

Manual de materia gravada

Diciembre 2024



MANUAL DE MATERIA GRAVADA

Edición diciembre de 2024

Actualización diciembre 2024, responsables:

- **Unidad Técnica** - Dr. Pablo Pazos y Carina Ferraz
- **Asistencia al Contribuyente** - Laura Pereira, Mikaela Lescoumes y Laura Vázquez

Índice de contenido

CAPÍTULO I.....	4
CONCEPTOS GENERALES Y RÉGIMEN NORMATIVO	4
Materia gravada.....	4
Concepto de excepción.....	5
Contribuciones especiales de seguridad social	5
Ámbito de aplicación	6
Principios generales	6
Principios de la administración tributaria	6
Principios del procedimiento administrativo.....	6
Principio de congruencia	7
Principio de primacía de la remuneración real	7
Principio de actividad: hecho generador	8
Principio de verdad material	8
Principio de economía procesal.....	8
Principio del debido proceso.....	8
Principios del Sistema Previsional Común	9
Universalidad	9
Igualdad o justicia intrageneracional	9
Adecuación	9
Sustentabilidad y justicia intergeneracional	9
Solidaridad social.....	9
Base ficta de contribución (BFC).....	10
Base de prestaciones y contribuciones (BPC).....	10
Exigibilidad de la obligación	11
Concepto de lo devengado.....	11
Resultancias de sentencias judiciales	12
Domicilio	13
Domicilio fiscal	13
Domicilio constituido	13
Domicilio electrónico constituido.....	14
Regímenes jubilatorios vigentes	14
Regímenes jubilatorios anteriores (RJA)	15
Regímenes dispuestos por la ley 20.130	15
Administradoras de Ahorro Previsional (AFAP) y distribución	16
Afiliación a la AFAP	17
Distribución de los aportes a las AFAP	17

Trabajadores comprendidos en el régimen mixto (ley 16.713).....	17
Trabajadores comprendidos en el Sistema Previsional Común (ley 20.130).....	18
Ahorro voluntario a la AFAP.....	19
Revocación del artículo 8 de la ley 16.713.....	19
Renta AFAP.....	20
Aportes a la AFAP luego de jubilarse.....	20
Desafiliación	20
CAPÍTULO II.....	23
REGISTRO DE ACTIVIDADES.....	23
Declaración del ingreso y egreso de los trabajadores	23
Comunicación de la afiliación y el ingreso.....	23
Personal extranjero.....	24
Comunicación del egreso	25
Declaraciones de ingresos y egresos de oficio	25
Sanciones por incumplimiento.....	25
Modificaciones de códigos de seguro de salud.....	26
Planilla de trabajo unificada	26
Historia laboral.....	27
Obligación de BPS	27
Trabajadores dependientes.....	27
Trabajadores no dependientes	28
Presentación de la declaración nominada.....	29
Derecho de iniciativa del trabajador	30
Información al trabajador	30
CAPÍTULO III.....	32
INDUSTRIA Y COMERCIO.....	32
Cálculo de aportes	32
Aporte jubilatorio	32
Topes de aportación.....	32
Tributo jubilatorio	32
Múltiple empleo	32
Sueldo anual complementario (aguinaldo).....	33
Otros tributos e impuestos	33
Contribución patronal por servicios bonificados	33
Aporte al fondo nacional de salud y complemento de cuota mutual	37
Fondo de reconversión laboral	38
Impuesto a la renta de las personas físicas	38
Otros fondos	39
Fondo de garantía de créditos laborales	39

Fondo social metalúrgico (Fosmetal)	39
Fondo de la industria gráfica	39
Gravabilidad de partidas de los dependientes	39
Gratificaciones	40
Quebrantos de caja o similares	41
Subsidios por períodos de inactividad compensada y sus complementos	41
Viáticos	42
Aportes personales asumidos por las empresas.....	43
Propinas.....	43
Partidas en especie	44
Sueldo anual complementario (aguinaldo)	45
Aguinaldo legal	45
Aguinaldo voluntario	46
Vivienda	46
Licencia.....	47
Salario vacacional y sumas complementarias.....	47
Prestaciones exentas de aportación personal (artículo 167 de la ley 16.713).....	48
Alimentación	48
Prestaciones médicas.....	49
Seguros	50
Transporte colectivo de pasajeros.....	50
Provisión de ropa y herramientas	50
Retroactividades	50
No dependientes	51
Concepto general.....	51
Categorías de sueldos fictos	52
Máximo salario.....	52
Remuneración real	53
Aportación.....	53
Disposiciones especiales.....	54
Pluriactividad en carácter de no dependiente	54
Empresa con personal que, en forma transitoria, no recibe retribuciones	54
No dependientes sin actividad.....	54
Socios profesionales universitarios en ejercicio de su profesión	55
Sociedades anónimas (SA)	56
Directores, administradores y síndicos.....	56
Tasas de aportación.....	56
Retribuciones fijadas por asamblea	57
Retribuciones fijadas por asamblea para el ejercicio siguiente	57

