del asesoramiento. De no formalizarse la desafiliación en ese plazo o si la persona no concurre a recibir el asesoramiento, el trámite queda sin efecto y no es posible presentar una nueva solicitud.

Las personas que optan por la desafiliación, en caso de corresponder, deben reintegrar, sin multas ni recargos, los aportes personales no realizados por

³ Los niveles de ingresos están determinados por el artículo 7 de la ley 16.713, de 3.9.1995. Los montos actualizados se encuentran disponibles en el punto [Valores](#) de la página web de BPS.

encima del tercer nivel. Los adeudos se convierten a unidades reajustables (UR), de acuerdo a la cotización de cada mes en que debió efectuarse el aporte del mes de cargo correspondiente.

Quienes perciben una jubilación pueden financiar la deuda en hasta 72 cuotas mensuales, mientras que los trabajadores en actividad que optan por este cambio de régimen deben suscribir un convenio de facilidades de pago en el momento de la desafiliación.

Revocación de opción AFAP

Las personas incorporadas al régimen mixto que optaron por la distribución especial de aportes entre el BPS y la AFAP, amparándose en el artículo 8 de la ley 16.713, pueden dejar sin efecto esta opción, con carácter retroactivo, a la fecha en que la hicieron, por aplicación del artículo 2 de la ley 19.162, de 1.11.2013.

Pueden hacerlo quienes tienen de 40 a 49 años de edad, optaron por ampararse al artículo 8 sin estar obligados a hacerlo y no perciben una jubilación al amparo del régimen mixto. De esta forma, aportarán a la AFAP únicamente por los ingresos que superen el primer nivel determinado en la ley 16.713.

Realizada la revocación, se compensará automáticamente y en un todo con los fondos que habrá de transferir la administradora a BPS.

Capítulo 2

Registro de actividades

Afiliación, alta y baja de los trabajadores

El Poder Ejecutivo estableció, en el decreto 40/998, de 11.2.1998, las disposiciones relativas a la afiliación, el alta y la baja de los trabajadores dependientes, que están reglamentadas por las RD 32-1/1998, de 16.9.1998; 42-10/1999, de 23.12.1999; 38-35/2005, de 15.11.2005; 25-1/2006, de 26.7.2006, y 5-2/2009, de 18.2.2009.

A tales efectos, se entiende por:

- *afiliación* el acto por el que se establece el vínculo jurídico entre el trabajador y BPS;
- *alta* el acto por el cual BPS toma conocimiento de que el trabajador desempeña una actividad incluida en el amparo;
- *baja* el correspondiente cese de esa actividad.

Gestión de Afiliaciones (GAFI) es la unidad de BPS que tiene a su cargo la tarea de afiliación, alta y baja de trabajadores.

Comunicación de la afiliación y el alta

Los empleadores deben comunicar el comienzo de la actividad de sus trabajadores dependientes en forma previa al inicio efectivo de la relación de trabajo. Este es un requisito indispensable para el otorgamiento de las prestaciones de actividad que sirve BPS y la afiliación a las AFAP.

Para comunicar el alta de un trabajador que era mayor de cuarenta años al 1.4.1996, el empleador debe solicitar a este una declaración jurada en la que establece si registra o no actividad antes de esa fecha.

Si bien el régimen general implica la comunicación desde los diez días previos al inicio efectivo de la relación de trabajo, en atención a las características de los

diferentes sectores de actividad, se han establecido plazos provisorios diferentes para esta comunicación, de acuerdo al siguiente detalle:

- en las aportaciones Industria y Comercio, Servicio Doméstico, Civil, Bancaria y Notarial, desde diez días antes del inicio y hasta la fecha de ingreso del trabajador inclusive;
- en la aportación Construcción, hasta las 48 horas hábiles de iniciada la relación de trabajo;
- para el sector rural y el personal de la Universidad de la República (Udelar), dentro de las 72 horas hábiles siguientes al inicio de la relación de trabajo;
- para los dependientes de las cámaras de Representantes y de Senadores, se aplica el mismo plazo de 72 horas (RD 17-2/2022, de 8.6.2022);
- para el personal remunerado a la parte de la pesca, los jornaleros no estables de la estiba y trabajadores eventuales de servicios de catering y panaderías, dentro de las 24 horas corridas o hasta las 12:00 del primer día hábil siguiente al ingreso de los trabajadores.

Las anulaciones de altas se originan por circunstancias en las que no se produce el ingreso efectivo del trabajador, situación que amerita los controles respectivos.

Comunicación de la baja

Hay un plazo de cinco días hábiles a partir de producido el egreso para comunicar la baja en todas las aportaciones. No obstante, la Udelar cuenta con un plazo de veinte días hábiles para hacerlo.⁴

La omisión o la comunicación tardía de la baja generan para el trabajador la obligación de reintegrar los cobros indebidos efectuados y, para el empleador, la

⁴ Los plazos para las altas, bajas y modificaciones del personal de la Universidad de la República están establecidos en los artículos 257 a 259 de la ley 19.670, de 15.10.2018.

de pagar el valor de las cuotas mutuales abonadas en exceso por BPS, sin perjuicio de las [sanciones por incumplimiento](#) que se detallan en este capítulo.

Altas y bajas de oficio

BPS dispone, de oficio, la afiliación, el alta o la baja de aquellos trabajadores de los que se omite la correspondiente comunicación en tiempo y forma.

Para el caso de la información recabada de las nóminas, el alta corresponde a la fecha denunciada por el empleador y, ante la ausencia de una fecha de ingreso, se toma la del primer día hábil del mes en que se declaró al trabajador. La baja se establece en el último día hábil del último mes en que se lo incluyó en una nómina.

Sanciones por incumplimiento

Las sanciones fueron establecidas por la RD 41-40/2007, de 21.11.2007, de la siguiente forma:

- para las altas y bajas que se comunican en forma tardía, el monto es de 1 UR por cada trabajador;
- para las altas y bajas de oficio, se cobran 2 UR por cada trabajador.

Planilla de trabajo unificada

A partir de la vigencia del decreto 278/017, de 2.10.2017, se implementa la planilla de trabajo unificada, en la que los empleadores⁵ registran en BPS los datos laborales de los trabajadores dependientes y no dependientes de la empresa.

Estos datos complementan a los establecidos por el decreto 40/998, de 11.2.1998, y las resoluciones instrumentales adoptadas por el Directorio de BPS,

⁵ Se encuentran exceptuados de esta obligación los empleadores de trabajo doméstico.

así como las normas concordantes y las que eventualmente modifiquen dicho régimen, por lo que deben ser registrados simultáneamente.

El ingreso de la información solicitada en la planilla de trabajo se realiza en forma conjunta en el momento del registro de la empresa y el del alta de los trabajadores.

Toda modificación que ocurra en el transcurso de la relación de trabajo debe ser registrada en BPS dentro de un plazo de 15 días corridos.

Historia laboral

Es el detalle ordenado de todas las actividades comprendidas en BPS que han sido desarrolladas por cada trabajador (dependiente o no dependiente), incluyendo, entre otros, los datos de las empresas para las que actuaron, el tipo de relación laboral, la calidad de los servicios prestados y las remuneraciones computables.

Obligación de BPS

El organismo debe mantener al día los registros de las historias laborales de sus afiliados activos, de conformidad con lo establecido en los artículos 7 de la ley 16.190, de 20.6.1991, y 86 de la ley 16.713. El decreto 152/998, de 16.6.1998, determinó como fecha de vigencia y de efectiva implementación de la historia laboral el 1.4.1996.

En el caso de los trabajadores dependientes, se registran, como mínimo, los siguientes datos:

- tiempo de servicios
- asignaciones computables
- aportes por cada empresa

Esta información es proporcionada como declaración por el sujeto pasivo o el interesado en uso de su derecho de iniciativa. También se registra el resultado de las actuaciones inspectivas cumplidas por BPS.

Los servicios prestados por los trabajadores dependientes desde el 1.4.1996 solo se reconocen si están registrados en la historia laboral (RD 39-1/1998, de 11.11.1998).

En el caso de los trabajadores no dependientes, solo se registran aquellos servicios y asignaciones computables por los que hayan cotizado dentro del plazo que corresponda para su pago o en relación con los que hayan presentado la declaración y efectuado el pago de los tributos dentro de los 180 días siguientes (artículo 44 del decreto 125/996 y RD 39-1/1998). También se registran los servicios y asignaciones computables cuyo pago se efectúa al amparo de los regímenes de facilidades de pago establecidos por las leyes especiales que prevén el referido registro.

No obstante, la RD 23-38/2004, de 21.7.2004, ha previsto que aquellos trabajadores no dependientes que tienen adeudos con la seguridad social pueden generar haberes e ingresar al goce efectivo de la jubilación o del subsidio por incapacidad parcial cuando, al cese en las actividades posteriores al 1.4.1996, alcanzan el pago de, por lo menos, el 50 % de las obligaciones tributarias. Estas actividades se registran en la historia laboral una vez cancelada la totalidad de la deuda. La resolución también establece que la deuda que mantienen se calcula en unidades reajustables, incluyendo las multas y recargos, para poder descontar las cuotas del servicio de la pasividad, subsidio por incapacidad parcial o pensión por fallecimiento.

Asimismo, se dispuso que solo pueden ser computados los servicios prestados por trabajadores no dependientes cuando existe aportación con paga efectiva o compensación tributaria, por lo que no es válida la extinción de las obligaciones tributarias por el modo de prescripción extintiva.

Para las solicitudes de jubilación y de reconocimiento de servicios que comprenden actividades anteriores a esa fecha, debe evaluarse y, en su caso, declarar de oficio la prescripción, de acuerdo a lo dispuesto por la RD 38-11/1996 (RD 23-38/2004, de 21.7.2004, y 35-10/2004, de 20.10.2004). La RD 9-2/2012, de 11.4.2012, amplió esta disposición para las solicitudes que incluyen actividades anteriores al 31.12.1993, siempre que exista registro de ellas en forma contemporánea a su prestación.

Presentación de la declaración nominada

Todos los sujetos pasivos de CESS están obligados a presentar una declaración nominada, de conformidad con los plazos y formas que indica la reglamentación (artículo 87 de la ley 16.713; RD 6-2/1996, de 14.2.1996, y RD 5-15/2001, de 21.2.2001).

Esta declaración o nómina incluye los datos de los trabajadores (dependientes y no dependientes) que son necesarios para determinar las obligaciones de seguridad social. En caso de requerir modificar datos ya presentados en la nómina, los contribuyentes deben informarlos por medio de una rectificativa.

La nómina debe ser presentada aun cuando no se efectúen los aportes correspondientes. La RD 43-8/2008, de 11.12.2008, facultó a la Asesoría Tributaria y Recaudación (ATYR) a establecer la obligatoriedad de la presentación de la declaración nominada exclusivamente en soporte informático, lo que fue implementado para todas las empresas contribuyentes a partir de mayo de 2010. En la actualidad, esta presentación se realiza a través de los servicios en línea disponibles en la página web del organismo.

En caso de que la nómina no se presente en plazo, se establecen multas, cuyo valor, si se trata del primer incumplimiento en el año civil, es de 0,1 UR por trabajador no declarado, siempre que la empresa pague o presente una declaración jurada de no pago (DJNP) dentro del mes de vencimiento. Luego de transcurrido ese mes, corresponden 0,25 UR por cada trabajador no declarado. A partir de la segunda vez, los importes son 0,2 y 0,5 UR, respectivamente.

Existe un tope de 5 UR para los casos en que la nómina fue presentada en plazo y el pago o la DJNP se realizaron en forma tardía, pero antes de finalizado el mes de vencimiento. Las sanciones rigen para nóminas y rectificativas, y se aplican por mes y por cada afiliado comprendido en la infracción.

La RD 5-15/2001 estableció que, a los efectos de las sanciones que pueden corresponder, la declaración no se considera presentada en forma cuando, a la fecha del vencimiento correspondiente, no está acompañada del pago (total o parcial) o la DJNP.

La DJNP es un documento con valor de título ejecutivo, por el que se reconocen las obligaciones generadas por la presentación de la nómina. Además, su presentación en plazo reduce las sanciones por incumplimiento. Actualmente, se habilita la presentación a través de los servicios en línea disponibles en la página web del organismo.

Derecho de iniciativa del trabajador

En caso de que la empresa no cumpla con la obligación de presentar la declaración, los trabajadores, individual o colectivamente, pueden hacerlo. Para ello, deben presentarse y hacer constar el tiempo de servicio, las asignaciones computables percibidas y los demás datos necesarios para el registro en la historia laboral, así como aportar la documentación con la que pueden contar (RD 39-1/1998).

La validez de la información suministrada para su registro en la historia laboral y a los efectos jubilatorios debe ser corroborada mediante fiscalización de BPS (artículo 88 de la ley 16.713).

Información al trabajador

Los artículos 7 de la ley 16.190 y 89 de la ley 16.713 establecen la obligación de BPS de informar y notificar en forma debida a los trabajadores los datos registrados en su historia laboral, sin perjuicio del derecho que estos tienen de solicitarla en cualquier momento. En la actualidad, la información de los aportes y la historia laboral nominada de cada trabajador está disponible para ser consultada en la página web de BPS. El afiliado dispone de un plazo de 180 días, a partir de la notificación, para observar la información registrada. La no observación dentro del plazo establecido determina su aceptación (artículo 90 de la ley 16.713).

El despido de un trabajador, si se produce como consecuencia de haber observado la información de su historia laboral, da lugar a una única indemnización especial igual al triple del despido común, la que debe ser impuesta por los magistrados, así como a las sanciones administrativas a cargo del Ministerio de Trabajo y Seguridad Social (MTSS).

Corresponde señalar que el despido acaecido dentro de los 180 días de efectuada la observación se presume como ocurrido, salvo prueba en contrario, con motivo de dicha observación (artículo 91 de la ley 16.713).

Capítulo 3

Definiciones

Base ficta de contribución

La unidad de medida para las contribuciones que deban hacerse mediante remuneraciones fictas, como por ejemplo, en los casos de propina y vivienda, es la base ficta de contribución (BFC), que fue determinada por los artículos 155 de la ley 16.713 y 5 del decreto 113/996.

Su valor⁶ equivale al de la UR de enero de cada año y se actualiza en las mismas oportunidades en que se establecen ajustes o aumentos en las remuneraciones de los funcionarios de la Administración central, de acuerdo a lo dispuesto por el artículo 67 de la Constitución.

Base de prestaciones y contribuciones

La ley 17.856, de 20.12.2004, creó la base de prestaciones y contribuciones (BPC), cuyo primer valor equivale al del salario mínimo nacional de 1.1.2005⁷ y se actualiza por el Poder Ejecutivo en las mismas oportunidades que los ajustes generales de las remuneraciones de la Administración central.

A su vez, dispuso que se sustituyeran por la BPC, a partir del 1.1.2005, todas las referencias al salario mínimo nacional establecidas en el ordenamiento jurídico vigente, sea como base de aportación a la seguridad social, como monto mínimo o máximo de prestaciones sociales, como cifra para determinar el nivel de ingresos o cualquier otra situación en que sea adoptado como unidad de cuenta o indexación.

⁶ Los [valores históricos](#) de la BFC pueden consultarse en el sitio web de BPS.

⁷ Los [valores históricos](#) de la BPC pueden consultarse en el sitio web de BPS.

La incidencia de la creación de la BPC se verifica, por ejemplo, para los cálculos de:

- la base imponible para el Fonasa de los trabajadores no dependientes;
- las franjas del impuesto a la renta de las personas físicas (IRPF);
- la unidad básica de contribución rural por hectárea (para el cálculo del aporte patronal rural);
- la retribución mínima para ser beneficiario de la cuota mutual.

Exigibilidad de la obligación: concepto de lo devengado

Las CESS tienen como hecho generador el desarrollo de la actividad personal remunerada. A partir de ella, existe la obligación tributaria, la que se hace exigible desde el momento en que la remuneración, resultado de esa actividad, es, a su vez, exigible por el trabajador. Esto ratifica el principio de lo devengado como constitutivo de la obligación tributaria.

Al ser el hecho generador la actividad personal remunerada y no el salario percibido, aquella se independiza de este, en cuanto se hace exigible con total prescindencia de que exista percepción del salario. Es decir, BPS está en condiciones de perseguir el pago de las CESS aun cuando los montos salariales no han sido percibidos por el trabajador y desde el momento en que estos últimos son exigibles.

En otro orden, existen determinadas situaciones en las que la materia gravada se fija por lo realmente percibido. Esto opera exclusivamente cuando la empresa no paga al trabajador determinadas partidas cuya base de cálculo es discutible, por ejemplo, el valor de las horas extras trabajadas en días feriados. En estos casos, BPS grava las remuneraciones efectivamente percibidas y recién cuando, en la esfera que corresponda (MTSS o Poder Judicial), se dilucide lo que realmente es exigible por el trabajador, BPS estará en condiciones de exigir su aportación (RD 30-2/1999, de 8.9.1999).

Debe tenerse presente que, aun en el caso mencionado de las horas extras, la materia gravada para el BPS es la que se establece con base en la verdad material y las leyes vigentes, y de ella surge el monto salarial a gravar. A modo

de ejemplo, si se verifica fehacientemente la realización de horas extras, estas se gravan, en principio, al doble de su valor, y se dejan en la órbita laboral las posibles reclamaciones respecto de su cálculo, lo que puede acarrear una posterior reliquidación de las obligaciones.

El mismo criterio debe aplicarse en el caso del aguinaldo. Se trata también de una obligación legal ineludible, cuyo hecho generador se produce en el mes de cargo en que este debe ser pagado. Una vez producido este hecho generador, se origina la obligación tributaria, que deberá ser satisfecha al mes siguiente, en la fecha prevista en el calendario de pagos, independientemente de que el trabajador la perciba efectivamente.

Capítulo 4

Prescripción, caducidad y reintegros a los contribuyentes

Prescripción

La prescripción es uno de los modos de extinguir obligaciones que describe el artículo 28 del Código Tributario. En nuestro caso, afecta a las obligaciones tributarias recaudadas por BPS.

El organismo aprobó por la RD 20-21/2011, de 13.7.2011, el *Manual de prescripción de adeudos*, que establece los lineamientos que regulan esta situación.

Individualidad de cada deuda

Cada aporte no vertido por cada trabajador constituye una deuda individual, que es pasible de prescribir sin relación con las surgidas de la actividad de otros trabajadores.

Plazos de la prescripción

El derecho al cobro de los tributos prescribe a los cinco años transcurridos a partir de la terminación del año civil en que se produjo el hecho gravado (actividad remunerada del trabajador amparado por las leyes de BPS).

El artículo 38 del Código Tributario prevé que el plazo se amplía de cinco a diez años cuando:

- el contribuyente incurre en defraudación;
- no se ha registrado la empresa o, en el caso de la construcción, inscripto la obra;
- no se ha denunciado la existencia del hecho generador o no se ha presentado la declaración nominada correspondiente a la historia laboral;
- no se han presentado las DJNP o cualquier otra declaración a que estuviera obligado el contribuyente;
- se omitió declarar la existencia de trabajadores;
- el organismo no tuvo conocimiento del hecho y debe determinar la deuda por sí mismo, sin intervención del contribuyente.

La subdeclaración de aportes no cambia el término de prescripción de cinco a diez años, salvo que se tipifique defraudación tributaria. En tanto, el plazo de prescripción de los adeudos generados por las nóminas por las que no hay pago ni DJNP es de cinco años.

En aquellos casos en que se determina una relación de dependencia en una empresa con trabajadores inscriptos como no dependientes, siempre que exista facturación y haya una situación tributaria regular de los responsables tributarios, el plazo para la prescripción de los adeudos es de cinco años. Se toma el mismo plazo para las relaciones de dependencia surgidas de las contrataciones del Estado que cumplen iguales requisitos (RD 25-9/2020, del 5.8.2020).

El derecho al cobro de sanciones e intereses previsto en el numeral 2 del artículo 38 del Código Tributario tiene el mismo plazo que le corresponde al tributo que los origina, el que se computa desde la terminación del año civil en que se generaron.

Los honorarios de los tasadores, evaluadores y otros casos similares, así como la multa prevista por el artículo 10 de la ley 16.444, de 15.12.1993, tienen los mismos plazos de prescripción que las obligaciones tributarias a las que están vinculados.

El término de prescripción es de diez años cuando existe sentencia basada en autoridad de cosa juzgada, en un proceso ejecutivo tributario, o sea, cuando ha recaído sentencia definitiva en el juicio ejecutivo por adeudos tributarios, que se computa a partir de la fecha en que la sentencia fue ejecutoriada (artículo 1216 del Código Civil, en la redacción dada por el artículo 463 de la ley 19.889, de 9.7.2020).

Se debe considerar que, por cada hecho generador (actividad remunerada del trabajador), corre un plazo independiente respecto de otros hechos generadores. Debe tenerse en cuenta que el plazo para la prescripción comienza a correr el primer día siguiente a la finalización del año civil en que ocurrió el hecho generador (o sea, la actividad remunerada sujeta a CESS).

Declaración de la prescripción

Antes de declarar la prescripción, la Administración deberá verificar el plazo a aplicar (cinco o diez años), considerando:

- el registro (inscripción) de la empresa en BPS;
- la presentación de DJNP;
- la presentación de la declaración nominada para la historia laboral;
- el registro y cierre de la obra;
- la inexistencia de convenios de facilidades de pago suscriptos por los adeudos sobre los cuales se va a declarar la prescripción;
- la inexistencia de acciones judiciales iniciadas y notificadas;
- la inexistencia de otras causas de interrupción o suspensión;
- todo otro acto que sea esencial para que las oficinas conozcan la existencia del hecho gravado.

Asimismo, se debe tener en cuenta:

- *La inmutabilidad de la prescripción.* Si sobreviene una causa de interrupción o de suspensión luego de vencido el plazo (tanto de cinco como de diez años), esta no incide y debe declararse igualmente la prescripción.
- *La obligación natural.* Una obligación prescripta se transforma en natural, por lo cual, si una vez que ha vencido el plazo de prescripción, el contribuyente paga parcial o totalmente sus adeudos, lo pagado no se devuelve. Si realiza un pago parcial, no se le puede reclamar el resto de los adeudos, pero tampoco se le devuelve lo pagado parcialmente, excepto si el pago se hizo condicionado a la resolución de una solicitud previa de prescripción y el contribuyente dejó constancia de ello (pago bajo protesta).
- *Las obligaciones convenidas.* Si el convenio se suscribió sin condiciones, debe cumplirse en su totalidad. Si se suscribió bajo la condición de que se solicitó la prescripción, en caso de que se compruebe que realmente el contribuyente tiene derecho a ella, debe darse por finalizado el convenio y devolverse las sumas abonadas

por ese concepto. Si se suscribió cuando las obligaciones ya habían prescrito, debe considerarse que hubo una renuncia de la prescripción (ya que, si bien no se puede renunciar a la prescripción de antemano, sí es posible hacerlo cuando esta ya se ha consumado). Por lo tanto, si caduca el convenio por no pago, la Administración está habilitada a perseguir el resto de los adeudos.

- *La independencia, entre sí, de deudas de distinta naturaleza.* Si un mismo contribuyente tiene deudas por concepto de aportes de distinta naturaleza, como por ejemplo, rurales, de construcción o de la aportación Industria y Comercio, estas son absolutamente independientes entre sí. Lo sucedido con una de ellas no influye para nada en las otras. El reconocimiento de la prescripción en vía administrativa está regulado en el artículo 152 de la ley 16.713 y la RD 38-11/1996, de 3.10.1996.

Cuando se configuran los extremos respectivos, BPS tiene la facultad de declarar la prescripción de oficio. En la misma situación, tiene el deber de hacerlo si la declaración es consecuencia de una petición de parte. El interesado puede presentarse a alegar la prescripción en cualquier etapa del procedimiento administrativo.

La prescripción y el reconocimiento de servicios

Para los no dependientes, rigen el artículo 4 de la ley 19.185, de 29.12.2013, y la RD 23-38/2004. Se debe considerar la cotización efectiva. Los servicios y asignaciones prestados como no dependiente, tanto anteriores como posteriores al 1.4.1996 (vigencia de la historia laboral), solo pueden ser computados para la jubilación, el subsidio transitorio por incapacidad parcial o la pensión por fallecimiento, cuando exista aportación, con paga efectiva o compensación tributaria. La cotización efectiva, la cancelación de adeudos o aportación regular no se pueden prescribir, de acuerdo al artículo 38 del Código Tributario.

Para los dependientes, rige la RD 5-8/2008, de 27.2.2008, por la que, hasta la efectiva implementación del procedimiento de notificación de la historia laboral previsto en la ley 16.713, se pueden modificar o incorporar al registro de historia

laboral de los trabajadores dependientes los datos asociados a períodos respecto de los que puede ser oponible la prescripción tributaria, ya sea por actuaciones de oficio o a solicitud del trabajador, siempre que sean verificados por inspección. Cuando se trata de declaraciones o rectificativas que se corresponden a los mismos períodos, se requiere, para su ingreso y registración, la renuncia a la prescripción por los sujetos pasivos declarantes, quienes deben reconocer y regularizar en forma integral los adeudos resultantes mediante pago contado o convenio.

Interrupción de la prescripción

Cuando existen las causas de interrupción de la prescripción, el plazo transcurrido se pierde totalmente y, como consecuencia, debe empezar a contarse nuevamente desde cero luego de que la causa haya cesado.

Las posibles causas de interrupción y suspensión son independientes respecto de cada hecho gravado, aunque, por supuesto, una sola causa común a todos los hechos generadores puede interrumpir o suspender la totalidad de los plazos corrientes.

Se debe tener en cuenta que la interrupción de la prescripción y del plazo de extinción afecta tanto al deudor principal de la obligación, el contribuyente, como a los responsables. Ambos actores son sujetos pasivos de la relación que surge con el organismo una vez configurado el hecho generador de la obligación tributaria.

El plazo comenzará a correr nuevamente a partir del día siguiente a aquel en que finalice la causa de la interrupción o suspensión. Si existe un convenio de facilidades de pago, que siempre interrumpe la prescripción, lo hará después de caducado el convenio.

Causas de interrupción de la prescripción

La prescripción se interrumpe por:

- el acta final de inspección o avalúo, suscrita por el funcionario actuante y el contribuyente o representante, en la que deben constar los resultados de la actuación administrativa realizada;
- la notificación de una determinación tributaria emergente de una resolución del Directorio, de la Dirección Técnica de ATYR o de una gerencia que, por funciones delegadas, puede determinar el monto que se debe abonar por los tributos;
- el reconocimiento expreso de una deuda tributaria por el contribuyente mediante, por ejemplo, la presentación de un petitorio o la solicitud de facilidades de pago (se tiene en cuenta que la solicitud de declaración de prescripción anterior al transcurso de la totalidad del plazo significa también el reconocimiento expreso de una deuda tributaria);
- el reconocimiento tácito de la existencia de una deuda, como por ejemplo, la inscripción de una empresa con una declaración de iniciación de actividad anterior;
- por el emplazamiento judicial (en un juicio ejecutivo recién se interrumpe la prescripción en el momento en que se le notifica la demanda al contribuyente);
- el pago o la consignación total o parcial de la deuda.⁸

En el caso del pago o la consignación total, se extingue la deuda sin necesidad de la declaración de prescripción, pero solamente se interrumpe la prescripción respecto a las multas e intereses si está comprendida la totalidad de lo adeudado. Lo pagado o consignado, después de ocurrida la prescripción, no puede devolverse, pues la deuda prescripta se transforma en una obligación natural.

En el pago o la consignación parcial, debe tenerse en cuenta que la prescripción obra respecto a la deuda generada por cada hecho gravado. El

⁸ *Consignación* es el depósito judicial de la suma que se considera adeudada cuando el acreedor (en este caso, BPS) se niega a recibirla.

hecho gravado es la actividad personal remunerada. Por tanto, si no existe un acto que involucre varios hechos gravados, la deuda por cada trabajador debe considerarse total, por lo cual, en este caso, se considera como pago o consignación parcial el que solo cancela parte de la deuda correspondiente a un trabajador individual.

Cuando existe una deuda conglobada,⁹ debe considerarse pago parcial el realizado para saldar solamente una parte de esa deuda. A manera de ejemplo, el pago parcial de un avalúo, de una declaración jurada de no pago o del tributo unificado de la construcción (cierre de obra) interrumpe la prescripción.

Suspensión de la prescripción

La suspensión del plazo significa que este corre hasta el momento en que se produce una causa de suspensión y continúa luego de que cesa dicha causa.

Causas de suspensión de la prescripción

La suspensión se produce cuando:

- el contribuyente interpone recursos administrativos;
- este inicia cualquier acción o recurso jurisdiccional (ante el Tribunal de lo Contencioso Administrativo o el Poder Judicial);
- hay declaración judicial de concurso (artículo 67 de la ley 18.387, de 23.10.2008).

⁹ La deuda es *conglobada* cuando hay, en una sola base documental, un conjunto de adeudos correspondientes a distintos hechos generadores.

Cese de las causas de suspensión

El cese se produce cuando:

- se configura una resolución ficta sobre los recursos interpuestos. Esto sucede, de acuerdo al artículo 41 de la ley 17.292, de 25.1.2001, a los:
 - 150 días de presentado el recurso de revocación;
 - 200 días de presentados los recursos de revocación y jerárquico en subsidio.¹⁰
- existe resolución definitiva expresa sobre los recursos interpuestos;
- recae sentencia del Tribunal de lo Contencioso Administrativo o, en su caso, de cualquier tribunal de la Justicia ordinaria;
- el juicio concluye por otros motivos como el allanamiento a la demanda,¹¹ el desistimiento, la perención de la instancia,¹² etc.

Caducidad

La caducidad es la extinción del derecho al cobro de los tributos por el vencimiento del plazo hábil que determina la ley para exigir el pago. Opera de pleno derecho, por el solo transcurso del plazo, sin que se requiera acto alguno del deudor o del acreedor.

La caducidad opera solamente cuando es a favor del Estado (en sentido amplio, es decir, que incluye a los entes autónomos, servicios descentralizados y gobiernos departamentales).

Son de aplicación las siguientes normas: artículos 77 del Código Tributario; 39 de la ley 11.925, de 27.3.1953; 376 de la ley 12.804, de 30.11.1960, y 22 de la ley 16.226, de 6.11.1991; RD 28-6/1997, de 22.8.1997, y ODR 3738/1999, de 13.10.1999.

¹⁰ El plazo que tiene la Administración para pronunciarse se interrumpe durante la Semana de Turismo.

¹¹ Reconocimiento que hace el demandado de estar conforme con lo pedido en la demanda.

¹² Se extingue la instancia por perención cuando no se promueve su curso (por inacción, tanto de las partes como del órgano judicial) dentro del plazo de un año en primera o única instancia y de seis meses en todos los demás casos (artículo 233 del Código General del Proceso).

Plazo de caducidad

El plazo, que siempre es de cuatro años, opera por períodos mensuales y comienza a correr el día siguiente a aquel en que la obligación se hace exigible. Por ejemplo, el 20.8.2017, una empresa solicita la devolución de un aporte realizado en demasía por el período que va desde enero de 2013 hasta junio de 2017. Se podrá otorgar solamente el crédito por lo que corresponde al período comprendido entre el 21.8.2013 y el 20.8.2017 (o sea, los cuatro años corridos previos a la fecha de la solicitud).

La obligación caducada no se transforma en obligación natural, por lo cual, si se paga una deuda caducada, puede reclamarse la devolución.

Ante una comunicación efectuada por un ente público, que implica modificaciones en las declaraciones (rectificativas), se debe considerar, en primera instancia, el instituto de la prescripción para delimitar el lapso de exigibilidad de las obligaciones tributarias asociadas a estas modificaciones. El período de caducidad comienza a regir a partir de la declaración de las modificaciones, lo que implica que, por los siguientes cuatro años, la Administración podrá determinar el valor de las obligaciones y proceder a su exigibilidad (ley 11.925). Por lo tanto, en este caso, la caducidad opera desde el momento en que se tiene conocimiento del crédito (desde la fecha en que los créditos son exigibles).

Suspensión del plazo de caducidad

El plazo de caducidad no se interrumpe, solamente se suspende, lo que significa que el mismo plazo continúa a partir del momento en que cesa la causa de suspensión. Dichas causas de suspensión, de acuerdo a la ley 12.804, son:

- *Toda gestión fundada del interesado en vía administrativa, en la que reclama la devolución o el pago de una suma determinada.* Por ejemplo, cuando un organismo es deudor de BPS, basta con que este realice la gestión del pago ante aquel para que el plazo se suspenda hasta la resolución definitiva del organismo deudor. Asimismo, cuando un particular es acreedor de un organismo del Estado, basta con que

realice la gestión en vía administrativa ante el organismo para que el plazo se suspenda hasta la resolución de este último. Cabe destacar que la solicitud de exoneración presentada por un contribuyente no puede asimilarse a la gestión de devolución de una suma determinada.

- *La presentación de recursos administrativos por el deudor.* La suspensión cesa ante la resolución definitiva, ya sea ficta (cuando transcurren los plazos sin que la Administración se expida) o expresa (cuando el organismo se expide mediante una resolución). Posteriormente, el plazo se volverá a suspender en caso de que se interponga la acción de nulidad ante el Tribunal de lo Contencioso Administrativo y cesará cuando el juicio termine.
- *La iniciación de una acción judicial por cualquiera de las dos partes.* En estos casos, la suspensión durará hasta la sentencia definitiva o hasta que sobrevenga alguna otra causa de terminación del juicio (desistimiento, allanamiento, perención de la instancia, etc.).

Reintegros a los contribuyentes

En aquellos casos en que el contribuyente tiene derecho a devolución, ya sea por pago indebido o por lo que disponen las leyes o los reglamentos aplicables, la solicitud debe ser presentada ante la oficina recaudadora correspondiente. La petición debe individualizar el pago que la motiva, citar las disposiciones legales en que se funda y determinar el importe reclamado (artículo 75 del Código Tributario). En todos los casos, la Administración toma en cuenta la caducidad cuatrienal.

Siempre que en vía jurisdiccional se acoge, por razones de legalidad, la pretensión anulatoria pertinente, la Administración debe reintegrar al contribuyente las sumas indebidamente cobradas por todo concepto, actualizadas por el procedimiento establecido por el artículo 2 del decreto-ley 14.500, de 8.3.1976,¹³ sin perjuicio de la acción reparatoria patrimonial por los daños y perjuicios producidos al administrado.

¹³ La variación en el valor de la moneda será determinada por la evolución del índice general de los precios al consumo (IPC) elaborado por el Ministerio de Economía y Finanzas, entre el correspondiente al mes de exigibilidad de la obligación y el del mes anterior a su extinción.

Capítulo 5

Sector Industria y Comercio

Régimen de aportación

Tasas de aportes

Tributo jubilatorio

Tributo¹⁴	Tasa
Personal (montepío)	15 %
Patronal	7,5 %

Tabla 2. Aporte jubilatorio de Industria y Comercio

¹⁴ Artículo 59 del decreto 399/995 y artículo 87 de la ley 18.083, de 27.12.2006.

Aporte al fondo nacional de salud y complemento de cuota mutual

Las obligaciones del Fonasa se componen de los aportes personales, que varían en función de la remuneración y la situación familiar del trabajador, los aportes patronales, que se efectúan por una tasa del 5 %, y el complemento de cuota mutual (CCM), cuando este corresponde.

Aporte personal	Aporte patronal
3 % + tasa adicional variable	5 % + CCM (de corresponder)

Tabla 3. Aporte al Fonasa y CCM

El sueldo anual complementario (aguinaldo) goza de una exoneración del aporte patronal por el seguro de enfermedad (5 %) (artículo 4 del decreto 2/008, de 8.1.2008).

En el capítulo «Sistema Nacional Integrado de Salud» se detallan las [tasas de aportes personales y patronales](#) que se aplican en cada situación, así como el cálculo del CCM.

Fondo de reconversión laboral

Este fondo tiene como finalidad la recapacitación profesional de los trabajadores, fundamentalmente de aquellos que se encuentran desempleados, a través del Instituto Nacional de Empleo y Formación Profesional (Inefop). Las tasas que se recaudan por este fondo, a partir del 1.1.2019, según lo establecido por el artículo 17 de la ley 19.689, del 29.10.2018, son las siguientes:

	Aporte personal	Aporte patronal
No dependientes	0,1 %	0 %
Dependientes	0,1 %	0,1 %

Tabla 4. Fondo de reconversión laboral

Fondo de garantía de créditos laborales

Este fondo se creó para cubrir las contingencias que se pueden generar en caso de insolvencia del empleador, de acuerdo a lo establecido en la ley 19.690, de 29.10.2018, y el decreto 77/019, de 11.3.2019.

La norma instituyó, además, una CESS de carácter patronal, que se calcula por una tasa de 0,025 % y que, desde 1.1.2019, corresponde aplicar sobre las remuneraciones de los trabajadores dependientes de la actividad privada, cualquiera sea el ámbito de afiliación del empleador.

Fondo social metalúrgico (Fosmetal)

BPS recauda este fondo, que ampara a los trabajadores comprendidos en la industria de los productos metálicos, maquinarias y equipos, entre otros, según lo establecido por la [ley 19.444, de 27.10.2016](#), y el [decreto 44/017, de 14.2.2017](#). Se calcula sobre la materia gravada de las CESS, aplicando las siguientes tasas:

- aporte patronal del empleador (0,86 %)
- aporte personal del trabajador (0,39 %)

Fondo de la industria gráfica

Este fondo se creó por el convenio colectivo de la industria gráfica de obra y se aplica a los trabajadores dependientes y no dependientes. La tasa es del 1,15 %.

Impuesto a la renta de las personas físicas

BPS actúa como organismo recaudador del IRPF en colaboración con la Dirección General Impositiva (DGI). Para ello, recibe de sus afiliados activos el impuesto derivado de las rentas de trabajo.

DGI define la materia gravada del impuesto, mientras que BPS realiza los cálculos, con base en la información presentada por los empleadores en las declaraciones nominadas, en función de las remuneraciones y las deducciones de cada trabajador.

Contribución patronal por servicios bonificados

La contribución por servicios bonificados es una tasa de aporte de carácter patronal que se aplica a determinadas actividades que suponen riesgo de vida o afectan la integridad física o mental del trabajador.

Las bonificaciones de servicios se establecen mediante una reglamentación del Poder Ejecutivo, quien las cataloga como bonificadas a los efectos del cómputo jubilatorio (en edad y servicios).

Esta contribución patronal se distribuye a las cuentas individuales de los trabajadores incluidos en el nuevo régimen, al igual que los aportes personales jubilatorios (decreto 205/997, de 12.6.1997).

Se destaca que no se aplica en el caso de las instituciones de enseñanza privada mencionadas en el artículo 69 de la Constitución (artículo 39 de la ley 16.713). No obstante, los docentes de dichos institutos mantienen el cómputo jubilatorio bonificado.

Las bonificaciones en el cómputo jubilatorio (de edad y servicios) operan siempre que los servicios y las asignaciones computables se encuentren registrados en la historia laboral, para lo que se debe establecer el código asignado a cada situación.

En forma continua, el Poder Ejecutivo, a través de grupos de trabajo, ha venido resolviendo la solicitud de recalificación de servicios de algunas empresas, atendiendo a sus características particulares y considerando los avances tecnológicos que redundan en una disminución de los riesgos para la salud de los trabajadores. Estas recalificaciones conllevan la modificación de la tasa a aplicar que, en todo momento, guarda directa relación con el cómputo establecido.

Las tasas de aportación fueron fijadas inicialmente por el decreto 205/997 y, en algunos casos, han sufrido modificaciones por imperio de la recalificación de los servicios.

Actividad bonificada	Cómputo	Tasa	Normativa
Radiaciones ionizantes	3 x 2	27,5 %	Decreto 502/984, de 12.11.1984
Radiaciones ionizantes (para los trabajadores del Hospital Italiano)	4 x 3	18,7 %	Decreto 101/998, de 24.3.1998
Radiaciones ionizantes (para los trabajadores de la empresa José Luis Stezano Serpa)	9 x 8	6,9 %	Decreto 285/998, de 14.10.1998
Exposición al dióxido de silicio	4 x 3	18,7 %	Decreto 502/984
Trabajo a temperaturas de -20 °C o inferiores	5 x 4	13,8 %	Decreto 502/984
Pilotos y copilotos que realizan actividad profesional remunerada en aeronaves al servicio de empresas nacionales	7 x 5	23,1 %	Decreto 502/984
Industria del asbesto	3 x 2	27,5 %	Decreto 1/992, de 3.1.1992
Choferes y choferes cobradores del transporte colectivo de pasajeros que cumplen su tarea en un radio de 50 km de distancia desde Montevideo	7 x 6	9,2 %	Decretos 525/992, de 28.10.1992 y 150/998, de 16.6.1998
Docentes de enseñanza primaria	4 x 3	18,7 %	Decreto 317/999, de 6.10.1999
Docentes de enseñanza secundaria y profesores civiles de liceos militares	7 x 6	9,2 %	Decreto 317/999 y RD 40-8/1997, de 10.12.1997
Docentes de enseñanza técnico profesional	7 x 6	9,2 %	Decreto 317/999

Actividad bonificada	Cómputo	Tasa	Normativa
Docentes de Educación Física	7 x 6	9,2 %	Decreto 317/999
Docentes de institutos de formación docente	9 x 8	6,9 %	Decreto 317/999
Docentes universitarios y profesores civiles de escuelas militares	9 x 8	6,9 %	Decreto 317/999 y RD 40-8/1997
Docentes de enseñanza primaria a personas en situación de discapacidad en institutos de enseñanza pública, dependencias del Instituto del Niño y Adolescente del Uruguay (INAU), institutos penales, institutos especializados en la docencia de niños/as con discapacidades físicas o psíquicas	3 x 2	27,5 %	Decreto 317/999
Docentes con título habilitante en institución no habilitada (decreto 473/996, de 9.12.1996)	4 x 3	18,7 %	Decreto 473/996
Personal de refinería de la Administración Nacional de Combustibles, Alcohol y Portland (ANCAP) (decreto 699/991, de 23.12.1991)	4 x 3	18,7 %	Decreto 699/991
Funcionarios turnantes de la División de Alcoholes de ANCAP (sin actividad actualmente)	4 x 3	18,7 %	Decreto 59/995, de 8.2.1995, y 106/998, de 22.4.1998

Actividad bonificada	Cómputo	Tasa	Normativa
Empleados técnicos profesionales de los casinos municipales de Montevideo	5 x 4	13,8 %	Decreto 270/993, de 14.6.1993
Empleados administrativos de la planilla 18, subescalafón Fiscalización y Vigilancia de Sala y Recaudación de Sala (excluidos los boleteros) de los casinos municipales de Montevideo	6 x 5	10,9 %	Decreto 351/996, de 4.9.1996
Funcionarios del Servicio de Enfermedades Infectocontagiosas Dr. José Scosería	2 x 1	27,5 %	Decreto 520/993, de 24.11.1993
Controladores de tránsito aéreo	7 x 5	23,1 %	Decreto 558/993, de 8.12.1993
Docentes de escuelas rurales que desempeñan funciones y se domicilian efectivamente en la escuela	3 x 2	27,5 %	Decreto 502/984
Personal de las salas de máquinas de los servicios de Dragados y Marítima de la Administración Nacional de Puertos	4 x 3	18,7 %	Decreto 40/995, de 24.1.1995

Tabla 5. Actividades bonificadas

Los trabajadores de la pesca cuentan con una bonificación que se desarrolla en el apartado «[Situaciones particulares](#)» de este mismo capítulo.

Topes de aportación

Tributo jubilatorio

Existe un tope de cotización para los aportes personales y patronales jubilatorios de los trabajadores dependientes y no dependientes incorporados al nuevo

régimen. En estos casos, los aportes jubilatorios se efectúan sobre la suma de las asignaciones computables que se perciben hasta dicho tope.¹⁵

Múltiple empleo

En los casos de múltiple empleo en calidad de dependientes o no dependientes, cuando los aportes personales jubilatorios por el afiliado se realizan, en su conjunto, sobre las asignaciones computables superiores al tope de cotización, BPS vierte el exceso a la AFAP correspondiente. El afiliado cuenta con un plazo de 30 días para retirar dicho exceso. Si no lo hace, la AFAP acumula dicho importe en la cuenta de ahorro individual del afiliado (artículo 47 del decreto 399/995).

Diferente situación se presenta con los aportes patronales jubilatorios, en calidad de dependiente o no dependiente, que integran el fondo de solidaridad intergeneracional, en el que el tope opera en cada empresa o institución, es decir, por cada puesto de trabajo, por lo que no se verifican excedentes.

Sueldo anual complementario (aguinaldo)

El decreto 440/997, de 12.11.1997, establece que, a partir del 1.12.1997, es de aplicación el carácter independiente del aguinaldo para la consideración del tope de cotización. Por ello, se grava como un ingreso aislado, sin considerar las restantes asignaciones computables del mismo mes de cargo.

Es decir que, si se trata de una prestación o partida anual que se liquida en forma de medio aguinaldo, el monto debe ser anualizado para determinar su gravabilidad. Esto también se aplica en caso de que sea liquidada en forma anticipada (como, por ejemplo, en el pago anticipado de la cuota parte por egreso).

Otros tributos e impuestos

Los aportes personales y patronales no jubilatorios e impuestos (fondo nacional de salud [Fonasa], IRPF, fondo de reconversión laboral [FRL], fondo de garantía

¹⁵ Se pueden ver los [valores](#) actualizados de los topes en el sitio web.

de créditos laborales u otros que gravan las asignaciones computables) establecidos por las normas legales y reglamentarias continúan rigiéndose por estas, es decir, sin tope máximo (decreto 399/995).

Régimen de aportación gradual (pequeña empresa)

El artículo 229 de la ley 19.889 establece una reducción de aportes patronales jubilatorios a aquellas empresas que inician actividades a partir de 1.1.2021 y quedan comprendidas en el artículo 30 de la ley 18.083, de 27.12.2006 (contribuyentes comprendidos en el literal E del artículo 52 del título 4 del Texto Ordenado de 1996).

De esta manera, tributan el aporte patronal jubilatorio de acuerdo a la siguiente escala:

- 1) El 25 % durante los primeros 12 meses;
- 2) El 50 % durante los segundos 12 meses;
- 3) El 75 % durante los terceros 12 meses.

Este régimen no es de aplicación cuando existe otro beneficio tributario respecto a los aportes patronales jubilatorios. Cabe señalar que, en el momento del inicio de la actividad, el contribuyente debe elegir si opta por este beneficio o el establecido en el artículo 9 de la ley 17.963, de 19.5.2006 (bonificación para buenos pagadores).

Tampoco se aplica cuando el contribuyente reinicia actividades ni en los casos de quienes se encuentran obligados a tributar con base en el régimen de contabilidad suficiente, de acuerdo a lo establecido en el artículo 88 del título 4 del Texto Ordenado de 1996.

Dependientes

Para los trabajadores dependientes de actividades incluidas en la aportación Industria y Comercio, se aplica el criterio general de [materia gravada](#) definido por el artículo 153 de la ley 16.713. Esto significa que se incluyen como partidas

gravadas para CESS los sueldos, jornales, destajos, horas extras, comisiones, antigüedad, productividad, nocturnidad, descansos, etc. No obstante, se detallan a continuación aquellas partidas que merecen un análisis particular.

Gratificaciones

Las gratificaciones que se otorgan con regularidad y permanencia adquieren naturaleza salarial, por lo que constituyen materia gravada (inciso 1 del artículo 158 de la ley 16.713). Se presume que un ingreso es regular y permanente cuando es percibido en no menos de tres oportunidades a intervalos de similar duración, cualquiera sea la causa de la prestación (artículo 4 del decreto 113/996). A estos efectos, se consideran las partidas percibidas a partir del 1.4.1996 (inciso 1 del artículo 27 del decreto 526/996).

Si se trata de una gratificación otorgada en forma general a los trabajadores de una empresa, la calificación de esta partida como materia gravada para un trabajador determina la misma calificación para el resto (inciso 2 del artículo 27 del decreto 526/996). Del mismo modo, si una empresa otorga una gratificación a su personal que resulta ser materia gravada, esta también se considerará materia gravada para un trabajador recién ingresado, que la percibe por primera vez.

La presunción del artículo 4 del decreto 113/996 solo es de aplicación a los elementos marginales del salario (por ejemplo, primas por productividad o presentismo) y no respecto del salario mismo, que se considera materia gravada a partir de la primera oportunidad en que se devenga. Por ejemplo, para un vendedor, las comisiones constituyen materia gravada desde el inicio de su relación laboral porque son inherentes al cargo y contrato que tiene. En tanto, no se considera del mismo modo una partida por comisión que se otorga a un empleado administrativo, la que podría constituir una gratificación.

Los aguinaldos voluntarios o complementarios otorgados a los dependientes se consideran dentro del concepto *gratificación* y, por lo tanto, están gravados desde la tercera oportunidad en que se otorgan. A partir del momento en que constituyen materia gravada, estos deben ser desagregados del medio

aguinaldo de carácter obligatorio y declarados como partidas extraordinarias complementarias del sueldo.

Quedan exceptuadas de aportación aquellas gratificaciones que las empresas otorgan a sus trabajadores (artículo 158 de la ley 16.713):

- en forma discrecional, es decir, cuando no media obligación;
- con un motivo no vinculado a la prestación de servicios propia de la relación de trabajo, o sea, cuando la causa es ajena a la prestación misma, como por ejemplo, las primas por casamiento, nacimiento, etc.

De acuerdo a la RD 9-30/2001, de 28.3.2001, en aquellos casos en que el trabajador goza de uno o más días de descanso remunerado u otro beneficio patrimonial por matrimonio, donación de sangre, día de asueto de la actividad en la que trabaja, fallecimiento de un familiar u otros motivos similares, se aplica el siguiente régimen:

- Se debe aportar si el beneficio patrimonial está establecido por ley, convenio colectivo o contrato de trabajo.
- No corresponde el aporte en el caso en que no es obligatorio para el empleador conceder tal beneficio.

Quebrantos de caja o similares

Constituyen materia gravada los quebrantos de caja o similares que efectivamente percibe el trabajador (artículo 159 de la ley 16.713). En consecuencia, solo está gravada la parte del quebranto que este cobra, luego de descontados los faltantes que se puedan haber verificado (sin nominalizar). La aportación se realiza con el mes de cargo en que efectivamente se cobra la partida.

Subsidios por períodos de inactividad compensada y sus complementos

Los subsidios por los seguros de enfermedad, maternidad, paternidad y desempleo, y el subsidio transitorio por incapacidad parcial, que son abonados por BPS, constituyen materia gravada (artículo 160 de la ley 16.713 y artículo 50 del decreto 399/995).

Los complementos que las empresas otorgan a estos subsidios no constituyen materia gravada si no exceden la remuneración habitual del trabajador (inciso 2 del artículo 160 de la ley 16.713). Por remuneración habitual, se entiende la nominal; lo que excede dicho monto se considera materia gravada.

El aguinaldo y el salario vacacional integran la remuneración habitual (RD 40-14/2002, de 27.11.2002). Asimismo, las sumas abonadas por las empresas a fin de resarcir al trabajador durante el período de carencia (los tres primeros días no cubiertos por el seguro) se regulan de igual manera (RD 11-10/1998, de 15.4.1998).

Viáticos

Los viáticos sin rendición de cuentas constituyen materia gravada por lo realmente percibido en los siguientes porcentajes (inciso 1 del artículo 157 de la ley 16.713 y artículo 10 del decreto 113/996):

- 50 % de la partida cuando son utilizados dentro del país;
- 25 % de la partida cuando son utilizados fuera del país.

Se consideran viáticos indemnizatorios y, por lo tanto, exceptuados de aportación, aquellas sumas destinadas a cubrir los gastos de locomoción, alimentación y alojamiento ocasionados en el cumplimiento de tareas encomendadas por las empresas cuando estas están sujetas a rendición de cuentas y escrituración contable o se pruebe fehaciente e inequívocamente su calidad indemnizatoria a juicio de la Administración (artículo 157 de la ley 16.713). La RD 22-15/2001, de 4.7.2001, ratificó que las partidas abonadas por concepto de alimentación y alojamiento por las empresas de transporte carretero por autobús a sus trabajadores están comprendidas en el régimen general de viáticos y tienen naturaleza salarial, siempre que cumplan con la condición anteriormente mencionada.

Merecen distinto tratamiento los viáticos que pagan las empresas de transporte terrestre de carga para terceros a sus choferes por servicios prestados en el exterior del país. Estos se consideran viáticos indemnizatorios hasta el monto máximo fijado por el Poder Ejecutivo y, por lo tanto, no constituyen materia

gravada. Este monto máximo por día fue fijado en 22 USD o su equivalente en moneda nacional (con vigencia a los pagos efectuados desde el 1.10.2001). Las sumas que exceden dichos montos están gravadas en su totalidad (100 %), excepto si están sujetas a rendición de cuentas y escrituración contable o se pruebe fehaciente e inequívocamente su calidad indemnizatoria a juicio de la Administración (artículo 280 de la ley 17.296, de 21.2.2001, y decreto 480/001, de 19.11.2001).

Aportes personales asumidos por las empresas

Los aportes personales que asume a su cargo el empleador constituyen materia gravada (artículo 163 de la ley 16.713). En caso de que BPS verifique retribuciones líquidas, se establecerán los montos nominales que correspondan a estas.

Propinas

La ley 16.713 estableció que las propinas otorgadas a los trabajadores dependientes, siempre que se tratara de las efectivamente percibidas por su tarea principal en la empresa, debían estar gravadas por un mínimo de tres y un máximo de veinte veces el valor de la BFC, atendiendo a la característica de cada actividad. Para determinar el carácter principal de la tarea (en el conjunto de las que realiza el trabajador en una misma empresa), deben considerarse la realidad, la razonabilidad y la verdad material.

No obstante, la reglamentación determinó que todas las propinas están gravadas con 3 BFC (artículo 156 de la ley 16.713 y artículo 6 del decreto 113/996, en la redacción dada por el decreto 227/996, de 14.6.1996).

Los valores fictos establecidos corresponden a lo percibido en un mes de trabajo para los trabajadores mensuales (30 días de 8 horas = 240 horas) o jornaleros (25 jornales de 8 horas = 200 horas), los que se proporcionan al tiempo efectivamente trabajado. Se deben tener en cuenta, para ello, los descuentos por faltas o aumentos por horas extras (artículo 7 del decreto 113/996).

La reglamentación establece taxativamente cuáles son las actividades por las que corresponde aportar el ficto de propina. Las no comprendidas por la reglamentación solo se considerarán gravadas cuando así lo determine el Poder Ejecutivo.

Propinas	
Giro	Tarea
Gastronomía Expedición de bebidas y comidas	Mozos
Hotelería en general ¹⁶	Mucamos Maleteros Pisteros Mozos de bar o cafetería Mozos de plaza Recepcionistas Conserjes
Estaciones de servicio o lavado de vehículos	Personal de pista
Gomerías	Todo el personal
Peluquerías y salones de belleza	Todo el personal que presta servicio directo al cliente
Espectáculos públicos	Porteros y acomodadores
Reparto a domicilio de garrafas de supergás, bebidas o comidas, o de farmacias	Repartidores
Reparto de correspondencia	Mandaderos
Transporte colectivo de pasajeros nacional e internacional	Maleteros
Casinos explotados por particulares	Empleados

Tabla 6. Propinas (artículo 6 del decreto 113/996 y decretos 227/996, 484/996 y 89/011, de 23.2.2011)

¹⁶ Las propinas recibidas por las mucamas y los mucamos que prestan servicios en los edificios de propiedad horizontal, que no desarrollan actividad de hotelería, no se consideran gravadas. Los casos de edificios de propiedad horizontal destinados a *apart-hotel*, tiempo compartido o fines similares se deben analizar en forma particular para determinar si desarrollan o no actividades de hotelería en general (RD 43-9/1996, de 6.11.1996).

Partidas en especie

Este concepto se refiere a la entrega de bienes al trabajador, como por ejemplo, cigarrillos o pan, la que se considera integrante de la retribución y, por lo tanto, constituye materia gravada.

Cuando las empresas abonan equivalentes monetarios sustitutos de las partidas en especie, estos constituyen, en su totalidad, materia gravada. Un ejemplo de esto es el monto equivalente a la carne o el pan que se otorga a los trabajadores.

La entrega de cajillas de cigarrillos, que efectúan las empresas tabacaleras a sus trabajadores, constituye materia gravada. En este caso, se debe considerar como base de cálculo el ficto del impuesto específico interno (IMESI) (RD 19-10/1997, de 11.6.1997).

Sueldo anual complementario (aguinaldo)

Aguinaldo legal

Se trata de una suma en dinero que el empleador paga a sus trabajadores y equivale a la doceava parte del total de los sueldos o salarios abonados en los doce meses anteriores al 1 de diciembre de cada año. Se considera sueldo o salario la totalidad de las prestaciones en dinero originadas en la relación de trabajo que tienen carácter remuneratorio. No se toma en cuenta el propio aguinaldo para su cálculo, así como tampoco las habilitaciones o participaciones sobre beneficios de la empresa. En tanto, los fictos de propina y de vivienda, así como otras prestaciones en especie, no se toman en cuenta para el cálculo por expresa disposición de la norma que crea el beneficio (ley 12.840, de 22.12.1960).

El aguinaldo solo puede ser abonado en la oportunidad fijada por la ley (pago anual) o, en su caso, por el Poder Ejecutivo, de acuerdo al mandato legal (pago semestral). Esta última situación es la que se viene verificando desde hace varios años. Esto hace que se abone semestralmente en junio y diciembre (por los montos que van de diciembre a mayo y de junio a noviembre, respectivamente).

En el mes en que se produce el egreso del trabajador se debe realizar la liquidación del aguinaldo y el correspondiente aporte, independientemente de si se percibe la partida.

Cuando el egreso es por notoria mala conducta, el trabajador pierde el derecho al cobro del aguinaldo y este, consecuentemente, no es gravado.

Aguinaldo voluntario

Los complementos de aguinaldo que las empresas abonan a sus trabajadores, ya sea en forma voluntaria o por convenios entre ambas partes, se consideran dentro del concepto [gratificaciones](#) y tienen este tratamiento. Dichos montos no se consideran como aguinaldo, sino como una partida complementaria del sueldo.

Vivienda

La aportación por las prestaciones de vivienda otorgadas a los trabajadores, en dinero o en especie, se efectúa sobre el equivalente a 10 BFC (artículo 164 de la ley 16.713 y artículo 12 del decreto 113/996). Cuando se otorga el beneficio en dinero, debe existir documentación que lo respalde. Si se prueba que el monto abonado al trabajador supera el valor que realmente tiene la vivienda, el excedente es materia gravada.

De verificarse que la vivienda es usufructuada por un mismo núcleo familiar, en el que más de uno de sus integrantes es dependiente de la empresa otorgante, deben analizarse los contratos de trabajo para determinar a quién se debe gravar. A manera de ejemplo, se puede considerar el caso de un matrimonio compuesto por una portera y un limpiador. Por lo general, el contrato con los porteros establece que estos tienen derecho a una vivienda, por lo que el ficto de vivienda se gravará, en este caso, solamente a la portera.

La partida de vivienda puede ser prorrateada en caso de ingreso o egreso del trabajador, o sea, cuando no es usufructuada en el mes entero. Cuando un trabajador se encuentra, durante todo el mes, amparado a un subsidio por enfermedad o maternidad, este ficto no es gravado y se asimila a un complemento voluntario por subsidio.

La vivienda, cuando es proporcionada en especie, debe diferenciarse del alojamiento de personal, al que se considera como un lugar de pernocte que puede ser compartido por varias personas que no componen un núcleo familiar y se utiliza cuando estas se deben desplazar fuera de su lugar habitual de trabajo. En este caso, el concepto puede asociarse a viáticos indemnizatorios y, por lo tanto, no constituye materia gravada.

Licencia

Los trabajadores tienen derecho a gozar una determinada cantidad de días de licencia anual remunerada, a la que no pueden renunciar. Los jornales de licencia efectivamente gozada constituyen materia gravada.

Con respecto a la licencia del personal jornalero, para obtener el monto imponible mensual, se deben considerar dos situaciones.

- Si la licencia es usufructuada totalmente en el mismo mes de pago, se suman los jornales trabajados y de licencia.
- Si la licencia es usufructuada parcialmente en el mes de pago, tanto el cálculo del monto imponible como la declaración deben contener los jornales trabajados y los correspondientes a la licencia gozada. En el siguiente, contendrán el saldo de los jornales de licencia más los jornales trabajados durante ese mes (RD 27-25/1999, de 18.8.1999).

La licencia no gozada, que se determina exclusivamente cuando los trabajadores cesan en su relación laboral, no constituye materia gravada.

Merece distinto tratamiento la licencia no gozada que se abona a los trabajadores del sector de la pesca. Si luego de un viaje, el trabajador desembarca y termina su relación laboral, la licencia generada se toma como no gozada (aun si, luego, consigue otro viaje). Si se trata de un socio de una cooperativa de trabajo dedicada a la pesca, la licencia no gozada constituye materia gravada en tanto el socio no se desvincula de la cooperativa.

Salario vacacional y sumas complementarias

El salario vacacional (o suma para el mejor goce de la licencia) está exento de todo gravamen fiscal o social (artículos 27 de la ley 12.590, de 23.12.1958, y 4 del decreto 615/989, de 22.12.1989).

La ley 16.101, de 10.11.1989, fija el salario vacacional en un monto mínimo (o monto legal) equivalente al 100 % del jornal líquido de vacaciones. Las sumas complementarias del salario vacacional no están gravadas si no exceden el 100 % del monto legal a percibir por el trabajador y son abonadas en forma simultánea con este (artículo 11 del decreto 113/996).

Por tanto, existen un tope de no gravabilidad para dichos complementos y, a la vez, la exigencia de que se abonen simultáneamente con el pago de los mínimos legales (al inicio de la licencia y, en caso de fraccionamiento, en proporción a los días de licencia de cada período).

Otras prestaciones exentas de aportación personal (artículo 167 de la ley 16.713)

Las sumas de las partidas de alimentación, prestaciones médicas, seguros y transporte están exentas de aportes personales si no superan el 20 % de la retribución nominal que el trabajador recibe en efectivo por los conceptos que constituyen materia gravada. Todo lo que supera ese porcentaje está gravado. Las partidas que cumplen con esta condición están gravadas con una tasa del 7,5 % de aporte patronal jubilatorio desde enero de 2011.¹⁷

Para determinar la retribución nominal, no se consideran aquellas percibidas:

- en especie o aquellas en las que el pago lo asume el empleador;
- en efectivo y que no constituyen materia gravada;
- por fictos de propina y vivienda.

¹⁷ A partir del 1.1.2009 y de acuerdo a lo establecido por el artículo 92 de la ley 18.083, se dispone gravar estas partidas con aportes patronales jubilatorios en forma gradual. La tasa aplicable desde enero de 2009 es de un 2,5 %; desde enero de 2010, de un 5 %, y desde enero de 2011, de un 7,5 %, alcanzando así la tasa general de aporte patronal jubilatorio.

Esto está determinado por el artículo 167 de la ley 16.713; los artículos 8 y 9 del decreto 113/996; el artículo 60 de la ley 17.555, de 19.9.2002, y el decreto 377/002, de 28.9.2002.

Alimentación

La alimentación que recibe el trabajador, ya sea en especie o mediante el pago en efectivo asumido por el empleador a través de la entrega de órdenes de compra personalizadas emitidas por él o por terceros, o por medio de cualquier otro mecanismo o procedimiento, siempre que esté destinada al mismo trabajador, por los días efectivos de labor y contra recibo, está exenta de aportación. Necesariamente, la partida debe relacionarse con los días efectivamente trabajados y no puede ser fija (artículo 8 del decreto 113/996).

Se debe tener en cuenta, a los efectos de que esta partida se considere exenta, que a partir del 1.3.2016, bajo el régimen de inclusión financiera (ley 19.210, de 29.4.2014, y decreto 263/015, de 28.9.2015), se estableció que el pago de las partidas por concepto de alimentación que no sean suministradas en especie solo debe hacerse efectivo mediante instrumentos de dinero electrónico. Asimismo, el artículo 21 de la ley 19.732, 28.12.2018, determinó un tope diario en unidades indexadas, cuyos valores son los siguientes:

- desde abril de 2019, 150 UI¹⁸ diarias;
- desde enero de 2020, 100 UI diarias.

El pan otorgado por las panaderías a sus trabajadores, siempre que no sobrepase, conjuntamente con el resto de las prestaciones, el 20 % de la remuneración habitual del trabajador, está gravado con los aportes patronales, de acuerdo a lo establecido en el artículo 167 de la ley 16.713. Lo mismo ocurre con cualquier otro alimento dado al trabajador.

¹⁸ Se menciona que el valor de la UI a considerar es el vigente al 1 de enero de cada año.

Prestaciones médicas

También se encuentra exento de aporte personal, a los efectos de las CESS, el monto asumido por el empleador y correspondiente al pago total o parcial de cobertura médica u odontológica, ya sea asistencial, preventiva, integral o complementaria, siempre que se encuentre debidamente documentado y sea dirigido hacia el propio trabajador, su cónyuge, sus padres (cuando se encuentren a su cargo), hijos menores de 18 años, hijos de entre 18 y 25 años que se encuentren cursando estudios terciarios o hijos incapaces sin límite de edad (numeral 2 del artículo 167 de la ley 16.713).