Remuneraciones periódicas.....	57
Remuneraciones complementarias.....	57
Exención de aportación.....	58
Actividad de directores como dependientes.....	58
Sociedades por acciones simplificadas (SAS).....	58
Administradores y representantes legales	59
Directores	60
Prestación Tributaria Unificada	61
Monotributo ley 18.083	61
Alcance	61
Condiciones	62
Compatibilidad	65
Exclusiones.....	65
Cese y reingreso al régimen de monotributo	65
Reconocimiento retroactivo	66
Obligación tributaria.....	66
Gradualidad de aportes	66
Suspensión de oficio.....	67
Monotributo social Mides	67
Alcance	68
Condiciones	68
Obligación tributaria.....	69
Suspensión de oficio.....	69
Plan de dignidad laboral para personas privadas de libertad (PPL)	69
Alcance	70
Condiciones	70
Obligación tributaria.....	70
Gradualidad de aportes	71
Suspensión de oficio.....	71
Actividades con tratamiento particular	72
Actividades con particularidades en la materia gravada	72
Choferes de taxis y remises	72
Exoneración.....	72
Personal embarcado en buques de la marina mercante nacional	72
Aporte patronal.....	72
Aporte personal	73
Personal embarcado de la industria pesquera.....	73
Aportación	73
Servicios bonificados.....	74

Mano de obra portuaria	75
Cobertura del SNIS	75
Mozos de cordel	76
Caddies del Club de Golf.....	76
Trabajadores del turf.....	77
Ficto de vivienda	78
Trabajadores a domicilio	78
Profesionales del deporte	79
Actividades que se registran como no dependiente.....	79
Artistas y oficios conexos	79
Aportación	80
Empresas unipersonales o sociedades de hecho	80
Sociedades de responsabilidad limitada.....	80
Cooperativas de artistas y oficios conexos	81
Trabajadores sexuales	81
Becarios de posgrado de investigación.....	81
Prácticos de puertos y ríos	82
Aplicaciones móviles	82
Maleteros del Aeropuerto Internacional de Carrasco.....	82
Actividades incluidas en la seguridad social con independencia del principio de Territorialidad	83
Personal de embajadas, consulados y organismos internacionales en Uruguay	83
Pago de los aportes por los meses anteriores al registro de la empresa.....	84
Trabajadores contratados en representaciones de la República en el extranjero y en organismos internacionales con sede fuera del país.	84
Declaración y aportes.....	85
Personal con actividad temporal fuera del país	86
Trabajadores uruguayos en el exterior	86
Trabajadores extranjeros	87
Actividad en Uruguay de dependientes de empresas extranjeras sin sede en el país.....	87
Zonas francas	87
Técnicos y profesionales de las tecnologías de la Información	89
Particularidades en la aportación de los dependientes y no dependientes	91
Usuarios de servicios.....	91
Empresas que suministran personal	91
Viajantes y vendedores de plaza.....	91
Asociaciones.....	92
Asociaciones internacionales y organismos no gubernamentales sin fin lucrativo (fundaciones).....	93
Asociaciones culturales.....	93

Sociedades civiles	95
Aportación	96
Dependientes	96
Socios	96
Consortios	96
CAPÍTULO IV	98
SERVICIOS PERSONALES	98
Profesionales universitarios	98
Servicios personales no profesionales.....	100
Aportación al Fonasa por servicios personales	100
Contribuyentes obligados	100
Forma de aportación.....	101
Determinación del anticipo Fonasa	101
Actividad exclusiva.....	102
Cese de amparo al Fonasa por no alcanzar el mínimo de facturación	103
Recuperación del beneficio de la cobertura médica	104
Amparo al artículo 25 del decreto 221/011	104
Declaración jurada	105
CAPÍTULO V	106
RURAL	106
Empresas rurales	106
Empresas contratistas	106
Régimen de aportación	107
Trabajadores dependientes rurales	107
Aporte personal jubilatorio	107
Topes y distribución de los aportes	107
Seguro Nacional de Salud.....	107
Fondo de reconversión laboral	108
Alimentación y vivienda	108
No dependientes.....	108
Empresas rurales: contribución patronal rural.....	109
Cálculo de la aportación patronal rural	109
Tasas de aportes.....	110
Contribución patronal mínima	111
Acrecimiento.....	111
Cobertura de salud.....	111
Para los titulares de empresas unipersonales	111
Para los dependientes	111
Impuesto afectado a Mevir	111

Empresas contratistas rurales: contribución patronal	112
Cálculo de la aportación patronal.....	112
Cobertura de salud.....	112
Situaciones particulares	113
Apicultores	113
Personal temporario.....	113
Usuarios de servicios en zonas rurales	113
Agroindustrias	114
Explotación turística de establecimientos agropecuarios.....	114
Vitivinicultura.....	114
Vitivinicultores.....	114
Personal zafral en actividad vitícola	115
Beneficios tributarios	116
Bonificación pequeños productores rurales	116
Créditos.....	116
Semovientes	116
Adquisición de fertilizantes fosfatados o IMEBA	117
Exclusiones	117
CAPÍTULO VI	119
CONSTRUCCIÓN	119
Tipos de obras.....	120
Régimen de aportación	121
Dependientes.....	121
Partidas gravadas.....	121
Partidas fijadas por laudos (gravadas en un 100 %)	121
Partidas que exceden el laudo (gravadas parcialmente).....	121
Partidas no gravadas.....	122
Aporte sobre partidas (artículo 167 de la ley 16.713)	123
No dependientes.....	123
Pequeño empresario	123
Tasas de aportes	124
Aporte unificado de la construcción.....	124
Complemento de cuota mutual.....	124
Otros aportes patronales	125
Fondos de la construcción.....	125
Aportes personales de los dependientes	126
Distribución de aportes personales	126
Desgravaciones y exoneraciones	126
Exoneraciones	126