Seguros

Los seguros de vida y de accidente personal del trabajador, si el pago es asumido en forma total o parcial por el empleador, se encuentran exentos del aporte personal jubilatorio.

Transporte colectivo de pasajeros

También se encuentra exento de aporte personal el costo del uso del transporte colectivo de pasajeros en los días efectivamente trabajados, hacia y desde el lugar de trabajo, cuando su pago es asumido por la empresa mediante la entrega de cuponeras u órdenes de compra personalizadas con el fin de que estas sean usadas únicamente por el trabajador (artículo 15 del decreto 377/002).

Se incluyen en este concepto los servicios prestados por las empresas de taxímetros en el marco de convenios con el empleador. El límite de la exoneración es el costo de un boleto urbano por empleado y por viaje.

El pago del transporte, en cualquiera de estas modalidades, no puede ser imputado a las sumas que percibe el trabajador (RD 1-30/2003, de 21.1.2003).

Provisión de ropa y herramientas

Se dispone, asimismo, que la provisión de ropa y herramientas necesarias para el desarrollo de la tarea asignada no constituye materia gravada (artículo 167 de la ley 16.713). Debe existir documentación probatoria (facturación de compra).

Retroactividades

Las partidas que se devengan con retroactividad no generan sanciones tributarias por mora en los siguientes casos:

- *Retroactividades por laudo.* Si los convenios colectivos son homologados en forma retroactiva, el importe a pagar por retroactividad se debe declarar con el concepto de rectificativa que corresponde a la partida en cada mes de cargo en que esta se generó.
- *Partidas pagadas con posterioridad al egreso del trabajador.* Estas situaciones se dan cuando, a la fecha de desvinculación del trabajador, existe imposibilidad material de haber tomado conocimiento del hecho generador de los tributos de seguridad social en el mes al cual, en definitiva, se imputa la obligación. Es el caso, por ejemplo, de los vendedores a quienes se les pagan comisiones una vez facturadas y cobradas las ventas. Los importes pagados se deben declarar como rectificativas del mes en que egresó el trabajador y siempre que el trabajador fue declarado con los tipos de remuneración *comisión o mixta*.

No dependientes

Concepto general

Los trabajadores no dependientes son aquellas personas físicas que, por sí solas, conjunta o alternativamente con otras, asociadas o no, ejercen una actividad lucrativa patronal. También son considerados así los socios integrantes de las sociedades colectivas, de responsabilidad limitada, en comandita y de capital e industria, tengan o no la calidad de administradores, que desarrollan una actividad de cualquier naturaleza dentro de la empresa.¹⁹

¹⁹ Los casos de los directores de sociedades anónimas, así como los representantes legales, administradores y directores de sociedades por acciones simplificadas, se desarrollan en los apartados correspondientes.

De acuerdo a la ley 16.713, esos afiliados reciben diferente tratamiento según si están incluidos o no en el nuevo régimen. En efecto, de acuerdo al decreto 113/996, quienes están comprendidos en el nuevo régimen jubilatorio tienen libre elección de fictos.

Para determinar la aportación, es necesario tener en cuenta los conceptos de *categoría*, *máximo salario* y *remuneración real*, que se detallan a continuación.

Categorías de sueldos fictos

CATEGORÍA	MATERIA
1. ^a	11 BFC
2. ^a	15 BFC
3. ^a	20 BFC
4. ^a	25 BFC
5. ^a	30 BFC
6. ^a	36 BFC
7. ^a	42 BFC
8. ^a	48 BFC
9. ^a	54 BFC
10. ^a	60 BFC

Tabla 7. Categorías de sueldos fictos

Máximo salario

Se considera el del trabajador que tiene el mayor monto imponible gravado de la empresa (artículo 22 del decreto 113/996). Se incluyen en este concepto los fictos de propina, vivienda y cualquier tipo de beneficio gravado que se da en especie o en dinero (con excepción del aguinaldo).

Remuneración real

Es la asignada al socio en concepto de retribución, con motivo de su actividad personal y con exclusión de la distribución de utilidades provenientes del beneficio obtenido por la sociedad (artículo 22 del decreto 113/996). En la

apreciación de este elemento, debe considerarse especialmente el *principio de realidad*.

Aportación

A continuación, se detallan las condiciones especiales de aportación previsional²⁰ para este tipo de trabajadores.

	Aportan sobre el mayor de los siguientes montos:	
Empresas de las que son integrantes	Si la empresa <i>no tiene personal</i>	Si la empresa <i>tiene personal</i>
Unipersonales (cónyuge colaborador) Soc. de hecho Soc. irregulares	Mínimo: 11 BFC	Máximo salario Mínimo: 15 BFC
Sociedades de responsabilidad limitada Sociedades colectivas Sociedades en comandita Sociedades de capital e industria Sociedades por acciones	Remuneración real Mínimo: 15 BFC	Máximo salario Remuneración real Mínimo: 15 BFC

Tabla 8. Condiciones de la aportación de los trabajadores no dependientes

²⁰ Los aportes al Fonasa se desarrollan en el capítulo «[Sistema Nacional Integrado de Salud](#)».

Incluidos en el nuevo régimen	No incluidos en el nuevo régimen
<p>Tienen libre elección de fictos superiores.</p> <p>Pueden optar por cualquier categoría, aun si esta es superior a la 10.^a.</p> <p>Plazo para la 1.^a elección: 30.4.1996.</p> <p>Si no optan, se mantienen las categorías ajustadas a la BFC.</p> <p>Pueden modificar la opción antes del 1 de enero de cada año, ya sea para aumentar o disminuir la categoría ya existente.</p>	<p>No tienen libre elección de fictos.</p> <p>Las opciones se limitan a las categorías.</p> <p>La opción inicial no puede superar la 3.^a categoría.</p> <p>Mínimo de permanencia: 3 años en cada categoría. Posteriormente, pueden optar por la categoría inmediata superior.</p> <p>Los fictos vigentes se ajustan de acuerdo a la BFC.</p>

Tabla 9. Condiciones de la aportación de los trabajadores no dependientes de acuerdo a si están o no incluidos en el nuevo régimen

Disposiciones especiales

Pluriactividad en carácter de no dependiente

Los afiliados que ejercen más de una actividad en calidad de trabajadores no dependientes aportan por la empresa en la que se registra el mayor sueldo ficto (artículo 176 de la ley 16.713). A esos efectos, cada persona física que integra más de una empresa debe presentar una declaración jurada ante BPS.

La RD 40-22/2004, de 24.11.2004, estableció con carácter general que, en el caso de las personas físicas integrantes de varias empresas, la declaración jurada debe realizarse cada vez que se produce alguna alteración que modifica su aportación por aquella empresa en la que se verifica el mayor sueldo o salario.

Empresa con personal que, en forma transitoria, no recibe retribuciones

Cuando se trata de empresas en las que ninguno de sus dependientes genera retribuciones (por ejemplo: todos los trabajadores están amparados a algún subsidio, usufructúan licencia sin goce de sueldo o permanecen como personal a la orden), corresponde darles el tratamiento de una empresa que ocupa personal (artículo 30 del decreto 113/996).

No dependientes sin actividad

Los no dependientes no deben realizar aportes cuando son socios de sociedades personales que suspenden temporalmente sus actividades, en el entendido de que el hecho generador de los tributos es la actividad remunerada (extremo que debe ser probado fehacientemente) y no la mera existencia de una sociedad. A tales efectos, se debe realizar, ante BPS, una declaración jurada que así lo indique, sin que se exija la disolución de la sociedad (RDE 6-1/1990, de 31.5.1990; RD 36-61/1992, de 23.9.1992, y RD 3-12/1998, de 4.2.1998).

Los titulares de empresas unipersonales o los socios de cualquier tipo de sociedad de la aportación Industria y Comercio que cesan en sus actividades para ampararse a los beneficios jubilatorios, si no desarrollan actividad remunerada de naturaleza alguna amparada por el mismo órgano que sirve la prestación, pueden continuar con la propiedad del bien. No se debe, en tal caso, exigir la venta o liquidación de su patrimonio, es decir, del establecimiento o empresa. (RD 15-5/1998, de 13.5.1998). Cuando se trata de unipersonales o sociedades que no cuentan con un socio con actividad, se exige que se nombre un administrador, que aporta, como dependiente, sobre la remuneración real.

Socios profesionales universitarios en ejercicio de su profesión

El artículo 43 de la ley 17.738,²¹ de 7.1.2004, determina la obligatoriedad de la afiliación de los profesionales universitarios que ejercen en el país, en forma libre, en nombre propio y para terceros.

²¹ Ley de la Caja de Jubilaciones y Pensiones de Profesionales Universitarios.

En caso de que la sociedad, integrada exclusivamente por profesionales universitarios, adquiera una forma jurídica comercial, debe designar un administrador y realizar los aportes correspondientes por dicha actividad bajo el régimen de Industria y Comercio (RD 40-7/1997, de 10.12.1997).

Por otra parte, de acuerdo a lo establecido por el artículo 4 del decreto 258/007, de 23.7.2007, las entidades que producen soportes logísticos y servicios vinculados a estos son consideradas, a los efectos de las CESS, prestadoras de servicios personales de profesionales universitarios, con independencia de su naturaleza jurídica. Para ello, hay una condición: la totalidad de los integrantes deben ser profesionales universitarios del software y prestar servicios efectivos en dicha empresa. Por tanto, en estas entidades y siempre que se pruebe el cumplimiento de los requisitos, los administradores quedarán exentos de tributar [aportes jubilatorios](#) a BPS.

Excluidos de aportación

Se encuentran excluidas de aportación, es decir, no son sujeto de derecho ni generan obligaciones previsionales las personas que desarrollan una actividad carente de inclusión específica en el amparo jubilatorio, que no acredite los requisitos de habitualidad, profesionalidad y constitución del medio principal que, a los efectos de la subsistencia, establece el denominado *régimen de actividades lícitas remuneradas*. De lo contrario, es decir, de acreditar dichos requisitos y tratarse de una actividad lícita remunerada, deben aportar (normativa a manera de ejemplo: ley 12.138, de 13.10.1954; artículo 18 de la ley 12.380, de 12.2.1957, y artículo 177 de la ley 16.713).

Las actividades desarrolladas por patrones de casas de citas, huéspedes y similares se encuentran fuera del amparo del sistema de seguridad social (ley 10.646, de 12.9.1945). Corresponde aclarar que deben igualmente registrarse como empresas y verter a BPS los aportes por los dependientes a su cargo.

Monotributo

Monotributo ley 18.083

A efectos de contemplar la situación de los titulares de emprendimientos de reducida dimensión económica que desarrollan una actividad comercial en espacios públicos, se crea el denominado *régimen de monotributo*. Quienes se amparan a él realizan un único aporte, que incluye tanto las CESS por la actividad del titular como la totalidad de los impuestos nacionales vigentes, con excepción de los que gravan la importación (artículos 590 a 601 de la ley 17.296 y decreto 203/001, de 31.5.2001).

La ley 18.083, en sus artículos 70 a 83, así como los diversos decretos reglamentarios, establecieron el régimen vigente de monotributo, que deja sin efecto el régimen anterior. Este tributo grava las actividades empresariales de reducida dimensión económica, entendiendo que los activos, en ningún momento del ejercicio, pueden superar el 50 % del monto a que refiere el literal E del artículo 52 del título 4 del Texto Ordenado de 1996.²² Quedan excluidas de esta definición las empresas que comercializan prendas de vestimenta en centros comerciales, expoferias y similares.

El tributo a pagar por concepto de monotributo es recaudado por BPS e integra los recursos del organismo.

Alcance

Están comprendidos los siguientes sujetos:

- empresas unipersonales (titular y cónyuge o concubino) con hasta un dependiente;
- sociedades de hecho con un máximo de dos socios, sin dependientes;

²² A los efectos de establecer la reducida dimensión económica, se consideran únicamente los bienes muebles afectados directamente a la actividad.

- sociedades de hecho integradas por familiares²³ (hasta el cuarto grado de consanguinidad o segundo de afinidad), con un máximo de tres socios, sin dependientes.

El número de dependientes puede elevarse hasta tres en el período comprendido entre el 1 de diciembre de cada año y el 6 de enero del año inmediato siguiente (período de zafra general), tanto para unipersonales como sociedades de hecho. Existen, para algunos sectores de actividad, otros períodos:

- Para el sector de producción de ladrillos y bloques, se establece un período zafra desde el 1 de setiembre hasta el 30 de abril.
- Para los pescadores artesanales,²⁴ el período de zafra es determinado por la Dirección Nacional de Recursos Acuáticos (Dinara) del Ministerio de Ganadería, Agricultura y Pesca, en razón de la zona de captura y la variedad de especies.

Sin perjuicio de dichas excepciones, el Ministerio de Economía y Finanzas (MEF) puede, con un informe previo favorable del MTSS, BPS y DGI, establecer períodos de zafra distintos a los previamente establecidos.

Condiciones

Estas empresas deben cumplir simultáneamente con las siguientes condiciones:

- Los ingresos de la actividad no deben superar, en el ejercicio, el límite del literal E del artículo 52 del título 4 del Texto Ordenado 1996, en los porcentajes que se detallan a continuación:
 - para las unipersonales, 60 %;
 - para las sociedades de hecho, 100 %.

²³ Grados de consanguinidad: padres e hijos (1.º); abuelos, nietos y hermanos (2.º); tíos (3.º); primos (4.º). Grados de afinidad: padres del cónyuge (1.º); hermanos y abuelos del cónyuge (2.º).

²⁴ Se considera pesca artesanal aquella que se desarrolla en una única embarcación con una capacidad de hasta cuatro toneladas de registro bruto (TRB).

- La actividad se debe desarrollar en un único puesto o pequeño local (de hasta 15 m²). La rotación entre diferentes localizaciones físicas no suprime el amparo al régimen de monotributo, salvo que se verifique la simultaneidad del ejercicio de la actividad. Cabe señalar que se exceptúa de esta condición a los productores artesanales de ladrillos, cuya área de secado y acopio puede exceder dicho límite, así como a las actividades de turismo rural, para las que se establece un máximo de diez camas disponibles. Quedan excluidos del régimen de monotributo los locales ubicados en centros comerciales, como shoppings y galerías.
- Deben tener una única actividad de afiliación patronal. Los titulares de empresas unipersonales o sus cónyuges o concubinos colaboradores no pueden integrar en forma simultánea sociedades personales ni tener la calidad de directores de sociedades anónimas (con o sin actividad y remuneración). Se presenta como excepción a la condición anteriormente mencionada la actividad de los productores rurales que complementan los ingresos derivados de la producción de bienes en estado natural provenientes de su establecimiento con la enajenación, en forma accesoria, de otros bienes agropecuarios en estado natural o sometidos a algún proceso artesanal.
- Deben realizar venta de bienes y prestación de servicios en forma exclusiva a consumidores finales. Se exceptúa de esta condición a quienes venden bienes artesanales²⁵ en los siguientes rubros:
 - marroquinería (excepto prendas de vestir)
 - bisutería
 - textiles
 - artesanías de madera
 - alimentos elaborados en forma artesanal

²⁵ No quedan comprendidos en las presentes excepciones los bienes fabricados en serie, aun cuando su elaboración sea de carácter artesanal.

Asimismo, quedan exceptuados quienes venden diarios, periódicos y revistas de cualquier naturaleza, salvo pornográficos, y quienes prestan los siguientes servicios expresamente incluidos:

- cuidado de bicicletas, automóviles, motos y otros automotores
- limpieza de vidrios de inmuebles y automotores
- guías de turismo (se permite la actividad parcial en espacios cerrados)
- paradas de taxis
- paseadores y entrenadores de mascotas (se permite la actividad parcial en espacios cerrados)
- utilización de espacios radiales en radioemisoras del interior del país con un máximo de cinco horas semanales
- apoyo a pescadores artesanales (lavado de embarcaciones y arreglo de artes de pesca)
- sexuales (personas, sin distinción de género, autorizadas a ejercer un trabajo sexual según la ley 17.515, de 4.7.2002)
- turismo rural con o sin alojamiento en establecimientos agrícolas, ganaderos, forestales o agroindustriales, o con entorno natural preservado, ubicados en el medio rural e inscriptos en el Registro de Operadores de Servicio Turístico del Ministerio de Turismo
- actividades artesanales (definidas en los artículos 2 y 3 de la ley 17.554, de 12.9.2002) que cumplen las condiciones, son ejecutadas fundamentalmente de modo manual y tienden a preservar y desarrollar nuestra identidad cultural
- actividades de jardinería (estas actividades son pasibles de ser incluidas bajo el régimen de monotributo desde la vigencia de la ley 18.984, de 18.10.2012)
- pequeñas obras de mantenimiento: actividades destinadas a la conservación, mantenimiento y mejora del inmueble, que no forman parte del proceso integral de una obra y no modifican planos (ley 19.291, de 17.10.2014)
- producción de ladrillos y bloques en forma artesanal

El Poder Ejecutivo incluye a los organismos estatales como consumidores finales de las empresas monotributistas. Quedan exceptuados los entes autónomos y servicios descentralizados del dominio comercial e industrial del Estado, así como quienes se encuentran incluidos en el hecho generador del impuesto al valor agregado (IVA) y el IMESI.

Compatibilidad

Se establece que es compatible la actividad bajo el régimen de monotributo con la percepción de una jubilación común o por edad avanzada por Industria y Comercio, siempre que su origen no sea la misma actividad que se pretende desarrollar en calidad de monotributista. La pasividad recibida por el titular no puede superar el monto de 3 BPC y este debe integrar un hogar en que el ingreso promedio para cada integrante del núcleo sea igual o inferior a 3 BPC. A tales efectos, se consideran todos los ingresos, salvo los originados por la percepción del ingreso ciudadano, asignaciones familiares y el seguro por desempleo motivado por el despido del trabajador.

Exclusiones

Quedan expresamente excluidos del régimen de monotributo:

- quienes son, simultáneamente, socios de cualquier sociedad personal o directores de sociedades anónimas, independientemente de desarrollar una actividad o no en ellas;
- los prestadores de servicios personales fuera de la relación de dependencia, ya sea en forma individual o societaria.

Cese y reingreso al régimen de monotributo

El cese del régimen de monotributo se produce en el momento en que se deja de cumplir alguna de las condiciones del alcance objetivo. En tal caso, se deben tributar CESS por el régimen general, IVA y, de corresponder, el impuesto a la renta de las actividades económicas (IRAE) y el impuesto al patrimonio.

En aquellos casos en que el contribuyente deje de estar comprendido en el régimen de monotributo, ya sea por opción o por no cumplir las condiciones del

alcance objetivo, no podrá volver a este hasta que finalice el tercer año civil posterior a aquel en el que se produjo la exclusión.

Reconocimiento retroactivo

Según lo establecido por el artículo 3 de la ley 19.185, se permite reconocer servicios anteriores a la incorporación al régimen de monotributo por un período máximo de cinco años, que no puede ser mayor que el doble de aquel en que se hayan cumplido con regularidad las obligaciones corrientes.

Dicho reconocimiento está condicionado a la prueba documental de la actividad y, en caso de aprobarse, requiere la cancelación de las obligaciones devengadas.

Obligación tributaria

Quienes se integran a este régimen en calidad de patrones unipersonales, cónyuges colaboradores o socios de sociedades de hecho tributan sobre un monto imponible de 5 BFC, sin realizar, de existir, la comparación con el máximo salario de los dependientes.

En lo que respecta a los aportes al Fonasa, tanto el titular como el cónyuge colaborador tienen amparo optativo e independiente entre sí. Si optan por ser beneficiarios, tributan sobre 6,5 BPC, de acuerdo al régimen general. Los socios de sociedades de hecho no son beneficiarios de la cobertura de salud bajo este régimen.

Gradualidad de aportes

Los artículos 3 y 4 de la ley 19.942, de 23.3.2021, introducen modificaciones en el régimen de monotributo definido por la ley 18.083.

Los titulares de las empresas que inician actividad a partir de 1.1.2021 realizan un aporte gradual de la prestación tributaria unificada, de acuerdo a una escala. De esta manera, aportan:

- 1) el 25 % durante los primeros 12 meses;
- 2) el 50 % durante los segundos 12 meses;
- 3) el 75 % durante los terceros 12 meses.

Esta gradualidad no comprende los aportes correspondientes al Fonasa y no es aplicable cuando existe otro beneficio tributario ni en los casos de reinicio de actividad.

La bonificación para buenos pagadores sobre los aportes patronales jubilatorios de diciembre, prevista por la ley 17.963, no es de aplicación, salvo si el contribuyente opta expresamente por dicho beneficio en lugar de este régimen gradual.

En tanto, sobre las remuneraciones de los trabajadores dependientes corresponde realizar la tributación establecida por las normas vigentes para todos los contribuyentes, tanto en lo que respecta a la aportación personal como la patronal.

Suspensión de oficio

BPS suspenderá de oficio el registro y lo comunicará a aquellas empresas comprendidas en este régimen que no hayan realizado el pago de las obligaciones durante dos meses consecutivos, cualquiera sea la fecha en que estas hayan iniciado su actividad (artículo 4 de la ley 19.942).

El contribuyente podrá realizar el reinicio de la empresa en cualquier momento, tras cancelar previamente los adeudos generados hasta dicho momento con las multas y recargos correspondientes. A tales efectos, BPS podrá otorgar facilidades de pago, de acuerdo a la normativa vigente.

Monotributo social Mides

A partir de la ley 18.874, de 23.12.2011, se crea el régimen de monotributo social del Ministerio de Desarrollo Social (Mides) para quienes integran hogares que se

encuentran por debajo de la línea de pobreza o en situación de vulnerabilidad socioeconómica. La calificación que autoriza la inclusión en este régimen está a cargo exclusivamente del Mides.

Alcance

Quedan comprendidos quienes, además de ser autorizados por el Mides, desarrollan actividades sin personal dependiente a su cargo y bajo la calidad de patronos unipersonales o, de forma asociativa, a través de sociedades de hecho conformadas por hasta cinco integrantes.

Cabe señalar que se incluye como actividad asociativa la ejercida entre cónyuges o concubinos, por lo que no es de aplicación la figura del cónyuge o concubino colaborador en este régimen.

El régimen de monotributo social Mides se diferencia del monotributo del régimen general en que el primero de ellos puede desarrollar cualquier tipo de actividad de producción, venta de bienes o prestación de servicios para consumidores finales, empresas y organismos del Estado. De todas formas, se mantiene la condición de desarrollar la actividad en no más de un puesto en forma simultánea.

Condiciones

El monotributo social Mides ampara actividades de reducida dimensión económica, en las que todos sus integrantes deben encontrarse en situación de vulnerabilidad socioeconómica. Además, debe cumplir las siguientes condiciones en forma simultánea:

- Debe ejercer una única y exclusiva actividad de afiliación patronal. Ni los titulares de empresas unipersonales ni sus cónyuges o concubinos colaboradores pueden integrar en forma simultánea sociedades personales ni ser directores de sociedades anónimas (con o sin actividad o remuneración). Una persona puede ser registrada en más de un emprendimiento como monotributista social Mides. En tal caso, aporta por cada uno de ellos en forma independiente.

- Los ingresos no deben superar, en el ejercicio, el 60 % del límite establecido por el literal E del artículo 52 del título 4 del Texto Ordenado 1996. En el caso de las sociedades de hecho, el límite se extiende al 100 % de este valor.

Obligación tributaria

Al igual que en el monotributo del régimen general, el tributo es recaudado enteramente por BPS. El monto gravado es el correspondiente a 5 BFC. Se establece un régimen de gradualidad del aporte determinado por tramos de doce meses de actividad, que se distribuyen de la siguiente forma:

- 1) 25 % del aporte en los primeros doce meses de actividad;
- 2) 50 % del aporte en los segundos doce meses;
- 3) 75 % del aporte en los terceros doce meses;
- 4) 100 % del aporte de allí en más.

En lo que se refiere al Fonasa, los titulares no realizan los aportes correspondientes, salvo si optan por quedar incluidos en el Seguro Nacional de Salud (SNS). Esta opción alcanza tanto a los titulares de unipersonales como a los socios de sociedades de hecho. En tal caso, deben asumir el costo correspondiente y tributar sobre 6,5 BPC, de acuerdo al régimen general.

Suspensión de oficio

El artículo 8 de la ley 18.874, de 23.12.2011, establece que, en caso de omisión del pago del tributo durante dos meses consecutivos, BPS suspenderá de oficio el registro y realizará la comunicación al Mides. El contribuyente podrá realizar el reinicio de la empresa en cualquier momento, tras cancelar previamente los adeudos generados con las multas y recargos correspondientes. A tales efectos, BPS podrá otorgar facilidades de pago, de acuerdo a la normativa vigente.

Plan de dignidad laboral para personas privadas de libertad

El artículo 81 de la ley 19.996, de 3.11.2021, creó el Plan de Dignidad Laboral para Personas Privadas de Libertad con la finalidad de fomentar el trabajo a través de emprendimientos productivos dentro de las unidades penitenciarias.

Por medio de este plan, las personas que se encuentran en situación de reclusión pueden realizar un aporte unificado, denominado *aporte social único de personas privadas de libertad*.

El Instituto Nacional de Rehabilitación (INR) debe autorizar,²⁶ controlar y fiscalizar las actividades económicas que desarrollan las personas comprendidas en el plan. También es responsable de realizar el registro y los pagos pertinentes a BPS.

Alcance

Para el desarrollo de su actividad, pueden conformar una empresa bajo la forma de un emprendimiento individual (unipersonal) o asociativo (sociedades accidentales o en participación, de acuerdo a lo dispuesto por el artículo 483 de la ley 16.060, de 4.9.1989). Los emprendimientos asociativos pueden tener hasta cinco integrantes.

Para que los emprendimientos estén comprendidos en el régimen, no deben contar con personal dependiente y todos sus integrantes deben encontrarse en situación de reclusión.

²⁶ Estas autorizaciones son revisadas anualmente y se deben informar a BPS las modificaciones en la situación de las personas que pueden dar mérito a la pérdida de los derechos.

Condiciones

Los ingresos derivados de la actividad de estas empresas no deben superar, en el ejercicio, los porcentajes del límite establecido en el literal E del artículo 52 del título 4 del Texto Ordenado 1996 que se detallan a continuación.

- para las unipersonales, 60 %;
- para las sociedades, 100 %.

Obligación tributaria

Quienes se integran a este régimen tributan un aporte mensual²⁷ por cada uno de sus integrantes, que se calcula sobre un monto imponible de 5 BFC.

Este tributo se debe abonar exclusivamente por los meses en que se registra actividad efectiva, para lo que se entiende que el alta en la actividad se produce desde el momento de la inscripción en BPS.

Los titulares de los emprendimientos pueden optar por tener cobertura del Sistema Nacional Integrado de Salud (SNIS), en cuyo caso tributan sobre 6,5 BPC, de acuerdo al régimen general.

Gradualidad de aportes

Las empresas que inician su actividad bajo este régimen realizan un aporte gradual, según la siguiente escala:

- 1) 25 % durante los primeros 12 meses;
- 2) 50 % durante los segundos 12 meses;
- 3) 75 % durante los terceros 12 meses.

Suspensión de oficio

BPS suspenderá de oficio el registro de quienes no realicen el pago de las obligaciones durante dos meses consecutivos y lo comunicará al INR. El contribuyente podrá realizar el reinicio de la empresa en cualquier momento, tras

²⁷ El artículo 88 de la ley establece que el Poder Ejecutivo puede disponer otra periodicidad en los pagos, atendiendo a la sazonalidad o estacionalidad de la actividad productiva.

cancelar previamente los adeudos generados con las multas y recargos correspondientes. A tales efectos, BPS podrá otorgar facilidades de pago de acuerdo a la normativa vigente.

Directores, administradores y síndicos de sociedades anónimas

No dependientes

A partir de las RD 39-13/1996, de 10.10.1996, y 46-43/1996, de 26.11.1996, desde el mes de cargo enero de 1997, se considera a los directores y administradores de sociedades anónimas como trabajadores no dependientes a los efectos de la aportación, El mismo criterio es reiterado por la RD 10-1/1999, de 7.4.1999, con vigencia a partir del mes de cargo mayo de 1999 para los síndicos.

Se establece que los directores, administradores y síndicos de las sociedades anónimas aportan por los montos efectivamente percibidos como consecuencia del ejercicio de dichos cargos, con un mínimo equivalente al valor de 30 BFC por cada mes del ejercicio anual²⁸ o de los meses en los cuales ejerció el cargo (artículos 170 de la ley 16.713 y 14 del decreto 113/996). Deben aportar, entonces, por las remuneraciones realmente percibidas, cualquiera sea la naturaleza del monto abonado (dietas, viáticos, adelantos a cuenta, etc.), con un mínimo de 30 BFC.

Cuando una misma persona integra más de una sociedad anónima, debe aportar por todas y cada una de estas, si en ellas percibe remuneración, considerando el mínimo para cada sociedad anónima.

Tasas de aportación

Las sociedades anónimas no efectúan aportes al Fonasa ni pagan el CCM respecto de sus directores y administradores, dado que estos no perciben beneficios por este concepto. En cuanto al FRL, solamente aportan las tasas

²⁸ Se entiende por ejercicio anual, el ejercicio económico que corresponde a cada sociedad anónima.

personales correspondientes. Igual criterio se aplica a los síndicos a partir del mes cargo mayo de 1999, según la RD 15-28/1999, de 19.5.1999.

Con respecto al tributo de Industria y Comercio, la remuneración correspondiente a los directores, administradores y síndicos como tales se incluye en el código 1 de la boleta de aportes.

Retribuciones fijadas por asamblea

La obligación tributaria nace simultáneamente con el acto de aprobación de la asamblea, independientemente de que existan previsiones estatutarias que dispongan la forma de remuneración, para la que rige el mínimo de 30 BFC (artículo 15 del decreto 113/996).

Retribuciones fijadas por asamblea para el ejercicio siguiente

Cuando la asamblea fija remuneraciones para el próximo ejercicio siguiendo previsiones estatutarias, se debe aportar por ellas en la fecha prevista, para lo que rige también el mínimo de 30 BFC (artículo 16 del decreto 113/996).

Remuneraciones periódicas

En estos casos, debe aportarse contemporáneamente por dichas remuneraciones, para lo cual se considera el mínimo mensual de 30 BFC y se complementa la aportación al aprobarse el balance anual (artículo 17 del decreto 113/996).

Remuneraciones complementarias

Cuando se otorgan remuneraciones complementarias, la obligación tributaria nace a partir de la fecha de la aprobación por la asamblea, si esta se celebra en los plazos fijados por los estatutos sociales o, en su defecto, en el plazo legal de

180 días²⁹ a contar desde la fecha de cierre del ejercicio (artículo 18 del decreto 113/996, ley 16.060 y normas concordantes y modificativas).

Las obligaciones así devengadas deben ser pagadas en el curso del mes inmediato siguiente a su exigibilidad.

Exención de aportación

Quedan exentos de aportación los directores, administradores y síndicos de sociedades anónimas que:

- no perciben remuneración de clase alguna, extremo que se debe probar mediante certificación notarial o contable;
- se encuentran radicados en el extranjero, situación que debe ser probada mediante certificado migratorio o certificación notarial (literal B del artículo 19 del decreto 113/996);
- pertenecen a sociedades propietarias de inmuebles destinados a casa-habitación de estos, siempre que las sociedades no tengan otra actividad, situación que debe probarse mediante certificación notarial (literal C del artículo 19 del decreto 113/996).

Actividad como dependientes

Cuando en la misma sociedad anónima un director cumple, además de las funciones específicas derivadas del cargo, otra actividad remunerada como dependiente, adquiere el derecho a las prestaciones de actividad.

Tasas de aportación

En el caso mencionado anteriormente, debe realizar los aportes que correspondan por ambas actividades.

²⁹ Si la Asamblea se realiza con posterioridad al plazo contractual o legal, la obligación tributaria será exigible a partir del vencimiento de dicho plazo. Esto se aplicará también en los casos de retribuciones fijadas por Asamblea y remuneraciones periódicas.

Monto imponible

Para las retribuciones de los directores y administradores en calidad de dependientes, no debe contemplarse el mínimo de 30 BFC, sino que se toma en cuenta únicamente lo efectivamente percibido.

Directores, representantes legales y administradores de sociedades por acciones simplificadas

Según lo dispuesto en la ley 19.820, de 18.9.2019, y el decreto 399/019, de 23.12.2019, se creó un nuevo tipo de sociedad comercial denominado *sociedad por acciones simplificada* (SAS). En forma posterior, la Ley de Presupuesto Nacional para el Período de Gobierno 2020-2024 introdujo modificaciones relacionadas a la constitución y forma de aportación de las SAS (artículos 674 al 677 de la ley 19.924, de 18.12.2020).