Desgravaciones	126
Autoconstrucción	126
Mano de obra benévola	127
Ayuda mutua.....	128
Situaciones particulares	129
Utilización de personal propio en obra	129
Personal temporario.....	129
Pequeñas obras de mantenimiento	129
Modalidad	130
Contratación de una empresa.....	130
Contratación de personal dependiente	130
Obras de conexión a las redes de saneamiento	131
Viviendas permanentes de interés social	131
CAPÍTULO VII	133
CIVIL.....	133
Dependientes	133
Viáticos	133
Gastos de representación.....	133
Subsidios a exdirectores y cargos de particular confianza.....	133
Propinas.....	134
Locomoción.....	134
Boletos, pasajes o similares	134
Partidas por condiciones extraordinarias de trabajo	134
Partidas por productividad, rendimiento, destajo, etc.....	135
Pagos a funcionarios con productos o servicios del organismo.....	135
Vivienda	135
Partidas exentas de aporte personal jubilatorio	135
Becas a hijos de funcionarios	135
Becarios o pasantes remunerados	136
Partidas para perfeccionamiento académico del Poder Judicial.....	136
Licencia y subsidio por enfermedad	136
Situaciones particulares	137
Funcionarios honorarios de las juntas electorales	137
Comisión Nacional Honoraria de Lucha contra la Hidatidosis	138
Contratos artísticos	138
Contratos a término	138
Aportación	139
Aportes jubilatorios	139
Aportes patronales.....	139

Aportes personales.....	139
Seguro Nacional de Salud.....	139
Aportes patronales.....	139
Topes de la aportación.....	139
Contribución patronal por servicios bonificados.....	140
Exclusiones.....	140
Ministerio de Salud Pública.....	140
CAPÍTULO VIII.....	141
TRABAJO DOMÉSTICO Y ASISTENTES PERSONALES.....	141
Trabajo doméstico.....	141
Partidas especiales.....	141
Prima por presentismo.....	141
Prima por antigüedad.....	142
Salario vacacional complementario.....	142
Trabajadores con cama.....	142
Aportación.....	142
Tasas de aportación.....	142
Banco de Seguros del Estado.....	142
Fondo social de trabajo doméstico.....	143
Cobertura mutual.....	143
Regularización de actividad.....	143
Asistentes personales.....	144
Aportación.....	144
CAPÍTULO IX.....	146
COOPERATIVAS.....	146
Cooperativas de trabajo y de producción.....	146
Aportación.....	147
Cooperativas sociales.....	147
Cooperativas de consumo y de ahorro y crédito.....	148
Cooperativas agrarias.....	148
Aportación.....	149
Cooperativas de vivienda.....	149
CAPÍTULO X.....	150
FOMENTO DEL EMPLEO.....	150
Promoción del empleo para jóvenes, mayores de 45 años y personas con discapacidad (ley 19.973).....	150
Porcentaje de contratación.....	150
Condiciones generales para el acceso al subsidio.....	150
Empresas empleadoras.....	150
Trabajadores beneficiarios.....	151

Emprendimientos juveniles y promoción del empleo	153
Promoción de emprendimientos juveniles	153
Programa temporal de subsidio al empleo	153
Objetivo Empleo	154
Pasantías laborales	155
Promoción del trabajo para personas con discapacidad (ley 19.691)	156
Empresas obligadas	156
Porcentaje de trabajadores con discapacidad.....	157
Bonificación.....	157
Programa yo estudio y trabajo sector privado.....	158
Programa Accesos.....	158
Talleres de Producción Protegida	160
CAPÍTULO XI	162
SISTEMA NACIONAL INTEGRADO DE SALUD.....	162
Requisitos de acceso	162
Materia gravada y aportación.....	163
Dependientes.....	163
No dependientes.....	163
Bonificación de la cuota mutual para las empresas rurales	164
Tasas de aportación	164
Aporte personal	164
Aporte patronal	165
Aporte personal de los socios vitalicios.....	165
Complemento de cuota mutual.....	166
Devolución de excedente de aportes al Fonasa	166
CAPÍTULO XII	168
COMPATIBILIDAD JUBILACIÓN Y ACTIVIDAD.....	168
Jubilado que quiere volver a trabajar	168
Trabajador con multiempleo que quiere jubilarse por alguno de sus trabajos	169
Trabajador no dependiente que quiere mantenerse en actividad.....	169
Jubilación parcial flexible.....	170
CAPÍTULO XIII	172
PAGO DE OBLIGACIONES, SANCIONES Y FACILIDADES DE PAGO.....	172
Pago mínimo	172
Beneficio de buen pagador	173
Bonificación para buenos pagadores.....	173
Multas y recargos.....	174
Multa por mora	174
Recargo por mora.....	174