Pueden constituirse bajo esta nueva forma las personas físicas o jurídicas (excepto las sociedades anónimas), en forma individual o colectiva.

También pueden transformarse en SAS los contribuyentes ya constituidos con otra naturaleza jurídica (con excepción de las sociedades anónimas o aquellos cuyos accionistas sean personas públicas estatales o no estatales). Es posible constituir o transformar bajo este tipo de naturaleza jurídica empresas de las aportaciones Rural e Industria y Comercio.

Se distinguen tres clases de integrantes (personas físicas o jurídicas): administradores, representantes legales y directores. Asimismo, las empresas pueden nombrar un liquidador, que será un integrante del órgano de administración o un tercero designado por la asamblea de accionistas.

Es obligatorio que se nombre, al menos, a quien ejercerá la representación legal, que podrá, además, tener la función de administración. Cabe señalar que todos los integrantes (salvo los liquidadores) deben ser registrados con actividad.

Los trabajadores no dependientes deben realizar los aportes por CESS por cada SAS que integran, excepto en algunas situaciones previstas para los administradores y representantes legales.

Administradores y representantes legales

Los integrantes que revisten la calidad de administradores o representantes legales y no adoptan la figura de directorio, a partir del 1.1.2021, quedan comprendidos en los artículos 172 y 176 de la ley 16.713,³⁰ por lo que, en caso de tener actividad como trabajadores no dependientes en otra empresa, realizan los aportes jubilatorios por la actividad donde se registra el mayor importe entre el máximo salario abonado por la empresa, el importe ficto patronal³¹ y la remuneración real.

En tanto, los administradores o representantes legales son beneficiarios de la cobertura médica brindada por el SNS, cualquiera sea la cantidad de empleados que tenga la empresa.

La normativa establece que las personas físicas integrantes de las SAS, ya sea en emprendimientos unipersonales o asociativos, quedan incorporadas al SNIS, sin importar que tengan el beneficio por otra actividad ni la cantidad de empleados de la empresa.

Los aportes deben ser efectuados por la SAS, excepto en los casos en que estos integrantes tienen el beneficio por otra empresa como trabajadores no dependientes, y se realizan, de acuerdo a la situación familiar,³² sobre el monto imponible de 6,5 BPC. Los titulares de las empresas rurales pueden optar por obtener la cobertura por esta actividad mediante el pago del valor de la cuota mutual. En caso de cumplir las condiciones, pueden acceder a la bonificación.

³⁰ Se puede ampliar la información sobre esta forma de aportación en el apartado que detalla la de los [directores de sociedades anónimas](#).

³¹ Para este tipo de naturaleza jurídica, se debe considerar únicamente la aportación sobre el mínimo imponible de 15 BFC, sin posibilidad de modificación.

³² No se encuentran habilitados para la declaración en la SAS los códigos de seguro de salud (SS) que indican el beneficio del Fonasa por otra empresa. Corresponde declarar el SS 9 (no beneficiario) en la SAS para los casos en los que hay cobertura del Fonasa y el aporte como no dependiente se realiza por otra empresa.

Para la declaración, la empresa debe considerar:

Única actividad como no dependientes		
Vínculo funcional	Aportes jubilatorios	Aportes al Fonasa
124 - <i>Representante legal SAS</i>	Se realizan sobre el máximo valor que surge de comparar entre el máximo salario, la remuneración real y el equivalente a 15 BFC.	Son beneficiarios del SNS. Declaran el código de SS según su situación familiar.
120 - <i>Administrador SAS</i>		
123 - <i>Profesional universitario informático no cotizante de CESS (artículo 4 del decreto 258/007)</i>	No son cotizantes de CESS a BPS.	

Tabla 10. Aportación de los integrantes de SAS con una única actividad como no dependientes

Con otra actividad como no dependientes		
Vínculo funcional	Aportes jubilatorios	Aportes al Fonasa
120 - <i>Administrador SAS</i>	Se realizan por la SAS sobre el máximo valor que surge de comparar entre el máximo salario, la remuneración real y el equivalente a 15 BFC.	Son beneficiarios del SNS. Declaran el SS según su situación familiar.
124 - <i>Representante legal SAS</i>		
132 - <i>Administrador/representante legal SAS aporta por otra empresa, con Fonasa por esta empresa</i>	Realizan aportes jubilatorios por otra empresa como no dependientes.	
5 - <i>Socio/sucesor/patrón unipersonal/cónyuge colaborador/representante legal SAS/administrador SAS con actividad aporta por otra empresa</i>		No son contribuyentes del Fonasa por la SAS. Declaran el código de SS 9 (no beneficiario).
123 - <i>Profesional universitario informático no cotizante de CESS (artículo 4 del decreto 258/007)</i>	No son cotizantes de CESS a BPS.	
No se admiten las figuras de administrador o representante legal sin actividad.		

Tabla 11. Aportación de los integrantes de SAS con otra actividad como no dependientes

Directores

En caso de que los integrantes adopten la forma de directorio y no perciban remuneración por su actividad, se deberá realizar el aporte por, al menos, uno de ellos.³³ Los aportes jubilatorios se realizarán sobre el máximo salario abonado por la empresa, considerando que, según el caso, este no puede ser inferior a los siguientes valores:

- para un director sin remuneración SAS gravado, el equivalente a 15 BFC;
- para un director con remuneración SAS gravado, el equivalente a 30 BFC.

Los aportes al Fonasa, en caso de corresponder, se realizan de acuerdo a la situación familiar del trabajador sobre un monto imponible de 6,5 BPC. Ante tal situación, las empresas deben declarar a sus directores en función de si perciben o no remuneración, para lo que deben utilizar los siguientes vínculos funcionales:

Vínculo funcional	Monto gravado	Aportes al Fonasa
121 - <i>Director con remuneración SAS gravado</i>	El valor máximo entre la remuneración y el monto equivalente a 30 BFC.	Son beneficiarios del SNS. Declaran un código de ss según su situación familiar.
122 - <i>Director sin remuneración SAS gravado</i>	El valor máximo entre el máximo salario y el equivalente a 15 BFC.	
131 - <i>Director sin remuneración SAS no gravado</i>	No realizan aportes.	No son beneficiarios del SNS. Declaran el código de ss 9 (no beneficiario).

Tabla 12. Aportación de los directores de SAS

³³ Es necesario que, al menos, uno de los directores de la SAS sea declarado con un vínculo funcional 121 o 122.

Cabe señalar que, en la aportación Rural, todos los integrantes son considerados con actividad y se tienen en cuenta para el cálculo de los aportes, por lo que no corresponde declarar el vínculo funcional (VF) 131.

En caso de que los directores integren más de una SAS con remuneración o tengan sueldo ficto gravado,³⁴ deben realizar los aportes por cada una de las empresas que integran como tales.

³⁴ Es de aplicación lo establecido en el artículo 170 de la ley 16.713.

Situaciones particulares

Choferes de taxis y remises

Aportación

Con la aprobación del decreto 311/019, de 21.10.2019, el aporte de los choferes de taxis, al igual que el de los de remises, se realiza sobre la remuneración real de los trabajadores, conforme a lo dispuesto por el artículo 147 de la ley 16.713.

Propina

En cuanto a la propina para este sector, esta no se considera como materia gravada para los choferes de taxímetros, desde diciembre de 2006 (decreto 20/007, de 16.1.2007), ni para los choferes de remises, desde enero de 2011 (decreto 89/011).

Exoneración

Las empresas que prestan servicios de transporte de pasajeros en la modalidad de taxímetro o remise están exoneradas del pago de aportes jubilatorios patronales a la seguridad social (artículo 1 del decreto 483/007, de 12.12.2007).

Aplicaciones móviles

Los choferes que trabajan a través de aplicaciones móviles deben registrarse como empresas unipersonales y realizan los aportes a la seguridad social bajo el régimen general.

Personal embarcado en buques de la marina mercante nacional

Se considera buque mercante a toda construcción flotante, autopropulsada o no, de carácter civil, cuya finalidad sea el transporte de bienes o personas con propósito mercantil, en el ámbito marítimo, fluvial o lacustre. No están comprendidos en este régimen los buques pesqueros, las embarcaciones de carácter deportivo y las de actividad no mercantil.

En lo que respecta a los aportes previsionales de los trabajadores de buques de la marina mercante nacional, estos varían según sean de carácter patronal o personal (decreto 341/996, de 28.6.1996).

Aporte patronal

Según se establece en el artículo 48 de la ley 17.555, los aportes patronales se efectúan tomando como referencia la escala definida por el decreto 402/993, de 9.9.1993.

Escala de aportación patronal (fictos en unidades reajustables)		
CATEGORÍAS	Cabotaje	Ultramar
Capitán, jefe de máquinas	20	100
1. ^{er} oficial, 1. ^{er} maquinista, 1. ^{er} patrón	18	80
2. ^o oficial, 2. ^o patrón, 2. ^o maquinista, comisario, telegrafista	16	70
3. ^{er} oficial, 2. ^o comisario, 3. ^{er} maquinista, 1. ^{er} electricista, 3. ^{er} patrón, frigorista	14	60
4. ^o oficial, 2. ^o electricista, 4. ^o maquinista, mayordomo contra maestre, mecánico	11	50
Cocinero, pañolero, 1. ^{er} mozo, 2. ^o cocinero, mozo, limpiador, ayudante de cocina, carpintero, farolero	11	50

Tabla 13. Aporte patronal del personal embarcado en buques de la marina mercante nacional

Aporte personal

A partir del 1.11.1999, los aportes personales se realizan sobre la remuneración real (decreto 283/997, de 13.8.1997).

Personal embarcado de la industria pesquera

Se entiende por *industria pesquera* la actividad de toda empresa que realiza el proceso de captura y operaciones conexas mediante buques de más de diez toneladas de registro bruto (decreto 68/998, de 11.3.1998). Este régimen abarca a los trabajadores que desempeñan tareas a bordo de la embarcación (decreto 159/010, de 24.5.2010). Queda excluida la pesca artesanal, que está definida en el artículo 8 de la ley 19.175, de 20.12.2013.

Aportación

Desde el 1.4.2016, el aporte patronal jubilatorio y la contribución especial por servicios bonificados se aplican sobre las remuneraciones realmente percibidas por el personal dependiente (decreto 159/010). La aportación personal de estos trabajadores se realiza sobre la remuneración real.

Servicios bonificados

Se entienden por *servicios bonificados* aquellos que implican, en función de los riesgos que tiene la tarea desempeñada, una contribución especial adicional a cargo del empleador, la que es determinada por el Poder Ejecutivo con base en la bonificación prevista para la actividad.

Los cálculos bonificados de los servicios prestados por los trabajadores de la actividad pesquera son los siguientes:

Categorías	Bonificación	
	Enero de 2018 a abril de 2021	Desde mayo de 2021
1) Capitán, jefe de máquinas	5 x 4	4 x 3
2) 1. ^{er} oficial, 1. ^{er} maquinista, 1. ^{er} patrón	5 x 4	4 x 3
3) 2. ^o oficial, 2. ^o maquinista, 2. ^o patrón, comisario, telegrafista	5 x 4	4 x 3
4) 3. ^{er} oficial, 3. ^{er} maquinista, 3. ^{er} patrón, 1. ^{er} electricista, frigorista	5 x 4	4 x 3
5) 4. ^o oficial, 2. ^o electricista, 4. ^o maquinista	5 x 4	4 x 3
6) Cocinero, engrasador, marinero, limpiador, ayudante de cocina, 1. ^{er} contraestre, 2. ^o contraestre, mecánico	4 x 3	3 x 2

Tabla 14. Cálculos bonificados de los trabajadores de la industria pesquera

El decreto 146/019, del 27.5.2019, incorpora un período de gradualidad en los aportes patronales por servicios bonificados que se detallan en el siguiente cuadro:

Categoría	Tasas de la contribución patronal por servicios bonificados				
	Enero a abril de 2018	Mayo de 2018 a abril de 2019	Mayo de 2019 a abril de 2020	Mayo de 2020 a abril de 2021	A partir de mayo de 2021
1 a 5	1,5 %	3,45 %	4,95 %	6,9 %	18,7 %
6	2 %	4,675 %	6,175 %	9,35 %	27,5 %

Tabla 15. Gradualidad de aportes patronales por servicios bonificados de los trabajadores de la industria pesquera

Sucesivos decretos, el último de los cuales es el 397/022, de 14.12.2022, prorrogaron hasta mayo de 2023 la entrada en vigor de las tasas de aportación que debían aplicarse a partir de mayo de 2020.

Prácticos de puertos y ríos

Hasta noviembre de 2011, el aporte patronal³⁵ de estos trabajadores era realizado, sobre el total de lo facturado, por las diferentes agencias marítimas que utilizan los servicios. Dichas facturas eran generadas por las agremiaciones que los nuclean e incluían, entre otros conceptos, sus honorarios, que están establecidos por el artículo 116 del decreto 308/986, de 10.6.1986.

El aporte personal se realizaba sobre las remuneraciones realmente percibidas y era responsabilidad de las agremiaciones.

A partir de noviembre de 2011 y luego de quedar firme la sentencia del Tribunal de lo Contencioso Administrativo que los declaró no dependientes, estos trabajadores se registran y aportan como titulares de empresas

³⁵ No les correspondía el aporte patronal al seguro de salud (resolución 837/985, de 18.3.1985, de la Dirección General de la ex DISSE).

unipersonales, y se incorporan como [servicios personales](#) no profesionales para el aporte correspondiente al seguro de salud.

De acuerdo al artículo 337 de la ley 19.996, las agencias marítimas ya no están obligadas a realizar el aporte patronal por los prácticos que la empresa contrata.

Mano de obra portuaria

Los trabajadores de esta actividad realizan sus aportes a la seguridad social por el régimen general. Solamente presenta particularidades su aportación a Fonasa, que se detalla a continuación.

Cobertura del SNIS

De acuerdo a lo establecido en la ley 19.787, de 23.8.2019, los trabajadores de la estiba tienen derecho a los beneficios y prestaciones, incluida la cobertura médica del SNIS, con independencia de la cantidad de jornales trabajados y montos percibidos en el mes.

Además, mantienen el beneficio por el mes siguiente a su egreso, siempre que no lo obtengan por una actividad, pasividad o subsidio, calculándose a las empresas el CCM correspondiente.

Ante esta situación, los trabajadores deben ser identificados con el VF 118, *Personal incluido en ley 19.787 - jornalero no estable de la estiba*. Las empresas deben adecuar la situación de quienes registraron actividad en el mes de setiembre.

Se destaca que los trabajadores no comprendidos en el alcance de la ley 19.787 continúan declarándose con el VF 49, *Personal jornalero no estable de la estiba* y el código de seguro de salud que corresponde según su situación.

Mozos de cordel

Reciben esta denominación aquellos trabajadores que tienen a su cargo el acarreo de equipajes dentro de las zonas portuarias. El trabajo de los mozos de

cordel en los puertos de Montevideo y Colonia es organizado y prestado por la Unión de Mozos de Cordel de cada uno de estos departamentos.

Toda empresa de transporte fluvial de pasajeros debe destinar al fondo de retribuciones para los mozos de cordel de dichos puertos el equivalente al 2 % del precio del pasaje común por cada pasajero que embarca o desembarca en los puertos de los departamentos de Montevideo y Colonia hacia o desde los puertos argentinos.

Las cantidades integradas a dicho fondo son distribuidas mensualmente entre los mozos de cordel del puerto que las produce hasta una suma equivalente a cuatro salarios mínimos nacionales. También se abonan de este fondo todas las prestaciones laborales consagradas en la legislación vigente, los seguros de accidentes de trabajo y enfermedades profesionales y las compensaciones para capataces que están establecidas. Se tributan a BPS exclusivamente aportes personales, lo que está a cargo de la Prefectura Nacional Naval, y se vierten a través de la Unión de Mozos de Cordel de los puertos de Montevideo y Colonia.

Personal de embajadas, consulados y organismos internacionales

Son aquellas personas que cumplen actividad, en carácter de dependiente, en forma habitual o profesional, como su medio principal de subsistencia, en:

- embajadas, consulados y representaciones extranjeras acreditadas en Uruguay;
- organismos internacionales con sede en Uruguay (entendiéndose por tales las de derecho público);
- representaciones de la República con sede fuera del país.

Estos trabajadores, con independencia de su nacionalidad, pueden optar por ampararse o no al sistema previsional uruguayo (ley 13.179, de 22.10.1963). Asimismo, los uruguayos que trabajan en organismos internacionales en el exterior también pueden ampararse a nuestro sistema previsional.

Esta opción puede ser realizada en cualquier momento, incluso luego del cese de la actividad y a los solos efectos de ampararse a una pasividad. Deben, entonces, denunciar los servicios prestados, teniendo un plazo de treinta días

para abonar, sin multas ni recargos, los aportes personales adeudados. En este caso, no procede el cobro retroactivo del aporte al seguro social de enfermedad o al SNS (RD 1-33/2001 de 24.1.2001).

Desde ese momento, se consideran comprendidos en la situación general y deben cumplir con sus aportes mensuales a la seguridad social, para los que constituye materia gravada la remuneración real.

La presentación de nóminas al sistema de historia laboral es exigible desde el mes de cargo octubre de 2000. Si, al presente, se efectúa una afiliación retroactiva, se exige la presentación de nóminas desde el 1.4.1996 (vigencia de la ley 16.713).

Contratación con organismos internacionales a solicitud de terceros

Quienes contratan a solicitud de terceros con organismos internacionales con sede en Uruguay revisten la calidad de no dependientes y realizan sus aportes al Fonasa como empresas unipersonales de la aportación Servicios Personales.

Personal en régimen de traslado temporario

Se trata de trabajadores dependientes, tanto uruguayos como extranjeros, que desarrollan su actividad laboral fuera del país de origen. En estos casos, prima el criterio de territorialidad, por el que deben realizar los aportes correspondientes a la seguridad social. Por lo tanto, todo habitante del país tiene el derecho y la obligación de estar incluido en el régimen de seguridad social y, en caso de desarrollar actividad amparada en el sistema, debe realizar la aportación correspondiente. Sin embargo, se deben distinguir dos situaciones.

Trabajadores uruguayos en el exterior

Los trabajadores uruguayos que son enviados por la empresa empleadora a prestar servicios en el exterior en forma temporaria pueden seguir estando amparados por las normas de la seguridad social de Uruguay y, por lo tanto, realizando sus aportes únicamente en nuestro país. Para ello, es necesario que se cumplan los requisitos de traslado temporario previstos en los convenios internacionales de seguridad social celebrados con diversos países.

En los casos en que el traslado se hace a alguno de los países con los que no existen convenios de seguridad social, no existe en nuestro ordenamiento jurídico vigente una disposición de carácter general que dé solución a esta cuestión. Sin perjuicio de ello, existen antecedentes en BPS, en los que se ha declarado que los servicios prestados en el exterior, cuando existen traslados temporarios, no son computables a los efectos de los beneficios que presta BPS y, correlativamente, que las remuneraciones que se perciben por tales servicios no son gravables con CESS. En estos casos, el trabajador está sujeto a las normas de la seguridad social del país donde cumple sus servicios (RD 26-15/1996, de 9.7.1996, y RD 2-18/2000, de 2.2.2000).

Trabajadores extranjeros

Los trabajadores extranjeros ocupados temporariamente en el Uruguay pueden continuar sujetos a la legislación de seguridad social del Estado del que proceden, para lo que deben ampararse a los convenios bilaterales de seguridad social vigentes.

En forma previa al traslado, deben ser presentados en BPS, en el sector Convenios Internacionales, los contratos de cada trabajador, en los que debe constar la opción de permanecer amparado a la seguridad social de su país de origen. En caso contrario, rige la regla general que se detalla en el siguiente punto.

Personal extranjero

Los trabajadores extranjeros, siempre que revistan la calidad de residentes, tienen el derecho y la obligación de integrarse al sistema de seguridad social (RD 39-38/1994, de 19.10.1994). De acuerdo al principio de actividad, siempre que hay una actividad personal remunerada, se debe realizar la afiliación a la seguridad social. Los aportes de estos trabajadores se efectúan por el régimen correspondiente a la actividad desarrollada.

Por su parte, el artículo 2 del decreto-ley 14.762, de 13.2.1978, establece que el único documento válido para realizar gestiones y acceder a los beneficios de la seguridad social es la cédula de identidad.

En tanto, en la declaración en las nóminas del sistema de historia laboral se admite, en forma provisoria, la identificación mediante el pasaporte, para las personas originarias de países no pertenecientes al Mercado Común del Sur (Mercosur), y la cédula de identidad o el pasaporte del país de origen, para las personas originarias de los países del Mercosur. Estas autorizaciones son motivo de seguimiento hasta que se presenta el documento de identidad nacional (RD 40-34/2008, de 19.11.2008).

Zonas francas

Son áreas del territorio nacional, de propiedad pública o privada, cercadas y aisladas eficientemente, que son determinadas por el Poder Ejecutivo con el fin de que se desarrollen en ellas, con las exenciones tributarias y demás beneficios que la normativa vigente les otorga, toda clase de actividades industriales, comerciales o de servicios (artículo 65 de la ley 17.292).

La administración, supervisión y control de las zonas francas están a cargo del MEF, a través de la Comisión Honoraria Asesora de Zonas Francas.

Cada área delimitada como zona franca puede ser explotada por el Estado o por particulares debidamente autorizados. Esta explotación supone que, a cambio de un precio convenido con cada usuario, una persona física o jurídica provee la infraestructura necesaria y suficiente para la instalación y funcionamiento de una zona franca. Los usuarios de zonas francas son todas las personas físicas o jurídicas que adquieren el derecho a desarrollar en ellas cualquiera de las actividades que la ley, taxativamente, autoriza.

Los usuarios pueden ser directos o indirectos. *Usuarios directos* son quienes adquieren el derecho a operar en la zona franca mediante un contrato celebrado con quien la explota. En tanto, son *indirectos* los que adquieren el derecho a operar mediante un contrato suscrito con un usuario directo, utilizando sus instalaciones.

Los usuarios de zonas francas están exentos de todo tributo nacional, creado o a crearse, incluso de aquellos en que, por ley, se requiere una exoneración específica respecto de las actividades que desarrollan en la zona franca, excepto

las CESS y las prestaciones legales de carácter pecuniario establecidas a favor de personas de derecho público no estatales de seguridad social (artículo 19 de la ley 15.921, de 17.12.1987).

Los trabajadores de las empresas instaladas en zonas francas realizan sus aportes por el régimen general. Si un trabajador extranjero expresa, en una declaración jurada, su voluntad de no beneficiarse del sistema de seguridad social vigente en nuestro país, no existe obligación de realizar los aportes correspondientes (artículo 20 de la ley 15.921). Los usuarios, por su parte, deben establecer la nómina de estos trabajadores y conservar las declaraciones juradas para ser exhibidas toda vez que las autoridades de BPS lo soliciten (RD 27-22/1993, de 4.8.1993).

De acuerdo al artículo 18 de la ley 15.921, las empresas instaladas en las zonas francas deben emplear, como mínimo, un 75 % de personal constituido por ciudadanos uruguayos, naturales o legales. No obstante, este porcentaje puede ser reducido transitoriamente con previa autorización del Poder Ejecutivo.

En el caso de las actividades de servicios, el porcentaje mínimo de ciudadanos uruguayos puede ser del 50 % hasta por el plazo del contrato de usuario respectivo (artículo 45 del decreto 309/018, de 5.10.2018).

Profesionales del deporte

Se entiende por profesionales del deporte a los deportistas, árbitros, veedores, directores técnicos, preparadores físicos, ayudantes técnicos, kinesiólogos y masajistas, cuya remuneración real percibida es su medio principal de subsistencia (si es mayor de 11 BFC o el 50 % de la totalidad de sus ingresos). Esto incluye tanto a quienes desarrollan sus actividades en relación de dependencia como a quienes lo hacen fuera de ella (decreto 398/009, de 24.8.2009).

El mencionado decreto reglamenta el régimen de aportación de los profesionales del deporte, así como los beneficios respecto de las prestaciones de actividad y pasividad del sistema de seguridad social.

Las CESS, atendiendo al principio general, deben calcularse sobre las remuneraciones reales de los profesionales del deporte. No obstante, en determinadas disciplinas, hubo períodos en los que la aportación se realizaba por fictos. Actualmente, aportan por el régimen general:

- el fútbol, desde el 1.1.2012;
- el ciclismo, desde el 1.1.2016 (decreto 49/014, de 25.2.2014);
- el básquetbol, a partir del 1.9.2019 (decreto 333/017, de 27.11.2017).

Caddies del Club de Golf

Estos trabajadores, que son quienes asisten a los jugadores de golf, son considerados como dependientes de las instituciones donde desarrollan su actividad (RD 743/1987, de 8.4.1987). Tienen amparo jubilatorio siempre que cumplan con los requisitos de habitualidad y profesionalidad, y si esta actividad es su medio principal de subsistencia.

Por el decreto 131/007, de 25.4.2007, se establecen los siguientes mínimos de aportación, de conformidad con las categorías usuales en que son clasificados para el desarrollo de su actividad:

- los caddies de 1.^a categoría aportan sobre 14 BFC;
- los de 2.^a categoría, por 12 BFC;
- los de 3.^a categoría, sobre 10 BFC.

Estos fictos corresponden a lo percibido en un mes de trabajo o el equivalente a 25 jornales o 200 horas. Se deben prorratear al tiempo efectivamente trabajado. Por otra parte, las propinas que perciben están gravadas en un valor equivalente a 3 BFC.

Trabajadores del turf

De conformidad con el reglamento que regula la actividad hípica (decreto 124/003, de 1.4.2003), existen determinadas figuras dentro del sector. Los *compositores* son no dependientes con una licencia otorgada por la Comisión Hípica, que los habilita a cuidar y entrenar caballos de carreras. Pueden contratar dependientes, tales como capataces, peones, vareadores,

serenos, etc. Mientras tanto, los *herradores*, *domadores* y *jockeys* son, también, no dependientes e integran los registros que lleva la Comisión Hípica.

La materia gravada de las CESS de los trabajadores dependientes se debe ajustar a la remuneración real. Para ello, es de aplicación lo establecido por el artículo 153 de la ley 16.713.

A partir del 1.1.2013, para todos los trabajadores del sector, independientemente del hipódromo que se trate, rige un sueldo mínimo y básico de aportación de 14 BFC. Dicho mínimo corresponde a una actividad de 25 jornales o 200 horas. Se debe proporcionar al tiempo efectivamente trabajado (artículo 3 del decreto 351/012, de 31.10.2012).

Ficto de vivienda

Cuando las tareas requieren que el trabajador resida en forma regular y permanente en el establecimiento, se debe tributar sobre un ficto de vivienda equivalente a 10 BFC. No se encuentran comprendidas en este concepto las situaciones en las cuales se otorga un alojamiento que solo proporciona el pernocte del trabajador (artículo 5 del mismo decreto).

Este decreto determina la aportación para el Hipódromo Nacional de Maroñas y los restantes hipódromos que integran el Sistema Integrado de Turf Nacional, que comprende, a partir del 1.12.2018, a los de Las Piedras, Paysandú, Colonia, Melo y Florida (decreto 273/018, de 3.9.2018).

Existe una ocupación mínima de dependientes para las actividades que se desarrollan en los hipódromos mencionados. De esta forma, cada compositor debe contratar un mínimo de dependientes, de acuerdo a la cantidad de equinos bajo su cuidado. De esta manera, si tiene:

- entre cinco y diez equinos, debe tener, al menos un peón;
- más de diez equinos, dos peones;
- de quince a veinte equinos, dos peones y un capataz;
- más de veinte equinos, un peón, como mínimo, por cada cinco equinos.

Se debe tener en cuenta que los jockeys, en tanto son considerados trabajadores no dependientes que no combinan capital y trabajo, deben

registrarse como titulares de empresas unipersonales bajo la aportación Servicios Personales y realizar aportes al Fonasa.

Artistas y oficios conexos

Se considera artista a quien representa, canta, recita, declama, interpreta o ejecuta, en cualquier forma, una obra artística. También se consideran incluidas en el mismo régimen las actividades, complementarias a las del artista, que implican un proceso creativo, como por ejemplo: iluminación, vestuario, escenografía, maquillaje, etc.

De conformidad con lo dispuesto por la ley 16.713, desde el 1.4.1996, los aportes se ajustan a lo establecido por el principio de primacía de la remuneración real y se realizan sobre lo realmente percibido.³⁶

Además, los trabajadores deben estar registrados en el Registro Nacional de Artistas y Actividades Conexas del MTSS (artículo 3 de la ley 18.384, de 17.10.2008).

La actividad puede ser realizada por trabajadores en relación de dependencia o independientes, en forma individual o asociativa.

Aportación

Los aportes de los trabajadores dependientes se realizan sobre la remuneración real, que debe respetar el laudo o convenio colectivo del sector.

En caso de realizar la actividad como trabajadores independientes, los emprendimientos pueden ser registrados como empresas unipersonales o bajo distintas naturalezas jurídicas (sociedades de hecho, sociedades personales con contrato, etc.).

³⁶ Es importante destacar que, a los efectos del cómputo jubilatorio, pensionario y del subsidio transitorio por incapacidad parcial, existe un criterio particular definido en el artículo 11 de la ley 18.384.

Empresas unipersonales o sociedades de hecho

- *Con aportación Servicios Personales.* Realizan aportes por el titular o socio sobre la categoría de fictos correspondiente. Tienen cobertura médica dentro del SNIS y realizan los aportes al Fonasa sobre los ingresos derivados de la facturación.
- *Con aportación Industria y Comercio.* Realizan aportes por el titular o socio sobre la categoría de fictos correspondiente. Tienen cobertura médica, dentro del SNIS, los titulares de unipersonales y los socios de monotributos Mides que realicen esta opción, quienes aportan al Fonasa sobre 6,5 BPC.

Sociedades de responsabilidad limitada

Los socios realizan aportes sobre el mayor importe que resulta de comparar su remuneración real, la categoría de sueldo ficto elegida (con un mínimo de 15 BFC) y el máximo salario de los trabajadores dependientes de la empresa. Los socios no se encuentran comprendidos en el SNIS, por lo que no efectúan aportes al Fonasa.

Cooperativas de artistas y oficios conexos

Se rigen según lo establecido en los artículos 180 a 184 de la ley 18.407, de 24.10.2008, y son consideradas cooperativas de trabajo. Deben tener un mínimo de cinco socios. Realizan los aportes personales y patronales por los períodos efectivos de actividad y con base en las remuneraciones realmente percibidas, que se encuentran sujetas a los laudos correspondientes.

Trabajadores a domicilio

Aquellos trabajadores que desarrollan su actividad fuera del establecimiento del empleador o dador de trabajo y se encuentran registrados como *trabajadores a domicilio* están comprendidos en lo establecido por el artículo 44 del decreto 113/996. Por lo tanto, sin perjuicio de los aportes que les corresponde efectuar por el régimen general, el empleador debe tributar la tasa de aporte unificado por trabajo a domicilio, que está fijada en 31 % (artículo 8 del

decreto 241/007, de 2.7.2007). Esta tasa se aplica sobre el importe del salario nominal del trabajador. El aporte unificado tiene como finalidad el pago a estos trabajadores de la licencia, el salario vacacional y el aguinaldo, que son liquidados por BPS.

Talleristas

Son considerados empleadores (artículo 3 de la RD 1-11/2000, de 26.1.2000) que, con ayuda de asalariados extraños a su familia, pero contribuyendo personalmente a la producción con su trabajo manual, fabrican, en su propia habitación o taller, artículos directa o indirectamente destinados a la venta, que no ofrecen al público en general, sino que elaboran por cuenta y orden de un patrono.

Trabajadores sexuales

Se trata de las personas, sin distinción de género, autorizadas a ejercer el trabajo sexual a cambio de una retribución (ley 12.380). Se consideran trabajadores no dependientes, por lo que deben inscribirse en BPS (pueden hacerlo como monotributistas). Además, es necesario que estén registradas en el Ministerio de Salud Pública.

Maleteros del Aeropuerto Internacional de Carrasco

Se trata de aquellas personas que cumplen funciones de maleteros al servicio de los pasajeros que embarcan y desembarcan en dicho aeropuerto. Prestan un servicio reglamentado por la Dirección General de Infraestructura Aeronáutica (DGIA), que les es abonado directamente por dichos pasajeros.

Poseen una organización interna que establece los turnos a cumplir, al tiempo que les otorga autonomía en sus decisiones de concurrencia o no al local y, por tanto, ajenidad y asunción del riesgo emergente de dicha actividad. Todos estos elementos hacen que no pueda considerarse que se encuentran en una relación laboral subordinada respecto de la DGIA. Se consideran no dependientes y deben tributar como tales (RD 31-27/2000, de 13.9.2000).