Multa por contravención	175
Multa por incumplimiento de las obligaciones de las empresas	175
Multa por defraudación	175
Multa por nómina	176
Multa artículo 10 de la ley 16.244.....	176
Certificados cancelatorios	176
Establecimientos de temporada.....	177
Reducción de los aportes.....	178
Régimen de aportación gradual (pequeña empresa).....	178
Régimen de aportación gradual monotributo	178
Facilidades de pago	179
Facilidad de pago por regularización de trabajador doméstico.....	182
CAPÍTULO XIV.....	184
EXONERACIONES	184
Instituciones privadas culturales y de enseñanza.....	184
Instituciones religiosas	185
Instituciones sin fines de lucro que prestan asistencia a personas con discapacidad	186
Sociedades de fomento rural y la Comisión Nacional de Fomento Rural	186
Hogares de ancianos	186
Partidos políticos	186
Sociedades de asistencia médica.....	187
Taxis y remises.....	187
Transporte colectivo	187
Empresas periodísticas, de radiodifusión y televisión.....	188
Universidad de la República.....	188
Cooperativas	188
CAPÍTULO XV.....	189
PRESCRIPCIÓN, CADUCIDAD Y REINTEGROS A LOS CONTRIBUYENTES	189
Prescripción.....	189
Individualidad de cada deuda.....	189
Plazos de la prescripción.....	189
Declaración de la prescripción.....	191
La prescripción y el reconocimiento de servicios	192
Interrupción de la prescripción.....	192
Causas de interrupción de la prescripción	193
Suspensión de la prescripción.....	194
Causas de suspensión de la prescripción.....	194
Cese de las causas de suspensión.....	195
Caducidad	195

Plazo de caducidad.....	196
Suspensión del plazo de caducidad	196
Reintegros a los contribuyentes	197

CAPÍTULO I

CONCEPTOS GENERALES Y RÉGIMEN NORMATIVO

Materia gravada

Los artículos 153 de la ley 16.713 y 2 del decreto 113/996, 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 personal¹, 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, 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).

¹ Se entiende como actividad personal toda actividad lícita realizada en calidad de trabajador dependiente o no dependiente.

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.

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, 113/996, y 125/996, 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, 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.

Con la aprobación de la ley 20.130 y sus decretos reglamentarios 228/023, 231/023 y 413/023, se crea un nuevo régimen previsional denominado sistema previsional común (SPC), que comprende a las personas afiliadas a BPS y a todos

los demás organismos previsionales (cajas bancaria, notarial² y profesional, servicios de retiro estatales militar y policial). No obstante, esta ley no introduce cambios en lo que refiere a la materia gravada sobre la cual se deben realizar las CESS.

Ámbito de aplicación

Las normas tributarias contenidas en la ley 16.713 y 20.130 reglamentan todas las actividades amparadas por BPS y otros organismos previsionales. 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).³

Los regímenes de aportes a la seguridad social administrados por los demás servicios estatales y personas públicas no estatales se regulan por sus propias normas. No corresponde inclusión obligatoria y afiliación por la misma actividad a más de una entidad de seguridad, dentro o fuera de la relación de dependencia.

Principios generales

Los principios generales y criterios que deben regir la actuación de BPS, según la ley 16.713, 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

² No quedan comprendidos en el alcance de la ley quienes ingresen al mercado de trabajo en los tres primeros años de vigencia de la ley en actividades comprendidas en el ámbito de afiliación de la Caja Notarial de Seguridad Social. El ingreso de los afiliados a partir del cuarto año queda condicionado a lo que establezca oportunamente el Poder Ejecutivo (artículo 14 de la ley 20.130).

³ Las características de esta aportación están detalladas en el [capítulo correspondiente](#).

- 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.

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]).

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, 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).

Principios del Sistema Previsional Común

La ley 20.130 establece en su art. 2 nuevos principios que deberán ser considerados como regla de derecho (artículo 23 del decreto-ley n.º 15.524) y servirán de criterio rector en materia interpretativa e integrativa, tanto en la actividad reglamentaria como en la de aplicación a los casos concretos.

Universalidad

Procura la extensión de la cobertura efectiva a toda la población, de acuerdo con los diferentes instrumentos que se establecen.

Igualdad o justicia intrageneracional

Asegura el mismo tratamiento ante idéntica contingencia social, sin perjuicio de tratamientos legales diferenciales y excepcionales, debidamente justificados y con adecuada relación de proporcionalidad entre la justificación y el tratamiento diferencial.

Adecuación

Las prestaciones previsionales tenderán a organizarse, dentro de los recursos disponibles, de forma que garanticen ingresos que permitan llevar una vida digna, mediante prestaciones contributivas o no contributivas, así como con otros medios de protección social.

Sustentabilidad y justicia intergeneracional

Tiende a garantizar una distribución equitativa del esfuerzo de financiamiento entre las generaciones actuales y futuras para asegurar el acceso a las prestaciones correspondientes.

Solidaridad social

Las personas que no alcancen los niveles mínimos de protección, recibirán suplementos con cargo a financiamiento fiscal.

Base ficta de contribución (BFC)

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 valor⁴ 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 (BPC)

La ley 17.856, creó la base de prestaciones y contribuciones (BPC), cuyo primer valor equivale al del salario mínimo nacional de 1.1.2005⁵ 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.

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;

⁴ Los [valores históricos](#) de la BFC pueden consultarse en el sitio web de BPS.

⁵ Los [valores históricos](#) de la BPC pueden consultarse en el sitio web de BPS.

- 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).

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.

Resultancias de sentencias judiciales

La RD 12-39/2005 aprobó el procedimiento para computar los montos correspondientes a asignaciones computables resultantes de sentencias definitivas basadas en autoridad de cosa juzgada y para la determinación de las correspondientes obligaciones tributarias.