Empresas que suministran personal

Proporcionan a otra empresa trabajadores que cumplen su actividad en forma transitoria. La responsabilidad frente a BPS es de quien suministra ese personal. Por lo tanto, la empresa suministradora de personal es quien debe registrarse, presentar las nóminas de los trabajadores y efectuar los aportes.

En caso de prolongarse la relación laboral, el trabajo temporario deja de ser tal. El trabajador suministrado se transforma en permanente y la responsabilidad recae, desde ese momento, en la empresa cliente.

BPS, de conformidad con lo dispuesto por el inciso 2 del artículo 6 del Código Tributario, determina el verdadero carácter de estos trabajadores.

Usuarios de servicios

Son personas que contratan servicios de dependientes para el desarrollo de determinadas actividades que no pueden ser consideradas como de trabajo doméstico. El usuario de servicios no es sujeto de aportación por sí mismo, del mismo modo que el *patrono* del trabajo doméstico.

Deben considerarse comprendidos en esta situación especial, entre otros, los que contratan choferes particulares, guardaespaldas o caseros para el cuidado exclusivo de una vivienda sin actividad en las tareas del hogar. También quedan incluidas estas actividades bajo el [régimen rural](#) cuando se desarrollan en predios sin explotación agropecuaria.

Asimismo, están comprendidos los titulares de inmuebles que ejecutan pequeñas [obras de mantenimiento](#) y contratan hasta dos trabajadores para su realización (ley 19.291).

Viajantes y vendedores de plaza

Se define como *viajantes* a las personas que, representando a una o varias firmas comerciales, conciertan negocios para ellas por cuenta de sus representados fuera del lugar del domicilio principal y sucursales de estos, haciendo de ello su profesión habitual.

En tanto, se considera *vendedores de plaza* a las personas que, representando a una o varias firmas comerciales, conciertan negocios para ellas por cuenta de sus representados en el lugar del domicilio principal o sus sucursales, pero fuera del establecimiento comercial o industrial y hacen de ello su profesión habitual.

Toda persona que ejerce la actividad de viajante o vendedor de plaza está obligada a inscribirse en el Registro Nacional de Viajantes y Vendedores de Plaza del Comercio y la Industria. Las empresas que utilizan los servicios de estos trabajadores deben celebrar un contrato escrito con ellos.

La ley 14.000, de 22.7.1971, dictaminó que las normas especiales que regulan esta actividad son de orden público y, por tanto, no pueden ser derogadas por un acuerdo de partes. Por esta norma, dichos trabajadores son empleados y, como tales, están comprendidos en la legislación del trabajo y las leyes de previsión social.

Comisión Honoraria para la Lucha Antituberculosa y Enfermedades Prevalentes

La ley 16.736, de 5.1.1996, dispuso que, a partir de la fecha de su entrada en vigor, esta comisión nacional sería una persona pública no estatal, lo que motivó el cambio del fondo de afiliación de sus funcionarios, que de Civil y Escolar pasó a Industria y Comercio.

El dictamen 88/96 de la Sala de Abogados determinó que, a partir del 1.1.1996, todos los funcionarios de la Comisión Nacional para la Lucha Antituberculosa y Enfermedades Prevalentes tienen afiliación por Industria y Comercio.

Asociaciones

Se trata de instituciones que desarrollan actividades sin fines de lucro, como por ejemplo, las deportivas, religiosas, culturales, gremiales, etc. Tienen flexibilidad en cuanto al ingreso y egreso de sus asociados.

En los estatutos de cada asociación se establecen las condiciones de quienes actúan en sus consejos directivos, los que pueden ser honorarios o remunerados. Con independencia de dichas cláusulas estatutarias, la situación ante BPS se debe ajustar a la verdad material de los hechos. Estas autoridades se consideran dependientes, por lo que, de percibir remuneración, aportan sobre lo realmente percibido.

La personería jurídica debe ser otorgada por el Estado, a través del Ministerio de Educación y Cultura (MEC). El decreto-ley 15.089, de 12.12.1980, estableció facultades de contralor sobre estas asociaciones a cargo de dicho ministerio. En caso de que una de estas asociaciones carezca de personería jurídica, todos los asociados serán responsables con su patrimonio personal, en forma ilimitada y directa, por las obligaciones generadas por la asociación. Sin embargo, si obtiene la personería jurídica, los asociados no serán responsables subsidiaria ni solidariamente por dichas obligaciones.

La finalidad de la actividad que cumplen es lo que determina si están o no alcanzadas por la exoneración de aportes patronales a BPS.

Asociaciones internacionales y organismos no gubernamentales sin fin lucrativo (fundaciones)

Estas entidades deben ser reconocidas como tales por el Ministerio de Relaciones Exteriores, con lo que se constituyen en personas jurídicas de derecho privado. Se consideran sinónimos los términos *asociación privada* y *fundación* (decreto 334/970, de 14.7.1970).

En este sentido, la RD 27-18/1998, de 12.8.1998, determinó que las asociaciones privadas internacionales, así como las organizaciones no gubernamentales de igual carácter, sin finalidad de lucro y reconocidas de acuerdo al decreto 334/970, están obligadas a inscribirse en BPS, por lo que deben efectuar las retenciones de aportes personales que corresponden por las remuneraciones de sus dependientes.

En estas entidades no se declaran trabajadores no dependientes, por lo que, en caso de tener actividad, estos realizan sus aportes como dependientes sobre la remuneración real.

La finalidad de la actividad que cumplen es lo que determina si están o no alcanzadas por la [exoneración de aportes patronales a BPS](#).

Estas asociaciones privadas, cuando son internacionales, no deben confundirse con los organismos internacionales (personas de derecho público internacional) previstos por la ley 13.179, que reciben un tratamiento tributario diferente.

Asociaciones culturales

Se consideran de carácter cultural y, por tanto, comprendidas en los beneficios que regula el decreto 166/008, de 14.3.2008, las siguientes actividades realizadas por asociaciones civiles y fundaciones, siempre que estas estén inscriptas en el MEC, tengan personería jurídica vigente, establezcan en sus estatutos que no persiguen fines de lucro y tengan un objeto social directamente vinculado a la cultura y a la educación:

- la venta de bienes en los que se reproducen o imprimen obras de arte, los nombres de los artistas o los de las instituciones, siempre que la venta sea realizada a consumidores finales dentro del local de la asociación civil o fundación;
- los servicios culturales relacionados con obras de arte, tales como la certificación, el arrendamiento para exposiciones itinerantes y las entradas para exhibiciones;
- los servicios educativos, entendidos como los relativos a talleres, seminarios y conferencias organizadas por las propias instituciones;
- los servicios de patrocinio, es decir, los que vinculan o asocian los nombres de las entidades o el de un artista en particular al nombre o marca del patrocinador;
- las actividades desarrolladas por las asociaciones civiles sin fines de lucro o fundaciones, por medio de licitaciones u otras formas de contratación con el Estado, que tienen por objeto proyectos educativo-laborales, siempre que las referidas entidades acrediten simultáneamente el cumplimiento de los siguientes requisitos:

- que los proyectos hayan sido aprobados por los organismos contratantes en el marco de programas de fomento de la educación y cultura a través del empleo;
- que los proyectos estén destinados a desarrollar procesos de inserción laboral a cargo de las asociaciones civiles sin fines de lucro o fundaciones durante la ejecución de los referidos contratos;
- que cuenten con equipos técnicos multidisciplinarios, avalados por los organismos contratantes, que realicen el acompañamiento y asesoramiento de la actividad laboral para habilitar procesos de formación en el trabajo.

A los efectos de obtener la aprobación de los proyectos por los organismos contratantes, las asociaciones civiles sin fines de lucro o las fundaciones deberán adjuntar:

- las constancias de inscripción en el Registro de Personas Jurídicas, sección Asociaciones Civiles y Fundaciones del MEC;
- las constancias de inscripción en el Registro de Instituciones Culturales y de Enseñanza del MEC;
- las constancias de las aprobaciones estatutarias correspondientes y las fechas de la concesiones expedidas por la Dirección General de Registros;
- las constancias de inscripción en el Registro de Instituciones Privadas de Educación No Formal del MEC;
- las planillas de trabajo, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 12 del decreto 166/008.

Las asociaciones y fundaciones disponen de un plazo de ciento ochenta días para obtener la aprobación de los proyectos por los organismos contratantes (artículo 3 bis del decreto 166/008, en la redacción dada por el numeral 4 del decreto 42/011, de 1.2.2011, que fue sustituido por el artículo 1 del decreto 56/012, de 27.2.2012).

Conforme a lo dispuesto por el artículo 387 de la ley 12.804, los órganos de derecho privado con fines públicos están exonerados del pago de impuestos nacionales.

Sociedades civiles

Estas organizaciones desarrollan una actividad no comercial que persigue una finalidad económica, no tienen personería jurídica y pueden tener o no contrato escrito. Si se verifica que desarrollan una actividad comercial, se entiende que, en lo que hace a su situación ante BPS, se trata de sociedades de hecho y sus socios se consideran integrantes de ellas.

Se diferencian de las sociedades comerciales en que no adoptan ninguno de los tipos sociales establecidos por la ley 16.060. Los socios, en tanto, deben ceder su cuota parte al dejar de pertenecer a la sociedad.

Al no tener personería jurídica, sus socios son responsables directamente de las obligaciones contraídas por la sociedad. La única excepción, en la que sí cuentan con personería jurídica, se da cuando su objeto es la construcción de edificios en régimen de propiedad horizontal.

Aportación

Dependientes

Deben tributar conforme a lo establecido para el régimen general por los empleados que ocupan para cumplir con su actividad.

Socios

En caso de tener actividad, aportan en carácter de [no dependientes](#), en forma similar a las sociedades de hecho.³⁷

³⁷ Si son profesionales universitarios y desarrollan actividades relacionadas con el ejercicio libre de su profesión, realizan sus aportes a la caja correspondiente.

Si una sociedad civil está integrada por algunos socios que son profesionales universitarios y otros que no lo son o que no tienen amparo a la CJPPU, corresponde, en que estos últimos aporten a BPS como [no dependientes](#).

Consorticios

El consorcio es un contrato plurilateral regulado por la ley 16.060, que puede celebrarse entre dos o más personas, físicas o jurídicas. La administración puede estar a cargo de uno o más administradores o gerentes, mientras que la representación puede ser ejercida por el administrador o las personas que el consorcio decida.

Se caracteriza por su finalidad: crea una vinculación temporaria para la realización de una obra, la prestación de determinados servicios o el suministro de ciertos bienes.

En el consorcio, los integrantes participan en la actividad que los nuclea, desarrollando individualmente la actividad necesaria para ello, obteniendo para sí los resultados económicos y asumiendo las consiguientes responsabilidades.

La ley no les atribuye personería jurídica. No se crea, por lo tanto, un sujeto nuevo con patrimonio propio y con responsabilidades. Frente al tercero que contrata la obra, el servicio o el suministro, cada consorciado responde por la parte del todo que está a su cargo. No hay responsabilidades de un patrimonio afectado al efecto, sino responsabilidades individuales.

La situación de los dependientes de cada una de las empresas consorciadas se rige por las normas generales de aportación a BPS.

Los integrantes físicos de cada consorcio deben tributar por la aportación Industria y Comercio, en su calidad de socios, según la categoría de sueldo ficto o remuneración real (si existe por esta actividad).

El consorcio debe aportar por los representantes de las empresas que lo integran por su actividad de administración, ya que se los considera dependientes de él.

Cooperativas

Las cooperativas son asociaciones de personas que se unen voluntariamente sobre la base del esfuerzo propio y la ayuda mutua para satisfacer sus necesidades económicas, sociales y culturales comunes por medio de una empresa de propiedad conjunta y democráticamente gestionada.

Se encuentran reguladas por la ley 18.407, de 24.10.2008, que establece la existencia de diferentes tipos de cooperativas.

Cooperativas de trabajo y de producción

Son *cooperativas de trabajo* las que tienen por objeto proporcionar a sus socios puestos de trabajo, mediante su esfuerzo personal y directo, a través de una organización conjunta destinada a producir bienes o servicios, en cualquier sector de la actividad económica. Son *cooperativas de producción* aquellas que tienen por objeto solo la comercialización en común de productos o servicios a terceros.

En ambos casos, el número de socios cooperativistas no puede ser inferior a cinco y los trabajadores dependientes no pueden superar el 20 % de la cantidad de socios. No se computan, en ese porcentaje, los trabajadores contratados:

- para cubrir necesidades cíclicas extraordinarias o actividades de temporada;
- para cubrir licencias de socios;
- temporalmente, en el marco de políticas públicas de fomento del empleo o de la formación profesional;
- en virtud de disposiciones para el fomento del empleo de las personas con disminuciones físicas o psíquicas;
- con una dedicación horaria que no excede las doce horas semanales.

La normativa establece, además, que las cooperativas que tienen menos de diez socios pueden tener hasta dos empleados.

Aportación

La aportación de los socios cooperativistas y trabajadores dependientes se realiza sobre las remuneraciones realmente percibidas, que no pueden ser inferiores a los laudos o convenios de cada actividad (artículo 168 de la ley 16.713).

Las normas de protección de la legislación laboral y la previsión social son aplicables a todos los trabajadores de la cooperativa, independientemente de que tengan o no la calidad de socios, con excepción de la indemnización por despido que les pueda corresponder a los socios.

Las cooperativas gozan de exoneraciones tributarias que alcanzan, por los socios cooperativistas, el aporte patronal jubilatorio, el FRL y el fondo de garantía de créditos laborales, y por los trabajadores dependientes, el aporte patronal al FRL.

Si se trata de cooperativas de trabajo integradas exclusivamente por profesionales que realizan aportes a la Caja de Jubilaciones y Pensiones de Profesionales Universitarios (CJPPU), cuya profesión está vinculada a la actividad de las empresas, estos no tienen obligación de realizar aportes a BPS por su actividad. No obstante, señalamos que los integrantes no profesionales deben realizar los aportes de CESS en el ámbito de afiliación de BPS.

Cooperativas sociales

Las cooperativas sociales son aquellas cooperativas de trabajo que tienen por objeto proporcionar a sus socios puestos de trabajo para el desarrollo de distintas actividades económicas, agropecuarias, industriales, comerciales o de servicios con el fin de lograr la inserción social y laboral de los jefes y jefas de hogares pertenecientes a sectores con necesidades básicas insatisfechas, así como de las personas jóvenes, con discapacidad o integrantes de minorías étnicas o todo grupo en situación de extrema vulnerabilidad social.

Al menos un 75 % de los socios de las cooperativas sociales debe pertenecer a hogares en situación de vulnerabilidad socioeconómica, condición que es calificada por el Mides.

En cuanto a su aportación, estas cooperativas se rigen por las disposiciones aplicables a las de trabajo. Se encuentran exoneradas, en la aportación Industria y Comercio, de todos los aportes patronales a la seguridad social (jubilatorios, FRL, fondo de garantía de créditos laborales y Fonasa), tanto por la actividad de los socios cooperativistas como de los dependientes (artículo 7 de la ley 17.978, de 26.6.2006, en la redacción dada por el artículo 1 de la ley 18.400, de 24.10.2008).

En la aportación Rural, la exoneración alcanza tanto a la contribución patronal como al acrecimiento. Exoneran el aporte jubilatorio patronal de dependientes y socios cooperativistas, el aporte patronal por el FRL de los dependientes, los aportes patronales al Fonasa y el fondo de garantía de créditos laborales.

Cooperativas de consumo y de ahorro y crédito

Son cooperativas de consumo las que tienen por objeto satisfacer las necesidades de consumo de bienes y servicios de sus socios, para lo que pueden realizar todo tipo de actos y contratos. De acuerdo al artículo 107 de la ley 18.407, de 24.10.2008, «la responsabilidad de los socios queda limitada a los aportes suscritos» (literal A del artículo 20 de esta ley).

En tanto, son cooperativas de ahorro y crédito aquellas que tienen por objeto promover el ahorro de sus socios y proporcionarles créditos y otros servicios financieros (artículo 162 de la ley 18.407, de 24.10.2008).

Ambos tipos de cooperativas exoneran la totalidad de los siguientes aportes patronales:

- aporte jubilatorio de los dependientes
- aporte del FRL de los dependientes
- fondo de garantía de créditos laborales

Cooperativas agrarias

Tienen por objeto efectuar o facilitar todas o algunas de las operaciones concernientes a la producción, transformación, conservación, clasificación, elaboración, comercialización, importación o exportación de productos

provenientes de la actividad agraria en sus diversas formas. Estas actividades pueden ser realizadas en común o individualmente por sus miembros.

Aportación

Los integrantes de estas cooperativas se consideran dependientes a todos los efectos, por lo que realizan sus aportes sobre la remuneración real, que no puede ser inferior al laudo establecido para el sector de actividad.

Las cooperativas agrarias gozan de una reducción del cincuenta por ciento (50 %) en la tasa de aporte patronal jubilatorio (artículo 114 de la ley 18.407 y decreto 366/009, de 10.8.2009).

Cooperativas de vivienda

Las cooperativas de vivienda tienen por objeto principal proveer de alojamiento adecuado y estable a sus socios, mediante la construcción de viviendas por esfuerzo propio, ayuda mutua, administración directa o contratos con terceros, y proporcionar servicios complementarios a la vivienda.

Las cooperativas de vivienda pueden ser:

- *De autoconstrucción individual.* Son aquellas en las que el trabajo aportado por cada socio y sus familiares se destina a la construcción de la vivienda del núcleo familiar.
- *Por ayuda mutua.* Es decir, se trata de aquellas en las que el trabajo aportado por los socios y sus familiares se realiza en forma comunitaria para la construcción del conjunto de las viviendas de los socios.
- *De ahorro previo.* Estas son aquellas en las que, para la construcción de las viviendas, el aporte de sus socios se realiza en dinero.

Los trabajos realizados para la construcción de las viviendas por las modalidades de [autoconstrucción y ayuda mutua](#) no generan aportes a la seguridad social.

Fomento del empleo

Objetivo Empleo

Este programa, creado por el artículo 244 de la ley 18.172, de 31.8.2007, se enmarca en el Plan de Equidad y consiste en la conformación de un sistema de intermediación laboral administrado por la Dirección Nacional de Empleo del MTSS.

Beneficia a las empresas que contratan trabajadores registrados en el sistema con un subsidio, que se hace efectivo a través de un crédito para el pago de los aportes a BPS. Las empresas beneficiarias deben haber sido habilitadas por el MTSS y no pueden ser suministradoras de personal, usuarios de servicio ni empleadoras de servicio doméstico.

El beneficio a otorgar se determina considerando las remuneraciones sujetas a montepío, con un máximo de 2 salarios mínimos nacionales, y el sexo del trabajador contratado. En caso de que se trate de un trabajador, el porcentaje máximo será de un 60 % y, si es de una trabajadora, de un 80 %.

Los trabajadores comprendidos en esta modalidad de contratación pueden alcanzar hasta el 20 % del total del personal permanente. Dicho límite puede ser modificado cuando se trata de puestos de trabajo nuevos en empresas en expansión o en período de instalación.

El plazo mínimo del subsidio es de ocho meses continuos, salvo que exista un convenio colectivo que establezca otra modalidad de contratación. El MTSS puede autorizar, como excepción, la reducción del plazo a seis meses o el cumplimiento de este en forma discontinua en el término de un año.

Por su parte, las personas con menos de 45 años en el momento de la contratación pueden permanecer bajo esta modalidad por un plazo máximo de 12 meses. En tanto, las que superan esa edad pueden hacerlo por 18 meses.

En cuanto al crédito otorgado, este puede cubrir la totalidad de las obligaciones corrientes de seguridad social, con excepción de las cuotas de convenios de pago, infracciones tributarias u obligaciones por determinaciones

tributarias. Debe ser usado para pagos al contado dentro del vencimiento y caduca si no es utilizado en los noventa días siguientes a esa fecha.

Pasantías laborales

Se entiende por pasantía un período en el que se complementa la formación teórica de los alumnos mayores de 15 años, del subsistema de Educación Técnico Profesional de la Administración Nacional de Educación Pública (ANEP), de los institutos privados de educación técnico profesional debidamente habilitados y de otros servicios desconcentrados, mediante la realización de actividades prácticas en empresas (artículo 2 del decreto 425/001, de 31.10.2001).

La actividad que desarrolla cada estudiante es considerada de naturaleza técnico-pedagógica y no es computada a los efectos jubilatorios ni genera por sí misma derecho, permanencia ni estabilidad algunas, más allá del límite de plazo previsto en el respectivo convenio de pasantía, sin perjuicio de las causales de rescisión previstas por la ley y de las que, eventualmente, decida incorporar ANEP en el ámbito natural de su competencia (artículo 5 de la ley 17.230, de 7.9.2000).

El beneficiario de la pasantía debe percibir de la empresa una retribución íntegra equivalente a los $\frac{2}{3}$ del salario vigente para las actividades idénticas a aquella en la que se desempeña. El pago de estas remuneraciones debe ser documentado mediante la emisión de recibos, en los que se debe establecer el concepto de pago *Remuneración, pasantía ley n.º 17.230*. Se dejará constancia, asimismo, del número del registro del convenio de pasantía asignado por ANEP. Los pagos a los pasantes no constituyen materia gravada para los tributos de la seguridad social.

ANEP formaliza esta modalidad de pasantía mediante convenios, que contienen cláusulas expresas respecto de los objetivos a lograr, la limitación del horario de trabajo (que no puede exceder el máximo legal) y la cobertura de los accidentes y enfermedades profesionales, así como acerca de la posibilidad de que la empresa pueda rescindir el contrato cuando exista una violación de la disciplina interna del establecimiento por el pasante.

Cada pasantía laboral se cumple durante un período máximo de 12 meses en cada año lectivo (artículo 251 de la ley 19.670, de 15.10.2018).

La ley 17.896, de 14.9.2005, incluye bajo este régimen a los alumnos del Centro de Capacitación y Producción (CECAP) del Ministerio de Educación y Cultura.

Promoción del trabajo para personas con discapacidad (ley 19.691)

Con el objetivo de promover el trabajo de las personas con discapacidad,³⁸ la ley 19.691, de 8.11.2018, y el decreto 73/019, de 6.3.2019, establecen que las empresas privadas gozan de una bonificación de los aportes patronales jubilatorios sobre la remuneración de los trabajadores contratados bajo ciertas condiciones detalladas en la normativa.

Empresas obligadas

Las empresas con actividad de las aportaciones Industria y Comercio, Rural, Construcción y Servicio Doméstico están obligadas a contratar a las personas con discapacidad que reúnan las condiciones de idoneidad para el cargo, ante todo nuevo ingreso que se produzca a partir del 18.11.2018, según la cantidad de trabajadores permanentes.³⁹

³⁸ La determinación de la discapacidad se considera de acuerdo a lo dispuesto por el artículo 2 de la ley 18.651, de 19.2.2010.

³⁹ No se deben considerar aquellos que cuenten con contratos transitorios, es decir, a prueba o ensayo, por temporada, por zafra, a término o para una obra determinada.

Porcentaje de trabajadores con discapacidad

A los efectos de establecer el porcentaje de personas con discapacidad que les corresponde contratar, se debe considerar la totalidad de los trabajadores permanentes de cada empresa.

Este porcentaje se incrementa en forma paulatina, según el siguiente detalle:

Cantidad de trabajadores	18/11/2018 a 17/11/2019	18/11/2019 a 17/11/2020	18/11/2020 a 17/11/2021	Desde el 18/11/2021
500 o más	3 %	4 %	4 %	4 %
De 150 a 499	2 %	3 %	3,5 %	
De 50 a 149	1 %	2 %	3 %	
De 26 a 49	0 %	1,5 %	2 %	

Tabla 16. Porcentaje de trabajadores con discapacidad (ley 19.691)

Si la empresa ya cuenta con trabajadores con discapacidad que cumplen con los requisitos establecidos, estos se descuentan del número total de trabajadores para determinar el porcentaje correspondiente.

Bonificación

Para que la empresa obtenga la bonificación sobre el aporte jubilatorio patronal por la contratación de trabajadores con discapacidad, los empleadores deben presentar el informe de la Comisión Nacional de Inclusión Laboral para registrarse ante el MTSS. Además, el personal contratado debe estar inscripto en el Registro Nacional de Personas con Discapacidad de la Comisión Nacional Honoraria de Discapacitados.

La bonificación se realiza en forma gradual, según el siguiente detalle:

Relación laboral	Bonificación sobre el aporte patronal jubilatorio
Primer año	75 %
Segundo año	50 %
Tercer año	25 %
Cuarto año	Sin bonificación

Tabla 17. Bonificación sobre el aporte patronal jubilatorio (ley 19.691)

Cabe señalar que, ante el cese por despido de un trabajador incluido en la norma y la posterior contratación de un nuevo trabajador, la bonificación de aportes patronales se aplica continuando con la escala que le hubiera correspondido al trabajador cesado.

Promoción del empleo para jóvenes, mayores de 45 años y personas con discapacidad (ley 19.973)

Para promover el ingreso o la reinserción laboral de los jóvenes de entre 15 y 29 años, las personas mayores de 45 años y aquellas con discapacidad, la ley 19.973, de 13.8.2021, establece que las empresas que contratan trabajadores con esas características, en el marco de los distintos programas establecidos por esta norma, obtienen subsidios que se hacen efectivos a través de un crédito para el pago de obligaciones a BPS. El monto máximo de estos beneficios correspondientes a cada programa y la forma en que este se ajusta están establecidos en la ley.

El MTSS instrumenta los aspectos operativos y envía la información necesaria a BPS para que este genere un crédito a favor de la empresa por el equivalente al monto del subsidio con destino al pago de las CESS.

Porcentaje de contratación

El porcentaje máximo de trabajadores contratados bajo estas modalidades no puede exceder el 20 % de la plantilla permanente de la empresa.⁴⁰ Las empresas que tienen de uno a cinco dependientes pueden contratar un trabajador. En tanto, las que ocupan entre seis y nueve trabajadores pueden contratar hasta dos. El porcentaje comprende las tres categorías mencionadas.

Condiciones generales para el acceso al subsidio

Empresas empleadoras

Deben estar en situación regular de pagos con BPS, DGI y el MTSS. Asimismo, no deben haber efectuado despidos ni envíos al seguro por desempleo de trabajadores de la misma categoría en los noventa días previos o posteriores a la contratación de los nuevos, salvo que se trate de despidos por notoria mala conducta o desvinculaciones de trabajadores zafrales o con contrato a término.

Quedan exceptuadas las empresas registradas en BPS en calidad de usuarios de servicios, así como las suministradoras de personal, salvo respecto de los trabajadores no afectados a la prestación temporaria de servicios para terceros.

Trabajadores beneficiarios

Son beneficiarios los:

- jóvenes de 15 a 29 años;
- jóvenes de entre 15 y 17 años que cuentan con el carné de trabajo habilitante otorgado por el Instituto del Niño y Adolescente del Uruguay;
- mayores de 45 años;
- trabajadores con discapacidad inscriptos en el Registro Nacional de Personas con Discapacidad del Mides.

⁴⁰ En caso de que se trate de una cooperativa de trabajo o social, la ley establece que no computarán los trabajadores contratados bajo este régimen para el porcentaje establecido en el artículo 100 de la ley 18.407, de 24.10.2008.

Quedan excluidos aquellos trabajadores que tienen parentesco con el titular o los titulares de las empresas hasta el cuarto grado de consanguinidad o el segundo de afinidad.

En la siguiente tabla, se detallan las características de cada programa.

Modalidad	Características
Subsidio temporal para la contratación de jóvenes desempleados	Dirigido a jóvenes en situación de desempleo de entre 15 y 29 años. Contrato mínimo de 6 meses.
Contratos de primera experiencia laboral	Impulsa la contratación de jóvenes sin experiencia previa de trabajo formal.
Práctica laboral para egresados	Orientado a jóvenes con formación previa que buscan su primer empleo.
Trabajo protegido joven	Dirigido a jóvenes en situación de desempleo pertenecientes a hogares cuyos ingresos están por debajo de la línea de pobreza.
Prácticas formativas	Se realiza en el marco de propuestas o cursos de educación, formación o capacitación laboral, con el objeto de profundizar y ampliar los conocimientos.
Promoción del empleo para mayores de 45 años en situación de desempleo	Alcanza a las empresas del ámbito privado que contratan trabajadores mayores de 45 años.

Modalidad	Características
Trabajo protegido para mayores de 45 años	Dirigido a personas mayores de 45 años en situación de desempleo pertenecientes a hogares cuyos ingresos están por debajo de la línea de pobreza.
Promoción del empleo para personas con discapacidad	Orientado a fomentar la contratación de personas con discapacidad en situación de desempleo.

Tabla 18. Promoción del empleo para jóvenes, mayores de 45 años y personas con discapacidad (ley 19.973)

Programa Accesos

Este programa fue creado por el artículo 242 de la ley 19.996 y el decreto 202/022, de 20.6.2022. Está a cargo del Mides y su objetivo es promover la inserción laboral y el desarrollo socioeducativo de los participantes. Tiene alcance nacional y se implementa mediante convenios con organismos e instituciones públicas y privadas.

Está destinado a personas de entre 18 y 64 años, principalmente mujeres y jóvenes, que participan en los programas del Mides (siempre que estos no sean de la misma naturaleza que el programa), presentan dificultades para la inserción en el mercado de trabajo formal y se encuentran en situación de vulnerabilidad socioeconómica.

El programa consta de dos fases:

- La *primera fase* consiste en la formación de competencias para la empleabilidad a través de cursos transversales específicos y una experiencia socioeducativa y laboral en instituciones públicas, sin que ello signifique un vínculo laboral o funcional con dichas instituciones, por un período de hasta siete meses.
- La *segunda fase* implica la inserción de los participantes que hayan culminado exitosamente la fase anterior, en calidad de trabajadores formales, en una empresa u organización denominada *empresa contratante*.

Durante la primera fase, cada participante recibe una prestación social equivalente a un salario mínimo nacional, durante un máximo de siete meses. Esta prestación se considera materia gravada para las CESS exclusivamente por los aportes personales. Las tasas que se aplican son de un 15 % por concepto de aporte jubilatorio y un 3 % correspondiente al seguro por enfermedad.

En la segunda fase, las empresas privadas o las organizaciones seleccionadas por el Mides asumen la calidad de contratantes de los participantes y reciben como reconocimiento del Estado el sello anual de *madrina*. Estas entidades son responsables del pago de las cargas legales asociadas a las contrataciones.

Las empresas u organizaciones que incorporan a participantes del Programa Accesos en su nómina de trabajadores tienen derecho a la exoneración total de los aportes patronales a la seguridad social, por el plazo máximo de un año, por cada beneficiario.

En caso de sustitución, cualquiera sea el motivo, de un trabajador participante del programa por otro, la exoneración se aplicará por el período de tiempo que reste para completar el año, que se contabiliza a partir del día en que se incorporó el trabajador sustituido.

El Mides debe informar al BPS las altas, bajas y modificaciones a las listas de participantes en el programa. El período en que los participantes forman parte del programa se computa a los efectos jubilatorios en la aportación Industria y

Comercio, y habilita únicamente la percepción de los subsidios por maternidad y enfermedad común, y el seguro por accidentes del trabajo.

Pago de obligaciones, sanciones y facilidades de pago

Pago mínimo

El pago mínimo, establecido por las RD 18-1/1996, de 16.5.1996; 50-6/1996, de 26.12.1996, y 23-28/1997, de 17.7.1997, supone la cancelación total de las obligaciones siguientes:

- aportes personales retenidos al trabajador;
- aportes patronales por actividades bonificadas (si corresponden);
- aportes personales del trabajador no dependiente (aporte jubilatorio);
- multas y recargos de cada uno de estos tributos, que se generan por pagos fuera de plazo.

A solicitud de las empresas y con previa resolución expresa, se pueden abonar estas obligaciones hasta con un máximo de seis cheques diferidos. No se pueden fraccionar las obligaciones de un mismo mes de cargo. La cantidad de cheques está supeditada a los montos adeudados.

Se puede, antes del vencimiento de un determinado mes, abonar las obligaciones de pago mínimo no vencidas en todas las circunstancias, es decir, aun manteniendo adeudos por las obligaciones patronales y personales anteriores.

La cancelación de las obligaciones del pago mínimo de cada mes habilita el pago, por su orden, de las similares de los meses siguientes (RD 23-28/1997). Esto quiere decir que una empresa morosa puede abonar los pagos mínimos desde abril de 1996 con las correspondientes multas y recargos, cancelando en primera instancia aquellos más antiguos, sin haber pagado los aportes patronales de esos mismos meses.

Beneficio de buen pagador

Este mecanismo está previsto por el artículo 94 del Código Tributario y habilita a los contribuyentes con antecedentes de buenos pagadores durante el último año a efectuar el pago de las obligaciones mensuales sin multas ni recargos, siempre que este se realice entre el día posterior al vencimiento y el último día de ese

mes. Las condiciones que regulan el acceso a este beneficio están contenidas en la [RD 1-13/2008, de 23.1.2008](#).

Bonificación para buenos pagadores

De acuerdo al artículo 9 de la ley 17.963, el Poder Ejecutivo puede disponer anualmente una bonificación para los buenos pagadores, que consiste en un descuento que se aplica sobre las obligaciones jubilatorias patronales del mes de diciembre.

La bonificación puede ser de hasta un 15 % sobre las obligaciones patronales de las microempresas y pequeñas empresas. La identificación de un contribuyente como una de estas empresas se realiza en función del promedio mensual de personal ocupado durante el período comprendido entre el 1 de mayo y el 30 de abril. Las microempresas pueden ocupar hasta cuatro personas, y las pequeñas empresas, hasta 19. En ambos casos, se consideran incluidos sus titulares ([decreto 153/019](#), de 3.6.2019).

Multas y recargos

BPS aplica, frente a diferentes situaciones generadas por los contribuyentes, distintas sanciones, que se detallan a continuación.

Multa por mora

El pago de las obligaciones luego del vencimiento ocasiona una multa por mora, cuyo porcentaje está fijado en forma gradual, atendiendo a la demora en la cancelación. La presentación de la nómina, acompañada de la declaración jurada de no pago (DJNP) dentro del plazo de vencimiento, reduce a la mitad la multa por mora.

Presentación de nóminas en tiempo y forma	Pagos posteriores al vencimiento		
	Hasta el 5.º día hábil	Después del 5.º día hábil y hasta los 90 días corridos siguientes	Después de los 90 días corridos siguientes
Sí	2,5 %	5 %	10 %
No	5 %	10 %	20 %

Tabla 19. Multa por mora (artículo 94 del Código Tributario)

Recargo por mora

Cuando se configura la mora, se adiciona a la multa un recargo resarcitorio, de carácter mensual y capitalizable cuatrimestralmente, que se aplica sobre el tributo impago.

Multa por contravención

La contravención es una infracción tributaria que se configura cuando se verifica una violación a los deberes formales dictados por órganos competentes o se obstaculizan las tareas de determinación y fiscalización que posee la Administración (artículo 95 del Código Tributario). Los importes mínimos y máximos son fijados anualmente por el Poder Ejecutivo.

Asimismo, el artículo 3 de la ley 16.105, de 23.1.1990, establece que las empresas deben proporcionar a BPS todas las informaciones que les son requeridas, de conformidad con la reglamentación dictada por el propio banco. El incumplimiento de dichas obligaciones, cuando no se apliquen sanciones específicas por la legislación vigente, será sancionado con multas de entre 10 y 50 UR. En caso de reincidencia, se duplica la sanción anterior.

Multa por defraudación

La defraudación es una infracción que se configura cuando se verifica que el contribuyente ha realizado un acto fraudulento con la intención de obtener para sí o para un tercero un enriquecimiento indebido a expensas de los derechos del

Estado a la percepción de los tributos. Se considera que es fraude todo engaño u ocultación que induce o es susceptible de inducir a los funcionarios de la Administración fiscal a reclamar o aceptar importes menores de los que corresponden, u otorgar franquicias indebidas. Existen determinadas circunstancias que hacen presumir la intención de defraudar, que se establecen en el artículo 96 del Código Tributario.

La multa a aplicar es de una a quince veces el monto del tributo que se haya defraudado o pretendido defraudar. La graduación de la sanción se establece por resolución fundada y de acuerdo a las circunstancias de cada caso.

Multa por nómina

Se genera por la no presentación de la nómina en tiempo y forma. La declaración se considera presentada en forma cuando, a la fecha del vencimiento correspondiente, está acompañada del pago (total o parcial) o de la DJNP.

El importe de la multa es, en la primera oportunidad en que se verifica el atraso en el año civil, de 0,1 UR por trabajador no declarado si se paga o se presenta la DJNP dentro del mes de vencimiento, y de 0,25 UR si el pago o la presentación se realizan después del transcurrido ese mes. A partir de la segunda vez (reincidencia), los importes son de 0,2 y 0,5 UR, respectivamente.

Existe un tope de 5 UR para cuando la nómina es presentada en plazo y el pago o la DJNP se realizan en forma tardía, pero antes de finalizado el mes de vencimiento.

Multa artículo 10 de la ley 16.244

Se genera por la omisión en la entrega de la constancia de situación laboral (recibo de sueldo). Los trabajadores deben recibirla de sus empleadores en cada oportunidad en que cobran sus haberes. La omisión en la entrega de esta constancia se sanciona con una multa, cuyo importe varía entre un mínimo de 1,25 y un máximo de 5 veces el monto del salario mensual del respectivo trabajador.

En caso de que se pruebe fehacientemente que la empresa realizó una constancia dolosa, la multa a aplicar será de hasta veinte veces el importe del salario mensual correcto (decreto 337/992, de 17.7.1992; RD 45-19/1995, de 5.12.1995; RD 31-34/1999, de 15.9.1999, y ODR 3749/1999, de 14.10.1999).

A partir de la ley 19.924 y hasta el 31.12.2022, el responsable de la determinación y aplicación de la multa es el MTSS. Desde el 1.1.2023, la responsabilidad vuelve a estar en la órbita de BPS (artículo 307 de la ley 20.075, de 20.10.2022).

Certificados cancelatorios

Los contribuyentes pueden utilizar certificados de crédito de otros organismos estatales, expedidos a favor de BPS, para cancelar obligaciones tributarias.

Aquellos certificados con fecha valor retroactiva solo son admitidos a efectos de realizar el pago de aportaciones patronales, con excepción de la contribución especial patronal por servicios bonificados (artículo 52 del decreto 113/996).

Disposiciones especiales

Establecimientos de temporada

Se consideran tales, salvo prueba en contrario, aquellos que desarrollan actividades en las zonas balnearias y que cumplen con alguno de los siguientes requisitos:

- la declaración del contribuyente, en documentos públicos o privados, o ante BPS, de que su actividad es de tal naturaleza o se desarrolla temporalmente;
- similar mención que surge de un documento sobre la disponibilidad del local del establecimiento y prevé un plazo no mayor de 10 meses para su restitución;
- la propia naturaleza de su actividad la torna de tipo periódico o zafral;
- las relaciones de trabajo con el personal dependiente se regulan por contratos a término, zafrales o de temporada;
- la iniciación o reanudación de actividades comerciales o las tareas preparatorias se efectúan en el último cuatrimestre del año o durante enero.

Estas empresas deben presentar, junto con la inscripción, una declaración con una estimación del personal que ocuparán, la fecha de ingreso de este, el monto de los salarios que percibirán los trabajadores y la fecha de cierre prevista.

Deben efectuar el pago de aportes en los cinco días hábiles siguientes al mes en que se generaron, de forma anticipada al régimen general de vencimientos. BPS se encuentra facultado para exigir garantías o cauciones, así como pagos adelantados de los tributos, que aseguren el cumplimiento de las obligaciones.

Exoneraciones

La exoneración consiste en liberar, en forma total o parcial, de la obligación tributaria a las personas físicas o jurídicas que hayan configurado el hecho generador (artículo 41 del Código Tributario). De acuerdo al principio de legalidad, solo la ley puede establecer exoneraciones o fijar las condiciones y

límites dentro de los cuales el Poder Ejecutivo debe precisar o determinar dichas exoneraciones.

El artículo 90 de la ley 18.083 derogó todas las exoneraciones y reducciones de alcuotas de los aportes patronales de CESS que se encontraban vigentes al 1.7.2007, con excepción de:

- las que refieren a las instituciones comprendidas en los artículos 5 y 69 de la Constitución de la República;
- las establecidas a partir de tratados internacionales celebrados por la República, aprobados a través de normas legales;
- las otorgadas a las cooperativas y sociedades de fomento rural.

Las exoneraciones de empresas comprendidas en los literales A y B incluyen el aporte patronal al Fonasa del 5 % y los CCM (incisos I y II del artículo 61 de la ley 18.211, de 5.12.2007).

Posteriormente, a través de normativa específica, fueron aprobadas nuevas exoneraciones aplicables a determinadas actividades, entre las que se destacan las que se detallan a continuación.

Instituciones privadas culturales y de enseñanza

Se entiende que son las que tienen como finalidad única o predominante la enseñanza privada o la práctica o difusión de la cultura (artículo 69 de la Constitución de la República). Estas empresas deben inscribirse en los registros que lleva el MEC o, en su caso, ANEP (artículo 448 de la ley 16.226).

No se consideran comprendidas en la exoneración las tareas que no están directamente relacionadas con la prestación de las actividades culturales o docentes.

El decreto 166/008 establece: «Institución cultural es aquella cuya finalidad única o principal sea difundir el conocimiento en forma generalizada y no curricular, al solo efecto de que las personas se formen y superen intelectualmente o la formación física y cuyas actividades únicas o principales estén dedicadas al cumplimiento de esos fines».

Las instituciones deportivas deben estar inscritas en el Registro de Instituciones Deportivas de la Secretaría Nacional del Deporte, de acuerdo a lo dispuesto por los artículos 66 al 83 de la ley 17.292.

En tanto, se entiende que una institución de enseñanza es aquella que tiene como finalidad impartir educación sistemática y su actividad única o principal responde a ese fin.

Las escuelas de auxiliares de enfermería privadas deben estar habilitadas por el MEC, de acuerdo a lo dispuesto por el decreto 90/006, de 22.3.2006.

También quedan comprendidos en la exoneración los centros educativos que forman parte de los programas del INAU, así como aquellos servicios que tienen idéntica naturaleza, aun cuando no tienen convenio con el Estado.

Hogares de ancianos

Los hogares de ancianos cuyos estatutos establecen que no persiguen fines de lucro y que están inscritos en el Registro Nacional de Instituciones sin Fines de Lucro de BPS gozan de la exoneración de los aportes patronales a la seguridad social (artículo 507 de la ley 20.075).

Partidos políticos

Los partidos políticos permanentes o a las fracciones de estos que tienen derecho a uso del lema están exonerados de los aportes patronales de CESS (ley 19.004, de 16.11.2012).

Sociedades de asistencia médica

A partir del 1.1.2008, las sociedades de asistencia médica cuyos estatutos establecen que no persiguen fines de lucro están exoneradas de los aportes patronales jubilatorios a la seguridad social (artículo 94 de la ley 18.083).

Las instituciones de asistencia médica privada sin fines de lucro que proporcionan asistencia médica a sus afiliados y socios, en las que el capital social es aportado por los profesionales que obligatoriamente trabajan en ellas

(literal D del artículo 6 del decreto-ley 15.181, de 21.8.1981), tienen igual tratamiento (artículo 6 de la ley 18.440, de 24.12.2008).

Taxis y remises

A partir del 1.7.2007, están exoneradas de aportes jubilatorios patronales a la seguridad social las empresas que prestan servicios de transporte de pasajeros en la modalidad de taxímetro o remise (artículo 1 del decreto 483/007).

Transporte colectivo

Las empresas que prestan servicios de transporte colectivo urbano y suburbano⁴¹ de pasajeros están exoneradas del pago de aportes jubilatorios patronales (artículo 91 de la ley 18.083).

Dicha exoneración comprende a las empresas que cubren líneas interurbanas (solo cuando estas no trascienden los límites departamentales, vinculan zonas urbanas y su distancia de recorrido no excede los 60 km) y metropolitanas.

Empresas periodísticas, de radiodifusión y televisión

Las empresas periodísticas, de radiodifusión y televisión,⁴² cuyos ingresos en el ejercicio no superan los 2.000.000 de unidades indexadas (UI), están exoneradas de los aportes patronales jubilatorios (artículo 110 del título 3 del Texto Ordenado de 1996).

Universidad de la República

Está exonerada del pago de aportes patronales jubilatorios a la seguridad social sobre las retribuciones con cargo a la financiación 1.2, *Recursos con afectación especial* (artículo 1 del decreto 531/008, de 3.11.2008).

⁴¹ Se entiende por transporte colectivo suburbano aquel que realiza recorridos comprendidos en un radio de hasta 60 kilómetros desde la plaza Cagancha de la ciudad de Montevideo (artículo 7 del decreto 241007).

⁴² Las empresas de televisión quedan incluidas a partir del 1.1.2022 (ley 19.996).

Cooperativas

El artículo 218 de la ley 18.407, de 24.10.2008, establece que se mantiene el régimen tributario vigente aplicable a las cooperativas, incluyendo las exoneraciones que se desarrollan en el [capítulo específico](#) sobre este tipo de empresas.

Otras instituciones

Consejo de Capacitación Profesional

El decreto 43/009, de 19.1.2009, establece para esta institución una exoneración de aportes patronales a la seguridad social desde el 1.6.2007, que incluye los aportes patronales al Fonasa.

Instituto Pasteur

El instituto está exonerado de los aportes patronales por CESS, con excepción de los correspondientes al Fonasa (artículo 295 de la ley 18.172, de 31.8.2007).

Exoneraciones transitorias para actividades en zonas fronterizas

Las micro y pequeñas empresas, así como las comprendidas en los regímenes de monotributo y monotributo social Mides, que están ubicadas en zonas fronterizas, cuentan con una exoneración sobre las obligaciones devengadas en el período comprendido entre el 1.11.2021 y el 31.5.2023 (fue ampliado el plazo dispuesto por la ley 19.993, de 15.10.2021, y el decreto 384/021, de 24.11.2021). El Poder Ejecutivo puede prorrogar, por única vez, este plazo.

Para acceder a este beneficio, deben cumplir con determinadas condiciones en forma simultánea:

- Su actividad principal debe ser, en el período comprendido entre noviembre de 2021 a octubre de 2022, el comercio al por menor en supermercados y almacenes, requisito que se amplió a partir de noviembre de 2022 a todo el comercio al por menor, con excepción del dedicado a los vehículos automotores y motocicletas.
- El domicilio fiscal del local principal debe estar ubicado en un departamento fronterizo con paso de frontera terrestre, a una distancia máxima de sesenta kilómetros de este.⁴³
- Los ingresos brutos gravados en el último ejercicio anterior a la entrada en vigor de esta ley no deben haber superado los 4.000.000 de U\$ a la cotización vigente al cierre de este período, valor que se extiende a 10.000.000 de U\$ a partir de noviembre de 2022. En los casos en que el ejercicio comprende un período menor de doce meses, se consideran los ingresos en forma proporcional.

Las empresas monotributistas deben cumplir solo con las condiciones establecidas en los dos primeros puntos mencionados en el apartado anterior.

Para las microempresas y pequeñas empresas, la exoneración comprende el 100 % de los aportes jubilatorios patronales a la seguridad social de los titulares y socios, así como los de los trabajadores dependientes que se encuentran afectados a la actividad principal y el domicilio fiscal del local principal de la empresa a la fecha de la entrada en vigor de la ley.

En tanto, los contribuyentes pertenecientes a los regímenes de monotributo quedan exonerados del 100 % de los aportes correspondientes a la prestación tributaria unificada, con excepción de los aportes al Fonasa, en caso de corresponder.

⁴³ Los pasos son los siguientes: Fray Bentos-Puerto Unzué, Paysandú-Colón, Salto-Concordia, Chuy, Río Branco, Aceguá, Rivera, Artigas y Bella Unión.

Capítulo 6

Aportación Servicios Personales

Para la determinación de la calidad de prestador de servicios personales, la actividad desarrollada no debe combinar capital y trabajo ni intermediar en el trabajo ajeno.

Se entienden por *capital* las materias primas, materiales e infraestructura indispensables para la prestación de un servicio. Si el capital es mínimo o meramente accesorio a esta actividad, no hay combinación de capital y trabajo.

Si la empresa prestadora de servicios personales tiene trabajadores dependientes, estos deben ser un número reducido y estar destinados a tareas accesorias a la actividad de servicios que presta el titular. De lo contrario, existe intermediación en el trabajo ajeno.

Se consideran incluidas en el régimen las actividades desarrolladas en el libre ejercicio de la profesión, ya sea en forma individual o societaria, por profesionales universitarios con título habilitante; rematadores; despachantes de aduana; corredores y productores de seguros; mandatarios; mediadores; corredores de bolsa; agentes de papel sellado y timbres, o agentes y corredores de la Dirección de Loterías y Quinielas o similares (inciso 4.º del artículo 50 del decreto 148/007, de 26.4.2007). Las demás actividades de servicios deben analizarse conforme a la verdad material a efectos de determinar su inclusión o no como servicios personales.

Los servicios personales que desarrollan actividades profesionales realizan los aportes previsionales a la caja correspondiente (CJPPU o Caja Notarial), mientras que quienes realizan actividades no profesionales vierten sus aportes a BPS.

Profesionales universitarios

Se deben distinguir dos situaciones: si existe relación de dependencia o si el profesional actúa en el libre ejercicio de su profesión. Si hay relación de dependencia, las retribuciones que perciben constituyen materia gravada para los aportes de CESS.

En el inciso 2 del artículo 161 de la ley 16.713, se establece que «se presumirá que no existe relación de dependencia cuando el profesional universitario cumpla con las obligaciones impositivas y efectúe los aportes correspondientes a la Caja de Jubilaciones y Pensiones de Profesionales Universitarios».

Cuando la relación del profesional universitario se establece con otras personas físicas o jurídicas que prestan servicios personales profesionales, no hay dependencia si así lo determina la voluntad de las partes. Por esta actividad, debe existir facturación de honorarios por el lapso fijado en el contrato de arrendamiento de servicios u obra, asociación u otro análogo, de acuerdo a las exigencias de la reglamentación (artículo 105 de la ley 18.083).

En ningún caso se debe aportar a más de una institución de seguridad social por un mismo hecho generador.

En caso de que la sociedad integrada exclusivamente por profesionales universitarios adquiera una forma jurídica comercial, deberá designar un administrador y realizar los aportes correspondientes por dicha actividad bajo el régimen de Industria y Comercio (RD 40-7/1997).

Por otra parte, de tratarse de sociedades dedicadas a la producción de soportes lógicos (*software*) o servicios vinculados a estos, siempre que todos los socios o directores sean profesionales universitarios y presten efectivo servicio en dichas entidades, aportarán exclusivamente a la CJPPU (inciso II del artículo 139 del decreto 150/007, de 26.4.2007, en la redacción dada por el artículo 4 del decreto 258/007). De existir, los socios con profesiones distintas a la actividad de la empresa o no profesionales deberán realizar los aportes correspondientes.

Servicios personales no profesionales

Quienes realizan actividades de servicios personales no incluidas en la CJPPU o la Caja Notarial, tengan o no título universitario, se consideran no profesionales y realizan sus aportes al Fonasa por esta aportación y los previsionales por Industria y Comercio.

Aportación al Fonasa por servicios personales

La ley 18.211 creó el SNIS y contempla el ingreso al sistema de diferentes colectivos en forma gradual. En los artículos 70 y 71, estableció la incorporación de los titulares de servicios personales fuera de la relación de dependencia a partir del 1.1.2011.

El ingreso de este colectivo al SNIS se efectivizó el 1.7.2011 (leyes 18.731 y 18.732, de 7.1.2011; ley 18.922, de 6.7.2012, y decreto 221/011, de 27.6.2011). Estas normas introdujeron importantes cambios conceptuales en las contribuciones de los cotizantes al Fonasa, determinaron la forma de ingreso de este colectivo y regularon la situación de los afiliados a la Caja Notarial.

Contribuyentes obligados

Todas las personas físicas residentes en el país que prestan servicios personales fuera de la relación de dependencia, por sí mismas o a través de otras entidades (sociedades de hecho o civiles), están obligadas a inscribirse como contribuyentes al Fonasa.

Para determinar la residencia fiscal, se utiliza el mismo criterio que se aplica para el IRPF. De esta forma, se considera que residen en el país cuando permanecen en él más de 183 días durante el año civil o cuando radican allí su núcleo principal o la base de sus actividades o de sus intereses económicos o vitales (cuando viven en el país, habitualmente, el cónyuge y los hijos menores de edad).

Forma de aportación

La aportación de este colectivo tiene algunas particularidades:

- Los pagos se realizan únicamente por los aportes personales.
- Se efectúan anticipos mensuales.
- La base de cálculo de los anticipos depende de los ingresos o facturación y del impuesto a la renta en que se encuentran comprendidos los contribuyentes (IRPF o IRAE).
- Es posible dejar de realizar anticipos en caso de que se alcance el monto del tributo anual.
- Se debe presentar anualmente una declaración jurada.

El aporte al Fonasa es considerado una CESS, de carácter personal y directo, que grava los ingresos anuales obtenidos por las personas físicas.

Determinación del anticipo Fonasa

El anticipo mensual surge de aplicar, a la base de cálculo determinada, las tasas de aportes personales al Fonasa. Estas tasas de aportes⁴⁴ varían en función de la situación familiar y el monto de la base de cálculo.

$$\text{Anticipo} = \text{base del cálculo} \times \text{tasa de aportes}$$

Tabla 20. Cálculo del anticipo Fonasa

A los efectos de determinar la base de cálculo de los anticipos, se debe tener en cuenta si la persona física está comprendida en el IRPF o el IRAE.

En caso de que esté comprendida en el IRPF, siempre se aplicará el 70 % sobre la facturación, mientras que, si está incluida en el IRAE, se deberá considerar la alícuota correspondiente, según la declaración jurada presentada por el contribuyente.

La alícuota surge de la relación entre la renta neta fiscal y los ingresos gravados de cada ejercicio, y se determina en el momento de la presentación de

⁴⁴ Al igual que en los aportes al Fonasa del régimen general, las [tasas de aporte personal](#) varían en función del monto correspondiente a la base de cálculo y la situación familiar del trabajador.

la declaración jurada de IRAE frente a DGI. Al iniciar la actividad o comenzar a tributar IRAE por quedar comprendido en este impuesto, se debe considerar una alícuota general del 48 %.

	Porcentaje para la base del cálculo	Base del cálculo
Comprendido en IRPF	70 %	Ingresos mensuales x 70 %
Comprendido en IRAE	Alícuota = $\text{renta neta fiscal} \div \text{ingresos anuales}$	Ingresos mensuales x alícuota
	Al inicio o al quedar comprendido en IRAE: 48 %	Ingresos mensuales x 48 %

Tabla 21. Determinación del anticipo Fonasa

Si la actividad es desarrollada en conjunto con otras personas (sociedad de hecho o civil), la base del cálculo surge de atribuir los ingresos en la forma establecida en las normas o contratos o, de no existir prueba fehaciente, en partes iguales.⁴⁵

Si la persona física tiene actividades de servicios personales referidas a más de un vínculo funcional, debe discriminar las bases de cálculo que corresponden a cada actividad para obtener un único anticipo.

En el caso de los escribanos, estos deben considerar como ingresos por la actividad los honorarios profesionales, así como los montepíos notariales si los facturan en forma separada.

Actividad exclusiva

Se consideran contribuyentes con actividad exclusiva de servicios personales aquellos que no son beneficiarios del SNS por otra actividad o pasividad. Son los

⁴⁵ Cuando uno o más de los socios se encuentran inactivos, la base de cálculo surge de la atribución de la facturación entre los socios activos exclusivamente.

únicos obligados a realizar un aporte mínimo y están sujetos a la pérdida del beneficio en caso de no alcanzar un importe mínimo de facturación anual.

El aporte mínimo se realiza en aquellos casos en que el cálculo de aportes resulta inferior al valor del costo promedio equivalente (CPE),⁴⁶ por lo que deben complementar el anticipo hasta dicho monto.

Existen algunas situaciones que merecen un tratamiento especial con respecto al aporte mínimo. Una de ellas es la de los socios vitalicios del prestador de salud que atribuyen amparo a hijos o cónyuge o concubino, quienes deben complementar el anticipo hasta el valor del CPE.

Por otro lado, los ingresos percibidos por subsidios por inactividad compensada conllevan aportes al Fonasa. No obstante, cuando el subsidio es servido por BPS y no existe facturación en el período de inactividad, no corresponde realizar anticipos ni complementos hasta el CPE. Por el contrario, si es otorgado por la CJPPU o la Caja Notarial, se deben complementar los aportes hasta el valor del CPE (artículo 9 de la ley 18.922).

Cese de amparo al Fonasa por no alcanzar el mínimo de facturación

Aquellos titulares de servicios personales con actividad exclusiva que, en el ejercicio fiscal (considerando el mes de diciembre de cada año), no facturan un mínimo de 30 BPC⁴⁷ dejan de recibir el beneficio del SNS a partir del ejercicio siguiente. Esta situación se mantiene con independencia de que adquieran la condición de beneficiarios del SNS por otra actividad o pasividad.

Cabe señalar que, de tratarse de inicios de actividad, debe prorratearse a razón de 2,5 BPC por cada uno de los meses del ejercicio en que la empresa se encuentra activa.

⁴⁶ Se debe complementar hasta el valor de un CPE, con independencia de la cantidad de beneficiarios a los cuales se atribuye amparo al SNS y de la cantidad de actividades de servicios que se realiza.

⁴⁷ Los ingresos a considerar son los montos facturados sin IVA y los nominales percibidos por subsidios por inactividad compensada.

Como consecuencia de la pérdida del amparo al Fonasa, el trabajador y su familia a cargo dejarán de ser beneficiarios del SNS a partir del ejercicio siguiente.

A los efectos de identificar la condición de no beneficiarios, deben modificar la información relativa a la cobertura médica (código del seguro de salud) hasta el 10 de enero del año siguiente. En caso de no hacerlo dentro del plazo establecido, el contribuyente puede generar deuda por concepto de reintegros mutuales.

Recuperación del beneficio de la cobertura médica

Cuando, en el transcurso del siguiente ejercicio, el importe de la facturación sin IVA supera las 30 BPC, se recupera el beneficio del SNS para el trabajador y su familia a cargo. A los efectos de indicar esta nueva situación, corresponde modificar el código del seguro de salud a uno habilitante desde el mes de cargo en el que se supera dicho importe.

Además, se deben realizar los aportes sobre la base imponible de la facturación acumulada, a la que se le aplica la alícuota que corresponde de acuerdo a si se trata de un contribuyente comprendido en el IRPF o el IRAE. Esta obligación será exigible con el vencimiento del mes de cargo en el cual se alcancen las 30 BPC.

Amparo al artículo 25 del decreto 221/011

Se habilita a dejar de efectuar anticipos a aquellos titulares de servicios personales que cubren, en el ejercicio, el monto del tributo anual al Fonasa que les corresponde. A tales efectos, se deben considerar todas las actividades o pasividades con inclusión en el Fonasa.

El tope o tributo anual surge de la sumatoria del CPE, incrementado en un 25 % por cada mes, considerando todos los beneficiarios⁴⁸ a los cuales se atribuye amparo al SNS, en el año civil.

⁴⁸ Los hijos se atribuyen en partes iguales entre los generantes.

Los contribuyentes son responsables de esta opción, por lo que, en caso de error, corresponde efectuar el pago de la obligación con multas y recargos.

Se deben considerar las situaciones que pueden ocurrir durante el transcurso del ejercicio y modificar el cálculo del tope, como los cambios en la cantidad de beneficiarios (por ejemplo, debido al nacimiento de un hijo). En este caso, se deben realizar los aportes desde el momento del amparo al artículo 25 hasta alcanzar el nuevo tope anual.

Otra situación que puede suceder es el aumento del valor del CPE. Aquí se debe realizar el aporte correspondiente a la diferencia. Para ello, los contribuyentes tienen plazo hasta el vencimiento del mes de cargo en el que se produjo la modificación.

Declaración jurada

Según lo dispuesto en el artículo 27 del decreto 221/011, los prestadores de servicios personales deben presentar una declaración jurada anual Fonasa, independientemente de si les correspondió o no realizar aportes en el ejercicio.

A los efectos de completar la declaración jurada, cada titular debe establecer mes a mes la información que se detalla a continuación.

- actividad exclusiva (debe señalar el o los meses en los cuales no fue beneficiario del SNS por otra actividad o pasividad);
- importe facturado sin IVA (ingresos facturados en cada mes);
- monto imponible Fonasa (surge de aplicar, a los importes facturados sin IVA, la alícuota que corresponde según si se trata de un contribuyente de IRPF o IRAE, sin considerar el posible amparo al artículo 25 del decreto 221/011);
- obligación Fonasa (corresponde al importe que surge de multiplicar el monto imponible por la tasa de aportes personales, contemplando el mínimo del CPE [en caso de tratarse de un titular con actividad exclusiva] y el monto del tributo anual).

Capítulo 7

Sector Rural

La ley 15.852, de 24.12.1986, estableció un nuevo régimen de aportes a BPS, que rige desde el 1.10.1986, y que la entrada en vigor de la ley 16.713 mantuvo con todas sus particularidades (salvo la tasa de contribuciones de los trabajadores).

Es importante destacar que la vigencia de la ley 16.713 para las actividades rurales inicia el 1.5.1996, acompañando el régimen de aportación con pago cuatrimestral de dichas actividades (artículo 55 del decreto 113/996).

La actividad rural comprende distintos tipos de empresas.

Empresas rurales

Se entienden por *empresas rurales* las personas físicas y jurídicas, sociedades civiles o comerciales de cualquier naturaleza, sucesiones o condominios que desarrollan explotaciones agropecuarias, cualquiera sea la vinculación jurídica con los inmuebles que les sirven de asiento.

Se considera *explotación agropecuaria* la que se encuentra destinada a la obtención de un resultado económico que es producto de un proceso biológico con directa relación a un asentamiento territorial. Se incluyen en esta categoría aquellas tareas desarrolladas en predios ubicados en zonas urbanas, suburbanas o balnearias.

Empresas contratistas

Son *empresas contratistas rurales* las personas físicas o jurídicas de cualquiera de las naturalezas o especies indicadas anteriormente que, en forma independiente, se dediquen a tareas de conducción de ganado, esquila,

alambramiento, monte, silvicultura y trabajos agrícolas en general. A diferencia de las empresas rurales, la actividad de las contratistas no está vinculada a un asentamiento territorial.

Dependientes

La aportación se debe efectuar sobre las remuneraciones realmente percibidas, que no pueden ser inferiores a los mínimos establecidos por el Poder Ejecutivo (artículo 40 del decreto 113/996).

Están comprendidos por la aportación Rural los trabajadores dependientes que realizan tareas agropecuarias, cualquiera sea su calificación.

A partir del 15.6.2001, los trabajadores rurales tienen derecho a la prestación del seguro de desempleo regulado por el decreto-ley 15.180, de 20.8.1981 (decreto 211/001, de 15.6.2001).

Alimentación y vivienda

En cuanto a las partidas por alimentación y vivienda, ya sea en dinero o en especie, los artículos 164 y 166 de la ley 16.713 y el artículo 12 del decreto 113/996 disponen su gravabilidad conforme a las normas legales y reglamentarias preexistentes. De esta manera, dichas partidas se gravan con aportes personales en su totalidad y no quedan comprendidas en el alcance del artículo 167 de la ley 16.713.

Asimismo, el inciso 2 del artículo 12 del decreto 113/996 dispone que las respectivas prestaciones se determinan en las mismas oportunidades en que el Poder Ejecutivo fija los salarios mínimos del sector.

Los trabajadores rurales que no reciben alimentación ni vivienda en especie deben percibir una suma, establecida por los consejos de salarios de los grupos 22, 23 y 24, que equivale a 3,5 BFC. Esta se discrimina en 2 BFC por alimentación y 1,5 BFC por vivienda. Para determinar el monto diario de ambos conceptos deben considerarse 25 jornadas al mes. Estos montos son, a su vez, los fictos que se gravan en el caso de los trabajadores que reciben la alimentación y vivienda en especie.

Posteriores decretos del Poder Ejecutivo fijaron el importe de estas prestaciones directamente en pesos. Cuando es necesario discriminar los importes que corresponden a cada prestación, estos se deben proporcionar a los montos fictos anteriormente mencionados.

No dependientes

La forma de aportación de los no dependientes en la actividad rural difiere totalmente de la aportación de los del régimen general.

Está vinculada, en el caso de las empresas rurales, con la cantidad de [hectáreas Coneat](#) ocupadas y, en el caso de las empresas contratistas rurales, con la suma de montepíos del personal dependiente.

En ambos tipos de empresa, los directores de sociedades anónimas y sociedades por acciones simplificadas rurales se consideran integrantes efectivos y, por tanto, están obligados a la aportación en la forma prevista para las empresas pluripersonales. Es decir, dichas sociedades aportarán de acuerdo al número de los integrantes de su directorio.

Régimen de aportación

Trabajadores dependientes rurales: tasas de aportes

Aporte personal jubilatorio

El artículo 181 de la ley 16.713 estableció que, a partir de su vigencia, la tasa de aporte personal jubilatorio sería de un 15 % sobre todas las asignaciones computables gravadas por CESS.