Para la aplicación de lo dispuesto en la mencionada resolución, es necesario que los montos surjan de una sentencia condenatoria ejecutoriada (que ya no admite más recurso judicial), no siendo de aplicación para el caso de sentencias no ejecutoriadas, ni cuando las transacciones sea en vía judicial, extrajudicial o administrativa.

Las sumas totales correspondientes a rubros salariales, se adjudicarán proporcionalmente al período laboral considerado, prorrateándolas entre los meses trabajados, teniendo en cuenta las variaciones que pudieren haberse producido en cada uno de esos meses.

Es decir que se tendrá en cuenta que cada obligación corresponde al hecho generador (actividad personal remunerada) reconocido por la sentencia y considerándose como si la suma hubiera sido exigible en el momento en que aquellos rubros debieron ser percibidos, en virtud de la ocurrencia de ese hecho generador y de acuerdo con las normas en vigencia.

Se considerará que las sumas condenadas a pagar de acuerdo a la sentencia corresponden a salarios nominales. En todos los casos, corresponde tener en cuenta las sumas reales reconocidas en la sentencia, independientemente de cualquier tipo de actualización.

A los efectos de la determinación de las obligaciones tributarias que resulten de esas sentencias, se adicionarán a las sumas reales, las multas, recargos e intereses que corresponden desde el momento en que se produjo el hecho generador reconocido por la sentencia.

Si el empleador hubiera realizado la retención de los aportes obreros, será el único obligado al pago de todos los que correspondan al Organismo. Si no efectuó la retención de los aportes del trabajador, éste se convierte en solidariamente responsable solo por dichos aportes, sin perjuicio de mantenerse el patrono obligado por las citadas contribuciones.

En aplicación de lo dispuesto por el art. 165 de la ley n.º 20.075, la RD 4-16/2023 definió que en los casos de sentencias judiciales de condena de rubros salariales para la aportación civil de los incisos que conforman el presupuesto nacional, el organismo contará con un plazo de sesenta días corridos, contados desde que adquiera firmeza la sentencia de condena, para realizar o acreditar el pago de los aportes patronales de contribuciones especiales de seguridad social al BPS. Vencido el mismo, la obligación se deberá abonar con multas y recargos conforme lo dispuesto por RD 12-39/2005.

Asimismo la ley también dispone que el Inciso condenado deberá regularizar la historia laboral de los funcionarios involucrados en el plazo establecido

Domicilio

Domicilio fiscal

Se considera domicilio fiscal a los efectos tributarios, el lugar donde se desarrolle principalmente las actividades del contribuyente (art. 26 Código Tributario). Es decir, es aquel donde los trabajadores prestan su actividad.

Domicilio constituido

El art. 27 del Código Tributario dispone que los contribuyentes y responsables deben fijar un domicilio constituido válido a todos los efectos tributarios, en el cual será notificado de cualquier actuación administrativa del BPS.

Sin perjuicio de lo dispuesto, en cualquier actuación se puede constituir un domicilio que tenga validez a los solos efectos de esa tramitación administrativa.

Domicilio electrónico constituido

El art. 367 de la ley 19.149 habilita el uso de domicilio electrónico constituido en los procedimientos administrativos, con idéntico valor que el domicilio constituido previsto en el artículo 27 del Código Tributario.

Pueden constituir domicilio electrónico ante BPS las empresas unipersonales, sociedades de hecho, sociedades anónimas (SA), sociedades de responsabilidad limitada (SRL) y sociedades por acciones simplificadas (SAS)⁶.

La gestión para estos contribuyentes la pueden realizar:

- Titulares de unipersonales, socios de sociedades de hecho.
- Representantes estatutarios o contractuales siempre que no tengan limitaciones para su actuación, así como los representantes legales de SAS.
- Apoderados sin limitaciones en su actuación y con facultad para constituir domicilio electrónico o con todas las facultades.

Regímenes jubilatorios vigentes

BPS administra diversos regímenes jubilatorios, entre otros, el dispuesto por el acto institucional n.º 9 y las leyes 16.713 y 20.130. Los derechos jubilatorios de las personas afiliadas, dependiendo de algunas variables, están regulados por los siguientes regímenes:

- regímenes vigentes al 3.9.1995
- regímenes jubilatorios anteriores (RJA), comprendidos por la ley 16.713, a partir del 1.4.1996,
 - régimen de transición,
 - régimen mixto.
- regímenes dispuestos por la ley 20.130, a partir del 1.12.2023:
 - sistema previsional común (SPC),
 - régimen de convergencia.

⁶ Requisito vigente al 31/12/2024.

Regímenes jubilatorios anteriores (RJA)

La ley 16.713 creó el sistema previsional denominado *Régimen Mixto*, en el cual se reciben las contribuciones y se otorgan las prestaciones en forma combinada: una parte es administrada por BPS (régimen de solidaridad intergeneracional) y la otra por las administradoras de fondos de ahorro previsional (AFAP) (régimen de ahorro individual obligatorio).

Quedaron incluidos en el régimen Mixto, las personas que:

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 régimen mixto hasta el 21.12.1996.

Afiliación al régimen mixto

Para los trabajadores incorporados existe un tope de cotización, a los efectos de determinar el aporte jubilatorio patronal y personal.