Topes de la aportación

En lo que tiene que ver con el tope de los aportes personales jubilatorios, se aplican los mismos lineamientos establecidos en los artículos 181 de la ley 16.713, 59 del decreto 399/995 y 55 del decreto 113/996.

En referencia a la distribución de aportes a las AFAP de los no dependientes comprendidos en el régimen mixto, la RD 4-14/2009, de 11.2.2009, determinó que los correspondientes al tercer nivel (artículo 7 de la ley 16.713) quedan en el ámbito del BPS como recurso genuino, en aplicación de la ley 15.852.

Seguro Nacional de Salud

Al igual que los trabajadores de Industria y Comercio, los trabajadores rurales que cumplen 13 o más jornales durante el mes o perciben una remuneración mensual equivalente a 1,25 BPC tienen derecho al beneficio de afiliación mutual.

Los [aportes](#) se realizan según las remuneraciones y la situación familiar de cada trabajador.

Fondo de reconversión laboral

A partir del 1.11.1996, existen también, para los trabajadores rurales, el amparo y la correspondiente aportación al FRL en iguales condiciones que el resto de los trabajadores comprendidos por el fondo.

Empresas rurales: contribución patronal rural

Se trata de un aporte conglobado que tiene relación con las posibilidades de rentabilidad de la tierra en explotación.

La contribución patronal rural está integrada por distintos aportes, que se distribuyen de la siguiente manera:

- aportes jubilatorios de los titulares
 - patronales (20,37 %)
 - personales (40,73 %)
- aportes jubilatorios patronales sobre las retribuciones de los trabajadores (22,98 %)
- fondo de reconversión laboral
 - patronal por los trabajadores (0,30 %)
 - personal (0,30 %)
- aporte patronal al Fonasa (15,32 %)

Quedan excluidos del aporte conglobado rural el fondo de garantía de créditos laborales y el aporte al BSE. Se señala que, por las modificaciones establecidas en el artículo 129 de la ley 19.678, de 26.10.2018, a partir del 1.1.2020, el seguro de accidentes de trabajo y enfermedades profesionales se contrata directamente con el BSE.

Cálculo de la aportación patronal rural

Para realizar el cálculo de la contribución patronal rural, es necesario contar con información respecto a si hay o no explotación agropecuaria, la superficie del padrón en hectáreas y el índice de productividad determinado por la Comisión Nacional de Estudios Agroeconómicos de la Tierra (Coneat). Esta fija un índice de capacidad de producción de cada padrón, con respecto de la media nacional, en términos de lana y carne bovina y ovina en pie, teniendo en cuenta el tipo de suelo y la ubicación del predio.

La base de cálculo del aporte patronal unificado está constituida por el número de hectáreas con índice de productividad Coneat 100 ocupadas (*hectáreas Coneat*), considerando la tasa correspondiente a la unidad básica de contribución (UBC).

El número de hectáreas Coneat se obtiene convirtiendo el número de hectáreas reales ocupadas de acuerdo al índice de productividad Coneat asignado a dichas tierras, de la siguiente forma:

$\text{Número de hectáreas Coneat} = \text{número real de hectáreas ocupadas} \times \text{índice de productividad Coneat 100}$

Tabla 22. Cálculo de las hectáreas Coneat

En tanto, la UBC es el producto de aplicarle a la BPC la tasa de aportación vigente.

Para calcular el aporte, debe multiplicarse el número de hectáreas Coneat por la UBC. El resultado obtenido corresponde al aporte mensual, por lo que se deberá sumar el resultado obtenido en cada mes para determinar el monto total a abonar en el cuatrimestre.

Cuando se trata de predios sin explotación, el aporte surge de incrementar en un 50 % la tasa de aportación para el cálculo de la UBC (artículo 19 de la ley 16.107, de 31.3.1990). Esta disposición no es extensible a los mínimos de aportación (RD 31-40/1993, de 1.9.1993).

Contribución patronal mínima

Existe una contribución patronal mínima, establecida por el artículo 3 de la ley 15.852, que se calcula sobre el montepío (15 %) de 22 BFC, con una reducción del 33 %.

Acrecimiento

Sobre el aporte patronal unificado, en el caso de las empresas pluripersonales, se aplica el *acrecimiento*, es decir, un porcentaje según la cantidad de integrantes que habitual y personalmente realizan tareas en el establecimiento, de la siguiente forma: se adiciona un 10 % por los primeros tres integrantes y, luego, un 10 % más por cada uno de los que superen esa cantidad.

Tasas de aportes

La tasa correspondiente a la UBC es de 0,1004 % y se encuentra vigente a partir del 1.1.2020 (decreto 29/020, de 27.1.2020).

Cobertura de salud

Para los titulares de empresas unipersonales

Los titulares y cónyuges colaboradores de las empresas unipersonales rurales con hasta cinco empleados pueden optar por la cobertura de salud. La ley 16.883, de 10.11.1997, determina una [cuota mutual bonificada](#) para quienes cumplen con las condiciones allí establecidas.

Para los dependientes

El aporte personal de los trabajadores dependientes se realiza con las mismas tasas del régimen general, de acuerdo a los ingresos y la situación familiar. En tanto, el aporte patronal al Fonasa se encuentra incluido en la contribución

patronal rural. Si no cumplen con los requisitos para el acceso, no se debe realizar el pago del ccm (artículo 338 de la ley 16.320, de 1.11.1992).

Impuesto afectado a Mevir

Es un impuesto creado por el artículo 16 de la ley 15.852, que tiene carácter trimestral y que debe recaudar BPS en forma conjunta con las aportaciones sociales. Está afectado a la Comisión Honoraria para la Erradicación de la Vivienda Insalubre Rural, con destino exclusivo a la construcción de viviendas para trabajadores rurales, preferentemente en zonas de frontera del norte y nordeste del país.

Los sujetos pasivos de la contribución patronal rural que tienen explotaciones agropecuarias que abarcan, en su conjunto, una superficie superior a 500 hectáreas valor Coneat 100 pagan un impuesto equivalente al uno por mil del valor de la UR vigente al primer día de cada trimestre por cada hectárea valor Coneat 100.

De esta forma, con el primer cuatrimestre de aportes rurales se abonan los dos primeros trimestres del impuesto (se toman para el cálculo los valores de la UR de enero y de abril). Con el segundo cuatrimestre, se abona el tercer trimestre (con el valor de la UR de julio). Finalmente, con el tercer cuatrimestre, se paga el cuarto trimestre (tomando el valor de la UR de octubre).

Empresas contratistas rurales: contribución patronal

Cálculo de la aportación patronal

La contribución patronal global de las empresas contratistas rurales es igual a la suma total de montepíos de su personal dependiente con una reducción del 12,99 % (porcentaje vigente a partir del tercer cuatrimestre del 2020). En las empresas pluripersonales, el cálculo se realiza para cada uno de los integrantes activos. Este valor no puede ser inferior al equivalente a 22 BFC con una reducción del 33 %.

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

Cobertura de salud

Los titulares de las empresas contratistas unipersonales también pueden optar por la cobertura de salud y acceder a la bonificación de la cuota mutual.

Situaciones particulares

Apicultores

La tributación de los propietarios de colmenas y la actividad de apicultura constituyen explotación agropecuaria. El decreto 357/999, de 16.11.1999, estableció que los productores apicultores tributan como las empresas rurales contribuyentes, conforme a lo dispuesto por el artículo 1 de la ley 15.852.

Personal temporario

Las empresas suministradoras de personal cuyos trabajadores desempeñan tareas en empresas rurales deben aportar bajo el régimen contributivo rural y se consideran como contratistas, de acuerdo a lo establecido por la RD 16-7/1998, de 21.5.1998. El personal así contratado debe realizar las tareas enumeradas explícitamente por el artículo 2 de la ley 15.852: conducción de ganado, esquila, alambramiento, monte, silvicultura, jardinería y trabajos agrícolas en general. La empresa suministradora de personal es quien debe registrarse, presentar las nóminas de los trabajadores y efectuar los aportes.

En caso de prolongarse la relación laboral, el trabajo temporario deja de ser tal. El trabajador suministrado se transforma en permanente, y la responsabilidad recae, desde ese momento, en la empresa cliente.

BPS, de conformidad con lo dispuesto por el inciso 2 del artículo 6 del Código Tributario, es quien determina el verdadero carácter de dichos trabajadores

Usuarios de servicios en zonas rurales

Esta figura incluye a quienes contratan servicios en zonas rurales, como por ejemplo, caseros, serenos o trabajadores domésticos para casas de familia (no para establecimientos rurales).

El monto a abonar equivale a la suma del aporte personal jubilatorio retenido al personal. No existe mínimo de aportación, ya que no hay aporte jubilatorio por el propio patrón.

Agroindustrias⁴⁹

Cuando en un establecimiento rural se efectúa un proceso de industrialización o transformación de su producción, pueden presentarse dos situaciones distintas.

Si predomina el proceso industrial sobre el proceso biológico, la aportación de todos los trabajadores se realiza conforme al régimen correspondiente a las actividades de Industria y Comercio. Se exceptúan los casos de actividad meramente artesanal, en los que el proceso de elaboración se cumple con procedimientos manuales. Se entiende que existe predominio del proceso industrial cuando este importa una inversión superior a la requerida por la tierra, las mejoras y demás activos afectados a la explotación agropecuaria.

Si predomina la actividad rural, la aportación se efectúa según el régimen de la actividad que desarrolla cada trabajador. Los patrones deben aportar por ambas actividades. En caso de que existan trabajadores con actividad indistinta, aportarán por la rural, que es la predominante.

Explotación turística de establecimientos agropecuarios

Cuando las empresas agropecuarias realizan, además de actividades rurales, la explotación turística de sus establecimientos, es de aplicación el artículo 10 de la ley 15.852, que establece que la aportación se debe realizar conforme al régimen que corresponda a las empresas rurales, siempre y cuando predomine la explotación agropecuaria. Si esto no sucede, se debe aportar por los dos regímenes.

⁴⁹ Artículo 10 de la ley 15.852, de 24.12.1986, artículo 7 del decreto 61/987, de 29.1.1987 e informe de Asesoría Letrada de ATYR de 23.2.2000.

Vitivinicultura

Vitivinicultores

A los efectos de la afiliación y aportación, el Directorio de BPS dispuso, por RD de 26.5.1976, la aplicación de los siguientes criterios:

- Los bodegueros y su personal están afiliados por la aportación Industria y Comercio.
- Los viticultores y sus dependientes están comprendidos en la aportación Rural.
- Los vitivinicultores desarrollan una actividad mixta, por lo que los patronos deben afiliarse y aportar por ambas. Los dependientes afectados exclusivamente a una de ellas quedan afiliados por la aportación correspondiente (Rural o Industria y Comercio). Quienes trabajan indistintamente en una u otra actividad deben estar afiliados por la de mayor importancia económica en la empresa. También se entienden como actividades mixtas las desarrolladas por los empresarios dedicados a la vitivinicultura y la producción de frutas, verduras, productos de granja, etc., para los que se sigue el mismo criterio expuesto anteriormente.

Personal zafral en actividad vitícola

Por la RD 31-2/1995, de 23.8.1995, se aprobó un proyecto de convenio con el Instituto Nacional de Vitivinicultura, homologado luego por el MTSS el 11.12.1995, que entró en vigor a partir de 1997. Este contempla la aportación obligatoria por el personal eventual ocupado en períodos de zafra (primer cuatrimestre de cada año) en la actividad vitícola, que tiene relación con la cantidad de kilogramos de uva producidos.

Se estableció que los montos gravados por el personal zafral se calculan dividiendo el total de los kilogramos de uva producidos entre veinte y multiplicando ese cociente por el importe promedio que ha regido como retribución del personal zafral por cajón de uva de 20 kilogramos.

Luego, la RD 12-11/1999, de 21.4.1999, dispuso la modificación de este convenio, de modo que los productores vitícolas con cosechas de menos de

35.000 kg que no ocupan trabajadores eventuales para la recolección deben presentar una declaración jurada en tal sentido para que no se les exijan aportes por personal zafral.

Mientras tanto, a los productores con cosechas de más de 35.000 kg que declaran un mínimo de dos titulares con actividad, se les permite el descuento de dicha cifra del kilaje total producido y se calculan las CESS sobre el saldo restante. No se permite esta deducción a las cooperativas, sociedades anónimas y sociedades en comandita por acciones.

Exclusiones

No están obligados al pago de la contribución patronal rural:

- los predios rurales o las superficies ocupadas en zonas rurales, en los que solo se realizan actividades industriales, comerciales, deportivas, recreativas u otras distintas de la explotación agropecuaria debidamente justificadas (artículo 108 de la ley 16.134, de 24.9.1990, que sustituye el artículo 19 de ley 16.107);
- las extensiones ocupadas por *bosques naturales protectores*, así declarados por la Dirección Forestal del Ministerio de Ganadería, Agricultura y Pesca, que se deducen de la superficie real para calcular la superficie gravada (ley 15.939, de 28.12.1987, y RD 17-36/1993, de 26.5.1993);
- los predios en los que solamente se realizan tareas agropecuarias destinadas al autoconsumo familiar, para las que no pueden utilizar personal dependiente (la determinación sobre si corresponde el autoconsumo debe hacerse con base en una verificación directa de la actividad en el establecimiento y no de acuerdo con la cantidad de hectáreas [artículo 108 de la ley 16.134, sustitutivo del artículo 19 de ley 16.107]);
- los predios considerados inadecuados para una explotación agropecuaria (como por ejemplo, un solar de 1.078 m², ubicado en un balneario a seis cuadras de la costa, sin edificación ni explotación);

- la tenencia de inmuebles rurales por el MSP, inexplotados y recibidos por herencia, legado o donación hasta el momento de la incorporación de dichos bienes a su patrimonio (artículo 360 de la ley 17.296).

Disposiciones generales

Pago mínimo

El pago mínimo en la aportación Rural está constituido por los aportes personales jubilatorios de los no dependientes comprendidos en la contribución patronal global, los aportes personales retenidos a los trabajadores dependientes por todo concepto y las multas y recargos que pueden corresponder a dichos aportes.

Se les aplican, además, las disposiciones generales vigentes sobre pago mínimo.

Multas y recargos

Es de aplicación, a los aportes rurales, el régimen general de multas y recargos establecido por las distintas normas para los contribuyentes de BPS.

No obstante, para ello, se debe tener en cuenta que tanto las obligaciones de pago de los aportes como la presentación de las nóminas deben realizarse en forma cuatrimestral, según el régimen establecido para este sector de actividad.

Las empresas del sector están habilitadas, asimismo, a suscribir convenios para la regularización de su situación contributiva, que se desarrollan en el [capítulo correspondiente](#) a las facilidades de pago.

Capítulo 8

Sector Construcción

El decreto-ley 14.411, de 7.8.1975, reglamentado por el decreto 951/975, de 11.12.1975, estableció un régimen especial de aportes para la industria de la construcción, que fue ratificado por el artículo 169 de la ley 16.713.

Este régimen comprende exclusivamente al personal que trabaja directamente en obra, realizando actividades de construcción (albañilería, sanitaria, electricidad, pintura y acondicionamiento térmico), refacción, reforma o demolición.⁵⁰ Asimismo, incluye a los pequeños empresarios que trabajan personalmente en las obras, que no tienen más de un contrato a la vez y emplean hasta seis obreros.

De acuerdo al artículo 8 de la ley 14.411, las empresas cuya actividad principal es distinta a la de construcción quedan excluidas del alcance de la ley y realizan sus aportes por la aportación predominante. Para determinarla, el decreto reglamentario, en su artículo 9, establece que «se tendrá en cuenta la mano de obra utilizada directamente en los trabajos de construcción, refacción, reforma o demolición, con relación al volumen de mano de obra total empleada por la empresa».

⁵⁰ No están incluidos los titulares, socios o directores ni el personal técnico o administrativo de las empresas de construcción, como tampoco el personal obrero que no cumple actividades directamente en las obras.

La ley establece, asimismo, que el propietario o el titular de derechos reales o posesorios sobre el inmueble es quien tiene la obligación de realizar los aportes (artículo 5). Estos se efectúan mediante una tasa global, que se denomina *aporte unificado de la construcción* (AUC) y que comprende obligaciones patronales y personales, así como las cargas salariales (licencia, aguinaldo y salario vacacional), que son luego abonadas a los trabajadores por BPS.

Tipos de obras

Las obras que se registran en BPS pueden ser públicas o privadas.

Las privadas pueden tener las siguientes formas de realización:

- *Obras por administración.* Son aquellas en las que el propietario de la obra tiene a su cargo la administración, la presentación de las planillas y el pago de los aportes. Las obligaciones por el AUC, CCM, adicional SNIS, FRL, fondo de garantía de créditos laborales e IRPF se generan al presentar la nómina.
- *Obras por contrato.* Son aquellas realizadas mediante contrato con una empresa constructora, que tiene a cargo la administración de la obra. El aporte del AUC y el CCM, en caso de corresponder, está a cargo del titular de la obra. En tanto, los aportes de IRPF, adicional SNIS, FRL, fondo de garantía de créditos laborales y fondos de la construcción están a cargo de la empresa contratista.
- *Obras de menor cuantía.*⁵¹ Son obras por contrato que no requieren permiso de construcción (no modifican planos) y no demandan para su ejecución más de 85 jornales de medio oficial. En estos casos, las empresas pagan los aportes sin perjuicio de la responsabilidad de los propietarios (resolución 607/80, de 12.3.1980, de la Dirección de Asignaciones Familiares).
- *Obras de menos de 30 jornales.* Son obras por administración que no demandan más de 30 jornales de medio oficial y no requieren permiso

⁵¹ Esta modalidad no alcanza a las obras públicas.

de construcción (no modifican planos). Estas obras tienen un procedimiento simplificado de registro y cierre de la obra en el mismo acto (RD 25-25/2004, de 4.8.2004). Se incluyen en este tipo de obras la renovación de baños, la refacción de cocinas, la sustitución de revestimientos o pavimentos, los trabajos de revoque o pintura, las reparaciones menores, la sustitución de aberturas sin modificación de vanos, etc. Los aportes están a cargo del titular.

En tanto, las obras públicas comprenden la inscripción de actividades de construcción con un fin público, que desarrolla cualquier persona física o jurídica y que están destinadas a la construcción, refacción, reforma o demolición para sí misma o para terceros.

Dependientes

La RD 26-1/1999, de 11.8.1999, y la ODR 3879/1999, de 25.10.1999, especifican los criterios para determinar la gravabilidad de las diferentes partidas salariales percibidas por el personal de obra incluido en la ley 14.411. Asimismo, establecen los porcentajes mínimos gravados que se aplican sobre las partidas. Estos no impiden que se realicen aportes por encima de dichos mínimos en forma voluntaria.

Las partidas se clasifican de acuerdo a si están fijadas por laudos (gravadas en su totalidad) o no (gravadas en forma parcial).

Partidas fijadas por laudos (gravadas en un 100 %)

- jornales
- destajo
- horas extras comunes y especiales
- feriados pagos
- descansos o feriados trabajados
- horario nocturno
- incentivo por asistencia
- suplemento balancín
- compensación por horas de espera de tiempo perdido por lluvias

Partidas que exceden el laudo (gravadas parcialmente)

- jornales
- horas extras comunes y especiales
- feriados pagos
- descansos o feriados trabajados
- horario nocturno
- viáticos (decreto 290/982)
- productividad

Si la suma de estas partidas supera el 30 % de las remuneraciones totales (tomando en cuenta ambos puntos), el excedente se grava en un 50 %.

El monto imponible para la determinación del AUC es igual a la suma de las partidas gravadas en un 100 % y las obtenidas de la determinación de las gravadas parcialmente.

Partidas no gravadas

No están gravadas las compensaciones por:

- desgaste de ropa
- herramientas
- gastos de transporte establecidos por laudo
- media hora de descanso paga
- viáticos por traslado (reintegro de gastos)

Los viáticos por traslado no están gravados cuando las obras se realizan dentro de los límites departamentales de Montevideo o la zona turística de Maldonado y las empresas contratantes se encuentran fuera de las localidades en donde se desarrollan estas obras. Se señala que, en estos casos, no es necesaria la rendición de cuentas o prueba fehaciente de la calidad indemnizatoria (decreto 414/985, de 1.8.1985).

Es importante destacar que las empresas contratistas o titulares de las obras (si estas son por administración directa), deben confeccionar los recibos de sueldos con la discriminación de las diversas partidas salariales y compensatorias, así como la determinación del monto gravado.⁵²

Aporte sobre partidas (artículo 167 de la ley 16.713)

En caso de existir prestaciones de alimentación, médicas, seguros y gastos de transporte, es de aplicación lo establecido para [Industria y Comercio](#), por lo que el aporte patronal jubilatorio es de un 7,5 % y no integra el AUC.

No dependientes

Los titulares de las empresas de construcción (contratistas de obra) aportan de acuerdo a la normativa vigente para los [no dependientes](#) de las actividades de Industria y Comercio.

⁵² En caso de que no se pueda determinar en el recibo si una partida se encuentra o no gravada, se considerará gravada en su totalidad.

A los efectos de la determinación del máximo salario, debe tomarse en cuenta a todos los trabajadores de la empresa, incluyendo a los que realizan su actividad directamente en la obra.

Pequeño empresario

De acuerdo a lo establecido en el artículo 4 de la ley 14.411, en aquellos casos en que el o los titulares de una empresa de construcción realizan tareas en obra y encuadran en la definición de pequeño empresario, estos deben ser declarados en la nómina de la aportación Construcción y se debe aportar por ellos bajo este régimen.⁵³

El artículo 4 del decreto 951/975 define como *pequeño empresario* a aquel que, trabajando directamente en la obra, no contrata en forma simultánea más de una obra y emplea hasta seis obreros. La aportación por Construcción no exime al titular de la empresa definida como pequeño empresario de la obligación de los aportes que corresponden por Industria y Comercio por su tarea de administración. En los casos en que no se cumple con la definición de pequeño empresario, los aportes derivados de la actividad en obra del titular deben hacerse por el régimen de Industria y Comercio.

Situaciones particulares

Personal temporario

El aporte de los trabajadores temporarios suministrados por empresas proveedoras de personal es realizado por el titular de la obra. La declaración nominada debe ser efectuada por el propietario del inmueble o poseedor, cuando se trata de una obra por administración, o por este o la empresa constructora, cuando es una obra por contrato.

⁵³ Si el titular de la empresa trabaja en obra, se declara en la nómina de Construcción con vínculo funcional 1 o 2 y seguro de salud 9, ya que, en caso de corresponderle aporte por la cuota mutual, este se realiza por Industria y Comercio.

Pequeñas obras de mantenimiento

Este tipo de obras comprende las actividades destinadas a la conservación, mantenimiento y mejora del inmueble que no forman parte del proceso integral de una obra, no modifican planos y no insumen más del equivalente a 30 jornales de medio oficial albañil. El aporte por estas obras se realiza en el ámbito de afiliación de Industria y Comercio (ley 19.291, en la redacción dada por el artículo 501 de la ley 20.075).

Pueden ser registradas como obras de mantenimiento, entre otras, las que realizan trabajos de:

- mantenimiento o preservación de edificios;
- sustitución o ejecución de terminaciones de superficies;
- reparación, reposición o extensión de instalaciones existentes;
- colocación de aberturas, protecciones, mobiliario, etc.;
- delimitación del predio o sectores de este.

Para definir el tope de 30 jornales se considera el laudo vigente de medio oficial albañil para los trabajadores no incluidos en el régimen establecido por la ley 14.411,⁵⁴ en el período de 12 meses corridos para el mismo inmueble.⁵⁵

De no cumplirse con la totalidad de las condiciones y requisitos previstos, se debe efectuar los aportes de acuerdo al régimen de Construcción establecido por la ley 14.411.

Modalidad

Estas obras pueden ser ejecutadas mediante la contratación de una empresa o directamente por el personal dependiente. En ninguna de las modalidades pueden intervenir más de dos operarios en forma simultánea.

⁵⁴ Grupo 9, subgrupo 1, de los consejos de salarios y negociación colectiva.

⁵⁵ Se pueden ver los [valores](#) en la página web del organismo.

Contratación de una empresa

La empresa contratada debe emitir una factura por los trabajos que realiza. Esta debe incluir:

- el domicilio en donde se realiza el trabajo;
- el período de ejecución;
- el detalle de los costos de mano de obra y materiales.

En este caso, el titular de la empresa contratada es el único responsable de la totalidad de las obligaciones tributarias bajo la aportación Industria y Comercio y exime al titular del inmueble de registrar la obra en BPS y DGI.

Contratación de personal dependiente

En caso de contratar directamente al personal que ejecutará los trabajos, el titular del inmueble debe inscribirse como empleado ante BPS en calidad de usuario de servicio bajo la ley 19.291, con afiliación en Industria y Comercio, y es responsable de la declaración y el pago de los aportes de los trabajadores, así como de la cobertura del BSE (se requiere contar con una póliza de seguro de accidentes de trabajo y enfermedades profesionales).

Régimen de aportación

Tasas de aportes patronales

Aporte unificado de la construcción

A partir de agosto de 2022, en aplicación de lo establecido en el decreto 108/020, de 24.3.2020, el AUC es del 71,80 %, ⁵⁶ y se desglosa de la siguiente manera:

Cargas salariales	29,90 %
CESS patronales	9,00 %
CESS personales	17,90 %
Fonasa	9,00 %
BSE	6,00 % ⁵⁷
Total del AUC	71,80 %

Tabla 23. Aporte unificado de la construcción

Además del AUC, se debe abonar el tributo afectado a la CJPPU (artículos 42 y 43 del decreto 113/996). Este está fijado en un 4 % para las obras de arquitectura y un 2 % para las obras de ingeniería (ley 17.738).

Complemento de cuota mutual

Si corresponden, el empleador debe efectuar los aportes complementarios por concepto de cuota mutual. ⁵⁸ El trabajador puede alcanzar, asimismo, el beneficio por su actividad en múltiples obras.

El aporte del CCM se determina de la siguiente forma:

$$\text{CCM} = (\text{cantidad de beneficiarios} \times \text{valor cuota mutual construcción}) - (9 \% \text{ aporte al Fonasa})$$

Tabla 24. Cálculo del CCM

⁵⁶ Durante el período comprendido entre junio de 2020 y julio de 2022, se adicionó al AUC una partida extraordinaria de 0,96 %.

⁵⁷ Las edificaciones destinadas a la explotación agropecuaria en el medio rural están exoneradas del aporte al BSE.

⁵⁸ Se puede ver el valor de la [cuota mutual de la construcción](#) en la página web del organismo.

Cuando el trabajador adquiere el derecho a la afiliación mutual por su actividad en varias obras, se debe multiplicar el valor de la cuota mutual por las horas o días trabajados en cada una de ellas. Luego, se debe dividir el resultado obtenido sobre el total de horas o días trabajados en todas las obras.

Otros aportes patronales

Aparte de los ya mencionados, se deben realizar los aportes patronales correspondientes al FRL y el fondo de garantía de créditos laborales, que tienen las mismas [tasas](#) y condiciones que el régimen general de Industria y Comercio.

Fondos de la construcción

Asimismo, BPS oficia de agente recaudador de los fondos que se forman con los aportes a cargo de los patronos y trabajadores de la construcción, que son vertidos mensualmente por las empresas. La empresa debe calcular y declarar mensualmente el importe a pagar y emitir la factura correspondiente.

Estos fondos son:

- fondo social de la construcción
 - aporte patronal (1,2691 %)
 - aporte personal (0,5809 %)
- fondo social de vivienda de obreros de la construcción (Fosvoc)
 - aporte patronal (0,025 %)
 - aporte personal (0,025 %)
- fondo de cesantía y retiro (Focer)
 - aportes patronales (5 % o 0,5 %, en función de la situación del empleado y su vinculación con la empresa)
 - aportes personales (0,5 %, exigibles en función de la modalidad de trabajo y la generación de indemnización por despido)

Tasas de aportes personales por dependientes

Se debe realizar el aporte personal adicional al SNIS, según los ingresos y la situación familiar del trabajador (ver el [capítulo](#) correspondiente al SNIS), el FRL y el IRPF generado por las rentas derivadas del trabajo.

Topes de la aportación

Es aplicable al personal de la construcción la [normativa general](#) dispuesta por el régimen creado por la ley 16.713.

Tasas especiales de aportación, reducciones, exoneraciones y desgravaciones

A partir del 1.4.1996, las exoneraciones relativas a las CESS no comprenden las aportaciones personales jubilatorias, por lo que únicamente se aplican sobre las aportaciones patronales (artículo 45 del decreto 113/996).

No obstante, la ley 17.296 determinó algunas exoneraciones del AUC, que se detallan a continuación.

Viviendas permanentes de interés social

Gozan de una exoneración del AUC las viviendas permanentes de interés social existentes a la fecha de promulgación de la ley 17.296. Estas son, por un lado, las integrantes de asentamientos ocupados por personas que no son propietarias del inmueble respectivo y cuyas regularizaciones están a cargo del Ministerio de Vivienda y Ordenamiento Territorial (MVOT); por otro, las designadas por los gobiernos departamentales.

En estos casos, se prescinde del certificado especial que emite BPS y es suficiente una constancia notarial de que la situación se encuentra comprendida en esta disposición (artículo 388 de la ley 17.296).

En adelante, las regularizaciones dispuestas por los gobiernos departamentales gozarán de exoneración siempre que cuenten con un informe favorable del MVOT y tengan como finalidad la posterior adjudicación de la vivienda al respectivo ocupante.

También gozan de exoneración del AUC las ampliaciones de núcleos básicos, que proporcionan el MVOT y los gobiernos departamentales, efectuadas hasta la fecha de vigencia de la ley 17.296 mediante la modalidad de autoconstrucción y que se corresponden con las estrictamente permitidas por los organismos mencionados (artículo 397 de la ley 17.296).

Desgravación de aportes: autoconstrucción, mano de obra benévola y ayuda mutua

Las obras realizadas bajo estos regímenes están desgravadas del AUC. Para obtener la desgravación, los titulares deben realizar la solicitud respectiva, que estará sujeta a la resolución que adopte BPS. La RD 4-14/2013, de 20.2.2013, establece las condiciones y requisitos para obtenerla.

Efectuados el registro de la obra y la solicitud de desgravación correspondiente, la Administración cuenta con un plazo máximo de 30 días hábiles a partir de la fecha de la solicitud para expedirse. Pasado este plazo, de no haber resolución, el contribuyente queda habilitado para iniciar las obras, sin perjuicio de los controles que pueda realizar la Administración.

Autoconstrucción

Se entienden por *autoconstrucción* aquellas tareas realizadas en obras por los titulares o sus familiares directos con parentesco hasta el segundo grado de consanguinidad o afinidad (padres, abuelos, hijos, hermanos, cuñados, suegros), sin que estos reciban remuneración ni compensaciones económicas por su trabajo.

Se admite esta modalidad en los trabajos de construcción, obra nueva, reforma, ampliación o refacción de viviendas individuales y, según la RD 4-40/2010, de 24.2.2010, también en los inmuebles no destinados a casa-habitación.

En los casos de las obras de menos de treinta jornales realizadas bajo la modalidad de autoconstrucción en su totalidad, estas quedan al amparo de la RD 42-59/2005, de 14.12.2005, que otorga la desgravación total de los aportes, sin perjuicio de los controles establecidos por la Administración. Es requisito que los titulares realicen el registro de la obra y presenten la solicitud correspondiente antes del inicio de la obra.

Mano de obra benévola

La *mano de obra benévola* es el trabajo aportado por colaboradores ajenos al núcleo familiar de los titulares de la obra sin recibir remuneración alguna ni compensaciones económicas por su trabajo.

Se admite la mano de obra benévola en los trabajos de construcción, reforma, ampliación o refacción de viviendas individuales, templos de todas las religiones y propiedades pertenecientes a instituciones culturales, de enseñanza o deportivas.

Asimismo, se deben cumplir las siguientes condiciones:

- En el caso de la construcción de una vivienda, los titulares de la obra no deben poseer otra propiedad en el territorio nacional y deben acreditar el destino de vivienda propia y permanente.
- Los colaboradores benévolos deben tener una actividad personal remunerada como medio de vida habitual o ser jubilados. También deben expresar sus posibilidades físicas y técnicas en relación con el número de jornadas exigidas por la obra y la calidad de los trabajos. No se consideran colaboradores a los titulares de empresas de construcción, salvo que prueben el parentesco hasta el segundo grado de consanguinidad o afinidad con los titulares de la vivienda.
- Los ingresos del núcleo familiar del solicitante no deben exceder el importe equivalente a 90 UR, si se trata de viviendas de dos dormitorios, o 120 UR, si constan de tres o más dormitorios.
- El predio en que se realiza la obra no debe tener un valor superior al 70 % del correspondiente a la construcción.

Según la siguiente tabla de categorización, aprobada por la RD 4-14/2013, la vivienda debe cumplir determinadas condiciones para ser considerada de interés social:

Cantidad de dormitorios	Superficie
1	Hasta 50 m ²
2	Hasta 70 m ²
3	Hasta 85 m ²
4	Hasta 100 m ²
5	Hasta 115 m ²

Tabla 25. Viviendas de interés social

La vivienda puede desarrollarse en dúplex, según la tipología de vivienda económica de la intendencia correspondiente.

Se consideran *económicas* las viviendas que se ajustan al plano de vivienda popular otorgado por la intendencia departamental, el MVOT y la Agencia Nacional de Vivienda, y aquellas con similar grado de confort y características constructivas.

Asimismo, se puede otorgar mano de obra benévola para la construcción de dos o más viviendas individuales en un solo padrón, para lo que estas deben ser ocupadas por familiares directos de los titulares del bien (hasta el segundo grado de consanguinidad o afinidad).

Ayuda mutua

Es el trabajo aportado por los socios cooperativistas y su núcleo familiar para la realización de las viviendas y espacios destinados a servicios de la propia cooperativa (salón comunal y espacios recreativos).

Obras de conexión a las redes de saneamiento

Estas obras se encuentran exceptuadas del AUC y realizan los aportes en el ámbito de afiliación de Industria y Comercio cuando cumplen con alguna de las siguientes condiciones:

- El monto total no supera las 120 UR.
- El costo de la mano de obra no supera los treinta jornales de medio oficial albañil.
- Tienen como único fin la adaptación y conexión de la sanitaria interna a la red de saneamiento, y se realizan fuera del proceso integral de obra.

La obra debe ser realizada por instituciones sin fines de lucro, cooperativas o micro, pequeñas o medianas empresas. Si el titular de la obra contrata directamente al personal, debe registrarse como usuario de servicio.

Disposiciones generales

Pago mínimo

Para los contribuyentes del AUC, el pago mínimo está integrado por:

- CESS de carácter personal;
- cargas salariales;
- aportes personales por concepto de IRPF y FRL retenidos a los trabajadores;
- multas y recargos, en caso de corresponder.

La RD 11-8/1997, de 16.4.1997, dispuso que el pago de los rubros licencia, salario vacacional y aguinaldo está condicionado a la efectiva recaudación del aporte correspondiente. Por tanto, las cargas salariales se incluyen dentro del pago mínimo (RD 23-23/2001, de 11.7.2001).

Multas y recargos

Es de aplicación, a los aportes de la construcción, el [régimen general de multas y recargos](#) establecido por las distintas normas para los contribuyentes del BPS.

Convenios

Son de aplicación a los aportes de la construcción las [facilidades de pago](#) establecidas por las distintas normas para los contribuyentes de BPS.

Capítulo 9

Trabajo doméstico

Se entiende por *trabajo doméstico* aquel que presta, en relación de dependencia, una persona a otra u otras, o a una o más familias, con el objeto de consagrarles su cuidado y su trabajo en el hogar, en tareas vinculadas a este.⁵⁹ Dichas tareas no pueden representar para el empleador una ganancia económica directa (ley 18.065, de 27.11.2006, y decreto 224/007, de 25.6.2007). En consecuencia, están comprendidos los trabajadores que realizan tareas domésticas dentro del hogar por cuenta de terceros.

Pueden ser registrados como trabajadores domésticos los parientes hasta el cuarto grado de consanguinidad o el segundo de afinidad desde el comienzo de la actividad. No es posible realizar el registro en forma retroactiva.

Quedan excluidas las actividades realizadas por los porteros, limpiadores y ascensoristas que contratan los propietarios de casas de apartamentos o escritorios, así como los choferes particulares y el personal de servicio doméstico rural.

Partidas especiales

Prima por presentismo

Es una partida creada por el convenio colectivo del sector doméstico de 10.4.2013, que rige a partir del 1.4.2013. Se abona a todo trabajador del sector que haya tenido asistencia perfecta en el período que se computa para el aguinaldo. Se liquida en las mismas oportunidades que este y corresponde al 25 % del medio aguinaldo.

⁵⁹ Las tareas vinculadas al cuidado de personas en el hogar (cuidado de niños y adultos) son consideradas trabajo doméstico.

Prima por antigüedad

Es una partida adicional al sueldo, que equivale al 0,5 % de este por cada año trabajado, con un máximo del 5 %.

Salario vacacional complementario

A partir de las licencias generadas en 2016, se adiciona al salario vacacional un importe equivalente al 15 % de la partida legal.

Trabajadores con cama

Cuando un trabajador realiza sus tareas y se aloja en el lugar de trabajo, no corresponde gravar el [ficto de vivienda](#), aun cuando el trabajador reciba este beneficio. Este criterio surge de entender que un alojamiento puede no alcanzar el concepto de vivienda (ODR 1725/99, de 14.6.1999). No obstante, se puede descontar hasta el 20 % del salario si se suministran la vivienda y alimentación. En caso de que solamente se brinde la alimentación, se puede descontar hasta un 10 % (artículo 11 del decreto 224/007).

Aportación

El personal de trabajo doméstico debe aportar por las remuneraciones realmente percibidas, con un mínimo dispuesto por la negociación colectiva del grupo 21 de los consejos de salarios.

El titular no es sujeto de aportación por sí mismo, por lo que se realizan los aportes únicamente por la actividad del dependiente.

Tasas de aportación

Las [tasas](#) de aportación patronal y personal por la actividad de los dependientes del sector son las mismas que las de los trabajadores de Industria y Comercio.

Banco de Seguros del Estado

Ante el registro de un trabajador doméstico en BPS, automáticamente queda contratado el seguro obligatorio de accidentes del trabajo y enfermedades

profesionales, que brinda el BSE. A partir del 1.11.2021, el costo del seguro es el equivalente al 2,60 % de la remuneración del trabajador, considerando el total de las partidas gravadas para la seguridad social, y se incluye en la factura de obligaciones mensuales.

Fondo social de trabajo doméstico

El fondo social para el sector fue creado por el convenio colectivo de 19.4.2016 y tiene como objetivos fomentar el desarrollo de las organizaciones de trabajadores y empleadores y promover centros de atención para las personas vinculadas al sector.

El aporte al fondo rige desde junio de 2016 y es de carácter voluntario e independiente entre las partes. Tanto el aporte patronal como el personal tienen una tasa de 0,03 %.

Cobertura mutual⁶⁰

Al igual que en la aportación Industria y Comercio, son beneficiarios de la cobertura mutual todos aquellos trabajadores que completen un mínimo de 13 jornales o 104 horas por mes, o perciban un mínimo equivalente a 1,25 BPC. En el mes de ingreso o reingreso a la actividad, los trabajadores son beneficiarios si cumplen con alguno de estos mínimos (RD 23-6/2004, de 21.7.2004).

En caso de alcanzar estos mínimos por acumulación de servicios, cada empleador debe aportar en forma proporcional el CCM, tomando como base el valor de la cuota mutual, que corresponde a 25 jornales o 200 horas mensuales. Si se alcanzan los mínimos exigidos con uno de los empleadores, este es el obligado al pago del CCM. No obstante, el trabajador puede acceder al beneficio si el empleador, en forma voluntaria, realiza el pago del CCM.

⁶⁰ Se pueden ver las tasas y los beneficiarios en el punto «[Sistema Nacional Integrado de Salud](#)».

Asistentes personales

Se considera *asistente personal* a quien cuenta con la capacitación necesaria y que, en forma directa, brinda ayuda adaptada a las necesidades de la persona con discapacidad severa.

La ley 18.651 creó una nueva prestación para las personas con discapacidad severa en situación de dependencia. Esta consiste en una ayuda para la contratación de un asistente personal, que brinda apoyo a la persona para el desarrollo de actividades de su vida diaria.

Posteriormente, se implementó el Sistema Nacional de Cuidados, que fue creado por la ley 19.353, de 27.11.2015, y reglamentado por los decretos 117/016, de 25.4.2016, y 427/016 y 428/016, de 27.12.2016.

En la actualidad, los usuarios del Programa de Asistentes Personales, que integra este sistema, disponen de un subsidio para contratar directamente un asistente personal (que puede tratarse de una persona física o jurídica). El monto a percibir es un porcentaje del valor del subsidio, de hasta 4,6 BPC, que varía en función de los ingresos del núcleo familiar. El subsidio cubre 80 horas mensuales de labor e incluye aportes, aguinaldo y salario vacacional.

Aportación

En caso de contratar directamente al asistente, los usuarios deben registrarse como empleadores de servicio doméstico y declararlo como trabajador dependiente. Los aportes se realizan sobre la remuneración nominal real del trabajador.

Las [tasas](#) de aportes patronales y personales por la actividad de los dependientes son las mismas que las de los trabajadores de la aportación Industria y Comercio.

El titular no es sujeto de aportación por sí mismo, por lo que realizan los aportes únicamente por la actividad del dependiente.

Capítulo 10

Sector Civil

Dependientes

Los funcionarios del Estado tienen afiliación y aportación a BPS por el régimen Civil. Les corresponde, en cuanto a la materia gravada para la aportación, la normativa general. No obstante, determinadas particularidades han sido objeto de reglamentación específica.

A fin de determinar con precisión los criterios aplicables a las partidas presupuestales y a efectos de dar un criterio orgánico para la aportación a la seguridad social, BPS estableció la reglamentación aplicable a los organismos públicos en la RD 31-36/1999, de 15.9.1999.

Viáticos

Son aquellas partidas que compensan los gastos especiales (manutención, alojamiento, etc.) que debe realizar el empleado cuando desempeña sus cometidos fuera del lugar habitual de trabajo. Se gravan en las mismas condiciones establecidas para el [régimen general](#) por el artículo 10 del decreto 113/996.

Gastos de representación

Los gastos de representación que perciben los titulares de los cargos políticos y de particular confianza de la Administración están gravados por el mismo régimen aplicable a los viáticos (artículos 157 y 165 de la ley 16.713; artículo 10 del decreto 113/996).

Subsidios a exdirectores y cargos de particular confianza

Estas partidas se abonan a los extitulares de cargos políticos y de particular confianza que no hayan configurado causal jubilatoria anticipada en el momento

de su desvinculación. De conformidad con la ley 16.195, de 10.7.1991, constituyen materia gravada en su totalidad y son abonadas por el organismo en donde prestaron los servicios y generaron el derecho. Además, el período durante el que las perciben es computado a los efectos jubilatorios.

Propinas

Las propinas recibidas por los funcionarios profesionales de los casinos del Estado y municipales se computan por sus montos reales y están gravadas en su totalidad, según lo dispuesto por la ley 16.568, de 28.8.1994.

Locomoción

Las partidas de locomoción entregadas o reintegradas a los funcionarios por gastos de transporte originados por desplazamientos en acción de trabajo, ya sea en vehículo propio o contratado, o por el uso de vehículos ajenos (sean o no del transporte público), que están sujetos a rendición de cuentas, no constituyen materia gravada.⁶¹

Si existieran partidas parcialmente indemnizatorias, se gravará solamente el componente que no reviste esta calidad.

Boletos, pasajes o similares

No es una partida gravada cuando hay rendición de cuentas con entrega de comprobantes o la cifra no tiene materialidad ni regularidad.

Partidas por condiciones extraordinarias de trabajo

Son partidas compensatorias de condiciones particulares definidas para un cargo o función, que constituyen materia gravada, de conformidad con el artículo 153 de la ley 16.713.

⁶¹ Tendrán el mismo tratamiento aquellas que no tengan rendición de cuentas y BPS determine que son de escasa importancia material o que su calidad indemnizatoria pueda ser respaldada por informes técnicos avalados por la Contaduría General de la Nación o por la Oficina de Planeamiento y Presupuesto.

Partidas por productividad, rendimiento, destajo, etc.

Son partidas asociadas a la eficiencia cualitativa o cuantitativa en el desempeño específico del puesto de trabajo asignado, que se otorgan como un incentivo y constituyen materia gravada en su totalidad.

Pagos a funcionarios con productos o servicios del organismo

Las prestaciones con bienes y servicios producidos por el propio organismo, de carácter regular y permanente, y de cuantía determinada o determinable, tanto en dinero como en especie, constituyen materia gravada.

Vivienda

El suministro real de vivienda en dinero (reintegro del monto del alquiler) o en especie (concesión del goce de vivienda propia o contratada por la Administración) constituye materia gravada por un ficto de 10 BFC.

Las prestaciones en dinero que superan el monto del alquiler respectivo constituyen materia gravada por el excedente.

Partidas exentas de aporte personal jubilatorio

Las partidas mensuales que detallamos en este apartado, si están incorporadas en los respectivos presupuestos y se brindan en dinero a los funcionarios, constituyen materia gravada, cualquiera sea la denominación que, en cada caso, reciban.

Estas partidas están destinadas a la alimentación, seguros de cobertura médica u odontológica, seguros de vida y accidentes personales y uso del transporte colectivo. Se gravan en las mismas condiciones que para el [régimen general](#), de acuerdo a lo establecido en el artículo 167 de la ley 16.713.

Becas a hijos de funcionarios

Las prestaciones en dinero destinadas a compensar costos educativos directos de los hijos de los funcionarios, siempre que se acredite que el monto está

razonablemente adecuado a un reintegro de gastos reales, no constituyen materia gravada.

Becarios o pasantes remunerados

Las remuneraciones por servicios prestados por una relación laboral asociada al aprendizaje o a la primera experiencia laboral constituyen materia gravada y asignación computable a los efectos jubilatorios. No obstante, aquellas modalidades de prestación de servicios no remuneradas y exclusivamente asociadas a procesos de aprendizaje teórico-práctico no constituyen materia gravada ni asignación computable.

Partidas para perfeccionamiento académico del Poder Judicial

Las partidas asignadas al Poder Judicial destinadas a contribuir al perfeccionamiento académico de quienes ocupan cargos en forma exclusiva en el escalafón I (jueces de paz, jueces letrados y ministros) no están sujetas a CESS ni a otro tipo de gravámenes (artículo 456 de la ley 17.296).

Situaciones particulares

Funcionarios honorarios de las juntas electorales

Los funcionarios honorarios de las juntas electorales que se amparan a los beneficios jubilatorios aportan y reciben prestaciones únicamente por el régimen de solidaridad intergeneracional brindado por BPS.

Las asignaciones fictas a los efectos jubilatorios y de la aportación se realizan sobre el equivalente a 40 BFC (artículo 39 del decreto 113/996).

Comisión Nacional Honoraria de Lucha contra la Hidatidosis

De acuerdo a lo establecido en la RD 45-36/2000, de 20.12.2000, se diferencian dos situaciones respecto a los dosificadores de medicamentos (personas encargadas de proporcionar la medicación en los establecimientos rurales y asegurar que esta sea suministrada a los animales).

Por un lado, quienes ejercen la actividad en régimen de arrendamiento de servicios y sin incorporación a la función pública poseen cobertura previsional por el régimen de Industria y Comercio, siempre que esta actividad constituya su principal medio de vida (leyes 12.138 y 12.380).

Por otro, quienes ejercen la función en régimen de dependencia funcional o subordinación jurídica deben considerarse comprendidos en el régimen de actividades civiles.

Contratos artísticos

El artículo 52 de la ley 18.719, de 27.12.2010, dispuso que los incisos 2 al 15 del presupuesto nacional que deben contratar artistas pueden hacerlo bajo la modalidad de contrato artístico, siempre y cuando los contratados presten efectivamente servicios de esta naturaleza.

Estas contrataciones se hacen mediante la suscripción de un contrato donde se documentan las condiciones y el objeto de la prestación, son de carácter transitorio y no dan el derecho a adquirir la calidad de funcionario público.

Contratos a término

El Poder Ejecutivo y los organismos comprendidos en los artículos 220 y 221 de la Constitución de la República pueden celebrar contratos de trabajo a término con personas físicas a efectos de atender las necesidades que la Administración no puede cubrir con sus propios funcionarios.

Los contratados en tal situación no adquieren la calidad de funcionarios públicos, pero desarrollan sus funciones en relación de dependencia con el organismo y tienen derecho a indemnización por despido y seguro de desempleo (ley 17.556, de 18.9.2002, y sus normas reglamentarias).

Régimen de aportación

Tasas de aportes

Aportes jubilatorios

Aportes patronales

	TASA PATRONAL
Entes autónomos y servicios descentralizados comerciales e industriales (artículo 87 de la ley 18.083)	7,5 %
Administración central y juntas departamentales	19,5 %
Intendencias	16,5 %

Tabla 26. Aportes jubilatorios patronales del sector Civil

Aportes personales

Los trabajadores de la actividad pública amparados por el régimen Civil efectúan el 15 % del aporte personal jubilatorio, como el resto de los trabajadores amparados a BPS. Sin embargo, no realizan aportes al FRL.

Seguro Nacional de Salud

Aportes patronales

Los trabajadores de la aportación Civil, a excepción de los de las intendencias y gobiernos departamentales, son beneficiarios del SNS. Los aportes se realizan de acuerdo a la remuneración y a la situación familiar del trabajador, al igual que en el [régimen general](#).

Topes de la aportación

Es aplicable a los funcionarios civiles la normativa general dispuesta por el [nuevo régimen](#) creado por ley 16.713.

Tasas de aportes diferenciales

Contribución patronal por servicios bonificados

El Estado también se encuentra entre los empleadores que deben efectuar una contribución especial, en tanto ocupa trabajadores en actividades que tienen bonificación en los cálculos jubilatorios.

Las [tasas](#) de contribución especial patronal son de aplicación a las asignaciones computables correspondientes a todos los afiliados. Dichas contribuciones son distribuidas de conformidad a las asignaciones computadas para cada régimen (ahorro o reparto), según la situación de cada trabajador.

Las bonificaciones mencionadas operan cuando los servicios y las asignaciones computables se encuentran registrados en la historia laboral.

Exclusiones

Ministerio de Salud Pública

El artículo 360 de la ley 17.296 dispuso que este organismo no está gravado por las CESS correspondientes a la tenencia de inmuebles rurales inexplotados y recibidos por herencia, legado o donación hasta el momento de la incorporación de estos bienes a su patrimonio, como tampoco por las generadas por construcciones que, al 31.12.2000, hayan sido realizadas en inmuebles de su propiedad.

Capítulo 11

Facilidades de pago

Se pueden suscribir facilidades de pago (convenios) para cancelar los adeudos que mantienen las empresas por aportes de CESS y determinadas infracciones fiscales, según las diferentes leyes de regularización vigentes. Los adeudos que se pueden financiar son:

- aportes patronales hasta la actualidad
- aportes personales hasta el 31.3.2021⁶²
- multas por nóminas
- multas GAFI
- multas por padrones rurales
- multas por declaraciones tardías de servicios personales hasta 12/2020
- multas por denuncias (artículo 10 de la ley 16.244, de 30.3.1992)

⁶² En el caso de las empresas comprendidas en el régimen de aportación rural, el período habilitado se extiende hasta abril de 2021.

De esta forma, el contribuyente tiene la posibilidad de financiar sus obligaciones según el período y el tipo de deuda.

				Financiación		
Período	Ley n.º	Aportaciones	Aportes financiables	Máxima cantidad de cuotas	Moneda	
Leyes especiales	Hasta 3/1996 ^(*)	16.866	Industria y Comercio Civil Rural Construcción Servicio Doméstico	<ul style="list-style-type: none"> Personales Patronales 	72	UR
	Desde 4/1996 hasta 9/2001	17.445	Industria y Comercio Civil Rural Servicio Doméstico	<ul style="list-style-type: none"> Patronales Multas por nóminas 	72	UR
	Desde 4/1996 hasta 4/2006	17.963	Industria y Comercio Civil Rural Construcción Servicio Doméstico	<ul style="list-style-type: none"> Personales Patronales Multas por nóminas Multas por no declaración de explotación de padrones rurales 	36 (aportes personales de dependientes)	UYU (aportes personales de dependientes)
					72 (actualización de aportes personales de dependientes)	UR (actualización de aportes personales de dependientes)
					72 (aportes patronales de dependientes y totales de no dependientes)	UR (aportes patronales de dependientes y totales de no dependientes)
	Desde 5/2006 a 4/2018	19.632	Industria y Comercio Civil Rural Construcción Notarial Bancaria Servicios Personales Servicio Doméstico	<ul style="list-style-type: none"> Personales Patronales Multas por nóminas Multas GAFI Multas por no declaración de explotación de padrones rurales Multas por declaraciones tardías de servicios personales 	36 (aportes personales de dependientes)	UYU (aportes personales de dependientes)
					72 (actualización de aportes. personales de dependientes)	UR (actualización de aportes. personales de dependientes)
					72 (aportes patronales de dependientes y totales de no dependientes)	UR (aportes patronales de dependientes y totales de no dependientes)
	Desde 5/2018 hasta 3/2021	19.942	Industria y Comercio Civil Rural Construcción Notarial Bancaria Servicios Personales Servicio Doméstico	<ul style="list-style-type: none"> Personales Patronales Multas por nóminas Multas GAFI Multas por no declaración de explotación de padrones rurales Multas por declaraciones tardías de servicios personales Multas previstas en el artículo 10 de la ley 16.244 	36 (aportes. personales de dependientes)	UYU (aportes personales de dependientes)
					72 (actualización de aportes personales de dependientes)	UR (actualización de aportes personales de dependientes)
					72 (aportes. patronales de dependientes y totales de no dependientes)	UR (aportes patronales de dependientes y totales de no dependientes)

				Financiación		
	Período	Ley n.º	Aportaciones	Aportes financiables	Máxima cantidad de cuotas	Moneda
Código Tributario	Hasta la actualidad	14.306	Industria y Comercio Civil Rural Construcción Notarial Bancaria Servicio Doméstico	<ul style="list-style-type: none"> • Patronales • Multas por nóminas • Multas GAFI • Multas por no declaración de explotación de padrones rurales 	18/36	UYU/USD
				<ul style="list-style-type: none"> • Multas previstas en el artículo 10 de la ley 16.244 	12	
Entidades deportivas	Hasta 9/2009 (entidades deportivas)	18.607	Industria y Comercio Rural Construcción	<ul style="list-style-type: none"> • Personales • Patronales • Multas GAFI • Multas previstas en el artículo 10 de la ley 16.244 	120	UYU (aportes personales de dependientes)
						UR (actualización de aportes personales de dependientes)
						UR (aportes patronales de dependientes y totales de no dependientes)
	Desde 10/2009 hasta 7/2013 (entidades deportivas)	19.185, artículo 6	Industria y Comercio Rural Construcción	<ul style="list-style-type: none"> • Personales • Patronales • Multas por nóminas • Multas GAFI • Multas por no declaración de explotación de padrones rurales 	120	UYU (aportes personales de dependientes)
						UR (actualización de aportes personales de dependientes)
						UR (aportes patronales de dependientes y totales de no dependientes)

Tabla 27. Facilidades de pago

Las obligaciones patronales se pueden incluir en el decreto-ley 14.306, de 29.11.1974, sin restricciones de período. BPS realiza siempre una simulación de la financiación al amparo de leyes especiales para evaluar la opción más conveniente. El importe de cada cuota se calcula según la cotización vigente del dólar o la UR en el mes del vencimiento.

Por adeudos posteriores a marzo de 2021, se pueden suscribir facilidades de pago al amparo del decreto-ley 14.306 por los aportes patronales y las demás obligaciones financiables por esta ley. El convenio puede ser de hasta 18 cuotas en pesos o 36 en dólares. Los aportes personales y las demás obligaciones no financiables deben ser abonados en forma previa a la firma del convenio.

Por otra parte, el organismo puede habilitar la financiación de los aportes personales mediante la entrega de cheques diferidos, teniendo en cuenta que los vencimientos de los cheques deben ser mensuales y tener un plazo máximo de 180 días. Cabe aclarar que no se puede financiar un mes adeudado en más de un cheque.

Monotributo

La ley 19.942 prevé que las empresas monotributistas comprendidas en los artículos 70 y siguientes de la ley 18.083 pueden convenir la prestación tributaria unificada de los trabajadores no dependientes por los aportes generados hasta marzo de 2021, incluyendo los aportes al Fonasa. Estas obligaciones pueden ser financiadas en un máximo de 72 cuotas en moneda nacional, sin multas ni recargos, con un 2 % de interés anual. Disponen de plazo hasta el 28 de febrero de 2022 para ampararse a estas facilidades de pago.

Capítulo 12

Sistema Nacional Integrado de Salud

El SNIS, creado por la ley 18.211, es el sistema que reglamenta el derecho a la protección de salud de todos los habitantes residentes en el país a través del SNS. Este seguro es financiado por el Fonasa, que fue creado por la ley 18.131, de 18.5.2007.

El Fonasa utiliza como recursos los aportes personales y patronales de trabajadores y empleadores, tanto del sector público como del privado, así como los aportes de pasivos y otros que puedan quedar incluidos en él.

La incorporación al sistema de los distintos colectivos beneficiarios se realizó a partir del 1.1.2008. Actualmente, no están comprendidos los trabajadores amparados por Sanidad Militar, Sanidad Policial o los convenios suscritos por las intendencias.

Son beneficiarios los trabajadores dependientes, así como algunos no dependientes (titulares y cónyuges o concubinos colaboradores de empresas unipersonales; representantes legales, administradores o directores de sociedades por acciones simplificadas).

Requisitos de acceso

Los trabajadores dependientes⁶³ deben cumplir un mínimo de 13 jornales o 104 horas mensuales, o recibir una retribución mayor o igual a 1,25 BPC. En caso de que no alcancen los mínimos, los empleadores pueden incorporarlos al sistema, asumiendo el pago del CCM.⁶⁴

⁶³ Estos requisitos no rigen para los trabajadores dependientes de la estiba (ley 19.787). El régimen correspondiente a estos trabajadores se detalla en el capítulo «Situaciones especiales».

⁶⁴ En el caso de los trabajadores dependientes rurales que no cumplen con los requisitos para el acceso, no corresponde el pago del CCM (artículo 338 de la ley 16.320).

Por su parte, son beneficiarios los titulares y cónyuges o concubinos colaboradores de empresas unipersonales de las aportaciones Rural e Industria y Comercio, siempre que estén al día con sus aportes y cuenten con hasta cinco empleados.

Tanto los trabajadores dependientes como los no dependientes extienden obligatoriamente la cobertura médica a los hijos a cargo (menores de 18 años o mayores con discapacidad) propios o del cónyuge o concubino, cuando estos no están amparados por sus padres biológicos o adoptivos,⁶⁵ así como a los cónyuges o concubinos que no poseen por sí mismos la cobertura del SNIS.

La existencia de otras coberturas fuera del SNIS no exime del pago ni de los beneficios. Por tanto, si un trabajador beneficiario del SNIS tiene un cónyuge/concubino en esa situación, se considera, a los efectos del aporte, con cónyuge a cargo.

Materia gravada y aportación

El monto gravado a considerar para realizar los aportes personales varía si se trata de trabajadores dependientes o no dependientes.

Dependientes

Los aportes se calculan aplicando las tasas sobre todos los conceptos que son gravados por aportes personales jubilatorios (artículo 153 y siguientes de la ley 16.713). No aplica para el Fonasa el tope de cotización para los afiliados al nuevo régimen jubilatorio (AFAP).

No dependientes

Los aportes se realizan sobre una base imponible ficta de 6,5 BPC,⁶⁶ con excepción de los prestadores de [servicios personales](#). Cuando se trata de los

⁶⁵ Los padres biológicos o adoptivos amparan obligatoriamente a sus hijos, independientemente de que integren el mismo núcleo familiar y de la existencia de una contribución económica para la manutención.

⁶⁶ En caso de iniciar o cesar actividad en el transcurso del mes, se debe prorratear el ficto según los días de actividad.

titulares de empresas unipersonales con hasta cinco dependientes que están al día con sus aportes al sistema de seguridad social y obtienen el beneficio por otra actividad, estos aportan al SNIS el 8 % de 1 BPC (artículo 1 del decreto 192/008, de 31.3.2008).

Los titulares de las empresas unipersonales de la aportación Rural comprendidas en la ley 15.852 tienen la posibilidad de optar por quedar comprendidos en el SNIS. Si lo hacen, el aporte equivale al 100 % del valor de la cuota mutual.

Bonificación de la cuota mutual para las empresas rurales

Las empresas unipersonales del régimen rural que optan por la cobertura mutual y cumplen con las condiciones (explotar predios de hasta 500 hectáreas Coneat; no percibir otros ingresos, excepto pasividades o pensiones a la vejez e invalidez que no superan el equivalente a 1 BPC por cada beneficiario, y encontrarse al día con sus obligaciones) acceden a la cuota mutual bonificada. El aporte es establecido como un porcentaje del valor de la [cuota mutual](#), de acuerdo a la siguiente tabla:

Aporte al Fonasa	Sin hijos y sin cónyuge o concubino	Con hijos y sin cónyuge o concubino	Sin hijos y con cónyuge o concubino	Con hijos y con cónyuge o concubino
Por titular o cónyuge colaborador	45 %	60 %	65 %	80 %

Tabla 28. Bonificación de la cuota mutual para las empresas rurales

Tasas de aportación

Los aportes personales varían en función de la remuneración y la situación familiar. Los porcentajes que se aplican son los siguientes:

Aporte personal

		Remuneración					
		Hasta 2,5 BPC			Más de 2,5 BPC		
		Aporte básico	Aporte adicional	Total	Aporte básico	Aporte adicional	Total
Sin cónyuge o concubino	Sin hijos	3 %	0 %	3 %	3 %	1,5 %	4,5 %
	Con hijos	3 %	0 %	3 %	3 %	3 %	6 %
Con cónyuge o concubino ⁶⁷	Sin hijos	3 %	2 %	5 %	3 %	3,5 %	6,5 %
	Con hijos	3 %	2 %	5 %	3 %	5 %	8 %

Tabla 29. Tasas de aportación al Fonasa

A los efectos de determinar si la remuneración es menor de 2,5 BPC, se tendrán en cuenta todas las remuneraciones gravadas por seguridad social del trabajador en el mes, con exclusión del aguinaldo.

El aporte adicional por el cónyuge o concubino a cargo no está condicionado a los ingresos (inciso I del artículo 66 de la ley 18.211).

Aporte patronal

El aporte patronal es, en todos los casos, de un 5 % y el CCM, cuando este corresponda. Se aplica sobre la misma materia gravada que los aportes personales, a excepción del aguinaldo.

Aporte personal de los socios vitalicios

Quedan exceptuados de realizar los aportes básicos los socios vitalicios de las instituciones de asistencia médica colectiva, siempre que permanezcan en la

⁶⁷ Cuando este no posea por sí mismo la cobertura médica del SNIS.

misma entidad. Si tienen personas a cargo, deben realizar los aportes adicionales sin considerar la franja de remuneración (artículo 67 de la ley 18.211), de acuerdo al siguiente detalle:

Situación familiar		Aporte básico	Aporte adicional	Total
Sin cónyuge o concubino	Sin hijos	0 %	0 %	0 %
	Con hijos	0 %	3 %	3 %
Con cónyuge o concubino	Sin hijos	0 %	2 %	2 %
	Con hijos	0 %	5 %	5 %

Tabla 30. Aporte personal de los socios vitalicios

Complemento de cuota mutual

Se trata de un aporte patronal que se efectúa en aquellos casos en que los aportes personales básicos y los patronales no cubren el valor de la cuota mutual de los empleados beneficiarios (artículo 338 de la ley 16.320). Su monto se determina por el siguiente cálculo:

$$(N.º \text{ de dependientes beneficiarios} \times \text{valor de la cuota mutual}) - (3 \% \text{ del aporte básico personal} + 5 \% \text{ del aporte patronal})$$

Tabla 31. Cálculo del ccm

Devolución de excedente de aportes al Fonasa

A partir del 1.1.2011, en aplicación de la ley 18.731, se establece un monto anual máximo (tope) de aportes personales al Fonasa. Esto supone que, anualmente, BPS efectúa el cálculo de los posibles excedentes y los reintegra a los cotizantes.

Dicho excedente surge de comparar los aportes personales al Fonasa del año, por todas las actividades o pasividades, con el importe del CPE incrementado en

un 25 % por cada beneficiario del núcleo familiar a quien se atribuye amparo, considerando los meses de cobertura por el sistema.⁶⁸

A los efectos de la determinación de la devolución, no se toman en cuenta los aportes personales a las cajas de auxilio o los seguros convencionales de enfermedad (artículo 41 del decreto 221/011 y artículo 3 de la ley 18.922).

De surgir un excedente a favor del beneficiario, este se devolverá en el ejercicio siguiente al de la liquidación de la que haya resultado.

⁶⁸ Se señala que el cómputo del CPE correspondiente a hijos beneficiarios se asigna en partes iguales entre los cónyuges o concubinos que les atribuyen amparo (artículo 42 del decreto 221/011, de 27.6.2011).



bps.gub.uy