Quienes no fueron incorporados al *Régimen Mixto*, quedan incluidos en el régimen de transición y realizan los aportes jubilatorios considerando la totalidad de la materia gravada, sin que se aplique un tope. Los aportes jubilatorios personales y los servicios bonificados, de corresponder, son volcados y administrados por BPS.

Regímenes dispuestos por la ley 20.130

Con la ley 20.130 se crea un nuevo sistema previsional, a partir de un régimen obligatorio de naturaleza mixta, que recibe las contribuciones obligatorias y

otorga las prestaciones en forma combinada, mantiene el carácter mixto (solidaridad intergeneracional y ahorro individual obligatorio), donde los aportes son administrados una parte por los diferentes organismos previsionales y otra por las AFAP. También integra el sistema previsional el pilar de regímenes [voluntarios](#) y complementarios.

Quedan incluidas en el SPC quienes, a partir del 1.12.2023, tengan una primera actividad laboral cotizante de BPS u otros organismos previsionales⁷. Es decir, todas las personas que, a partir de esta fecha, tengan su primera actividad laboral o, quienes aportando a otros organismos previsionales, ingresen a actividades que deban registrarse en BPS o viceversa.

Asimismo, para el cálculo de la jubilación se les aplicarán los criterios del período de convergencia a aquellas personas que no estén comprendidas enteramente en los regímenes jubilatorios anteriores ni en el nuevo sistema previsional común, tomando en cuenta aspectos de ambos sistemas. Se señala que esto no implica un tratamiento diferencial en cuanto a las contribuciones y su distribución, sino la forma de acceso a la prestación.

La ley 20.130 establece que las personas incluidas en los regímenes anteriores por las actividades desarrolladas dentro de los ámbitos de afiliación que correspondan, se regirán por las disposiciones del régimen al que pertenezcan al momento de la vigencia de la mencionada ley.

Administradoras de Ahorro Previsional (AFAP) y distribución

Cada régimen, de acuerdo con su normativa, establece las condiciones por las cuales se distribuyen los aportes jubilatorios entre BPS o las entidades, y las Administradoras de Fondos de Ahorro Previsional (AFAP).

Las empresas retienen de sus trabajadores los aportes jubilatorios (entre otros) y lo vierten a BPS, que lo distribuye a las AFAP.

⁷ Los ámbitos de afiliación existentes en el sistema de seguridad social de Uruguay son: BPS, Servicio de retiro de pensiones de las Fuerzas Armadas, Dirección Nacional de Asistencia y Seguridad Policial, Caja de Jubilaciones y Pensiones Bancarias, Caja Notarial de Seguridad Social (exceptuadas en los primeros 3 años de vigencia de la ley 20.130) y Caja de Jubilaciones y Pensiones de Profesionales Universitarios.

Las AFAP son empresas encargadas de administrar los aportes destinados al régimen de jubilación por ahorro individual de cada trabajador. Cada persona afiliada tendrá una cuenta a su nombre que se compone de sus aportes (obligatorios y [voluntarios](#)) y de la rentabilidad que generan las inversiones que realiza la administradora. Estas inversiones son reguladas por ley y controladas por el Banco Central del Uruguay (BCU).

Afiliación a la AFAP

Quienes ingresen por primera vez al mercado laboral, podrán elegir libremente una AFAP dentro de los primeros tres meses de aportación. Vencido este plazo, BPS asignará una de oficio. También pueden elegir una AFAP personas que no se encuentren en actividad a los efectos de realizar aportes [voluntarios](#).

La afiliación a una AFAP es única, aun cuando se desarrollen actividades amparadas a distintos organismos previsionales.

Si la afiliación es voluntaria, se puede cambiar siempre que se registren, al menos, seis meses de aportes en la administradora. El trámite para el cambio se realiza directamente en la AFAP de su preferencia con cédula de identidad vigente. Cuando la afiliación sea de oficio el cambio de AFAP se podrá realizar si necesidad de contar con 6 meses de aportes.

Distribución de los aportes a las AFAP

Los aportes jubilatorios se distribuyen teniendo en cuenta las siguientes variables:

- El nivel de remuneración del trabajador.
- El régimen previsional en el que está incluida la persona (transición, mixto o sistema previsional común).
- Si corresponde o no aplicar el artículo 8 de la ley 16.713, ya sea por aplicación opcional u obligatoria (de acuerdo a la remuneración al momento del ingreso al mercado laboral).

Trabajadores comprendidos en el régimen mixto (ley 16.713)

La normativa establece tres niveles⁸ de remuneración, siempre que constituyan asignaciones computables, que indican la forma de distribución, a lo que se debe sumar la aplicación o no del artículo 8 de la ley:

- En el caso de las personas con salarios nominales por debajo del nivel 1 con opción del artículo 8, los aportes se dividen 50 % para BPS y 50 % para la AFAP. Si el trabajador no tiene indicada la opción del artículo 8 el aporte personal lo administra 100 % BPS. En el caso de que la persona fue incluida obligatoriamente en lo dispuesto en el artículo 8, distribuirá los aportes personales en un 50 % a BPS y 50 % a la AFAP.
- Cuando la persona percibe un salario nominal que se ubica entre el nivel 1 y el nivel 2 de ingresos y se indicó la opción por el artículo 8, el 50 % del aporte que corresponde a ingresos hasta el nivel 1 se distribuye a la AFAP y la diferencia del aporte la administra BPS. Si la persona no está comprendida en el artículo 8, hasta el primer nivel se administra por BPS y la diferencia se distribuye a la AFAP.
- Cuando el salario se ubica entre el nivel 2 y el nivel 3, la parte del aporte que corresponde al nivel 1 lo administra BPS y la diferencia se distribuye a la AFAP.
- En los casos en donde el salario nominal del trabajador supera el nivel 3, se realizan aportes hasta el valor del nivel 3. En estos casos, el aporte que corresponde al nivel 1 lo administra BPS y la diferencia entre el nivel 1 y el 3 se distribuye a la AFAP.

Trabajadores comprendidos en el Sistema Previsional Común (ley 20.130)

El SPC mantiene el carácter mixto de los aportes jubilatorios, que se distribuirán entre los organismos previsionales en los que quede amparada la actividad que desarrolla el trabajador y la AFAP.

⁸ 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.

Para la distribución se consideran dos niveles de remuneración⁹, según los cuales los aportes se distribuirán de la siguiente manera:

- Si la remuneración se encuentra por debajo del primer nivel del SPC, el 10 % lo administra BPS o el organismo previsional que corresponda, y el 5 % se distribuye a la AFAP.
- Cuando la remuneración se encuentra entre el primer nivel y el segundo del SPC, el 10 % hasta el nivel 1 lo administra BPS o al organismo que corresponda, y el 5 % restante hasta el primer nivel se distribuye a la AFAP, así como el 15% que excede el primer nivel.
- En los casos en donde el salario nominal del trabajador supera el segundo nivel del SPC, se realizan aportes hasta este valor.

Ahorro voluntario a la AFAP

Los trabajadores, cualquiera sea su nivel de ingresos, tienen la posibilidad de efectuar depósitos voluntarios directamente en la AFAP, débito bancario o a través de la empresa. Estos no constituyen materia gravada.

La ley 20.130 habilita a que el trabajador, mediante acuerdo con la empresa empleadora, informe el monto que quiere enviar a su cuenta de ahorro voluntario individual y la empresa lo declarará en la nómina mensual y realizará el pago en forma conjunta con las obligaciones mensuales.

Revocación del artículo 8 de la ley 16.713

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, podían 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.

A partir de la vigencia de la ley 20.130, se habilitó a solicitar asesoramiento hasta el 30.11.2023, a quienes contaban con 40 a 49 años de edad, optaron por

⁹ Los niveles de ingresos están determinados por el artículo 22 de la ley 20.130, de 2.5.2023. Los montos actualizados se encuentran disponibles en el punto [valores](#) de la página web de BPS.

ampararse al artículo 8, no perciben una jubilación al amparo del régimen mixto, no hayan agotado las dos instancias de asesoramiento previstas y que puedan configurar causal jubilatoria antes del 2043.

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.

Renta AFAP

A partir del 1 de diciembre de 2023, todas las personas que configuren causal jubilatoria y continúen en actividad, podrán jubilarse de la AFAP. También podrán hacerlo quienes cuenten con 65 años de edad, aun cuando no tengan causal jubilatoria o no hubieran cesado su actividad. Los aportes personales a las AFAP seguirán siendo obligatorios, incluso percibiendo esta renta y serán volcados a la cuenta de ahorro voluntario.

Aportes a la AFAP luego de jubilarse

La ley 20.130 establece distintas modalidades para jubilarse y continuar trabajando. Los aportes que se continúan realizando por la actividad, se distribuyen a la cuenta de ahorro obligatorio o voluntario, según corresponda.

Desafiliación

La ley 19.590, 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,¹⁰ 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.

La ley 20.130 establece que quienes al 1.4.2016 tenían cincuenta años de edad o más, quedaron incluidos en el régimen mixto obligatoriamente y no realizaron aportes a la AFAP antes del 1.4.2016, puedan optar (hasta el 31.7.2024) por desafiliarse de la AFAP y distribuir sus aportes según el régimen de transición del RJA. 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.

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 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.

En estos casos, existe la posibilidad de financiar la deuda en hasta 72 cuotas mensuales, suscribiendo una facilidad de pago en el momento de la desafiliación.

¹⁰ 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.

CAPÍTULO II

REGISTRO DE ACTIVIDADES

Declaración del ingreso y egreso de los trabajadores

El Poder Ejecutivo estableció, en el decreto 40/998, de 11.2.1998, las disposiciones relativas a la afiliación, la declaración del ingreso y egreso de los trabajadores dependientes, que están reglamentadas por las RD 32-1/1998, 42-10/1999, 38-35/2005, 25-1/2006 y 5-2/2009.

A tales efectos, se entiende por:

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

Gestión de Afiliaciones (GAFI) es la unidad de BPS que tiene a su cargo la tarea de afiliación, procesar las declaraciones de comienzo de actividad y egreso de trabajadores.

Comunicación de la afiliación y el ingreso

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 ingreso 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 trabajo¹¹;
- 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);
- 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.

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). No obstante, el único documento válido para acceder a los beneficios de la seguridad social es la cédula de identidad¹² (artículo 2 del decreto-ley 14.762).

¹¹ Debe considerarse que, el plazo otorgado por BPS para la registración del alta de la actividad no rige para la cobertura del seguro de accidentes del trabajo y enfermedades profesionales del BSE. Asimismo, para acceder a la cobertura del BSE, la empresa empleadora debe estar al día con los aportes a BPS.

¹² Como excepción se plantea la situación de quienes cuentan con documento especial fronterizo, que podrán acceder a las prestaciones otorgadas por el organismo y distribuir sus aportes a las AFAP (RD 40-34/2008).

Comunicación del egreso

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.¹³

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

Declaraciones de ingresos y egresos de oficio

BPS dispone, de oficio, el registro del inicio y cese de actividad 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. El egreso 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 la siguiente forma:

- para los ingresos y ceses de actividad que se comunican en forma tardía, el monto es de 1 UR por cada trabajador;
- para los ingresos y ceses de actividad que realiza el organismo de oficio, se cobran 2 UR por cada trabajador.

¹³ Los plazos para la declaración de los ingresos, egresos y modificaciones de la actividad del personal de la Universidad de la República están establecidos en los artículos 257 a 259 de la ley 19.670.

Modificaciones de códigos de seguro de salud

Se deben comunicar a BPS, las modificaciones del código del seguro de salud (ss) que corresponda, cualquiera sea la aportación de la empresa.

La modificación se deberá realizar hasta los primeros 10 días del mes siguiente al que se produjo la modificación.

Cuando el trabajador dependiente o no dependiente, recupera la cobertura médica por su actividad, por ejemplo, al reintegrarse de un subsidio, la modificación de seguro de salud debe realizarse dentro de ese mes y previo a la declaración de la nómina correspondiente.

Se debe tener presente que, si como consecuencia de la modificación, el trabajador accede o recupera la afiliación mutual, la cobertura de salud se otorgará desde la fecha en que se realiza la declaración.

Las transacciones realizadas fuera de plazo podrían generar la falta o pérdida de cobertura médica del trabajador y personas a cargo en el mes que se produce el cambio y podrán generar adeudos por reintegros mutuales¹⁴.

Planilla de trabajo unificada

A partir de la vigencia del decreto 278/017, se implementa la planilla de trabajo unificada, en la que los empleadores¹⁵ registran en BPS los datos laborales de los trabajadores dependientes y no dependientes de la empresa (consejo de salario, grupo, subgrupo, capítulo, bandeja, categoría, área, condiciones de trabajo, salario, días trabajados y horario).

Estos datos complementan a los establecidos por el decreto 40/998, y las resoluciones instrumentales adoptadas por el Directorio de BPS, así como las normas concordantes y las que eventualmente modifiquen dicho régimen, por lo que deben ser registrados simultáneamente.

¹⁴ Son los adeudos que surgen de los importes abonados por BPS a los prestadores de salud por concepto de afiliaciones indebidas, cuando la responsabilidad es imputable a la empresa.

¹⁵ Se encuentran exceptuados de esta obligación los empleadores de trabajo doméstico.

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 y 86 de la ley 16.713. El decreto 152/998 determinó como fecha de vigencia y de efectiva implementación de la historia laboral el 1.4.1996.

Trabajadores dependientes

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).

Trabajadores no dependientes

En el caso de los trabajadores no dependientes, en aplicación del artículo 222 de la ley 20.130, corresponde registrar los servicios y asignaciones computables según el período del que se trate:

- Hechos generadores hasta el 30.1.2014. Se registrarán siempre que hubieren sido declarados antes del 31.7.2023, o sean el resultado de una inspección realizada por BPS.
- Hechos generadores a partir del 30.1.2014 y hasta el 1.6.2023. Se registrarán cuando las obligaciones respectivas se hubieren extinguido mediante pago, compensación o remisión, o cuando exista aportación regular, cualquiera sea el régimen jubilatorio que se aplique.

Se considera que existió aportación regular, cuando esta hubiera alcanzado, antes de la fecha de solicitud de ingreso al goce de derechos previsionales, el pago de por lo menos el 30 % de las obligaciones, o el 50 % de las obligaciones de los meses de cargo del período de actividad patronal hasta la fecha de cese.

En ambos casos, cuando exista deuda vigente, los períodos de actividad podrán ser segregados a opción del interesado (literal G del artículo 77 de la ley 16.713). Es decir, que podrán ser excluidos del cómputo de servicios (sin perjuicio de las acciones para las gestiones de cobro que correspondan), y se considerará dentro del período total de actividad y como no pagos para el cálculo descrito en el párrafo anterior para la determinación de la existencia de aportes regulares

- Hechos generadores posteriores al 1.6.2023. Se registrarán únicamente si las obligaciones respectivas (tanto los adeudos de los no dependientes integrantes de la misma como de los dependientes) se hubieren extinguido mediante pago, compensación o remisión.

A los efectos del cómputo de los servicios prestados posteriores al 30.1.2014, se reconocerán únicamente las actividades que estén incorporadas en el registro de la historia laboral, según lo detallado anteriormente. Además, la normativa

establece que, en caso de existir adeudos, se podrán compensar con la prestación conforme a los regímenes de facilidades de pago vigentes.

En lo que refiere a los servicios prestados con anterioridad al 30.1.2014, se reconocerán y computarán cuando las contribuciones especiales de seguridad social estuvieran extinguidas por cualquiera de los medios previstos en el artículo 28 del Código Tributario; es decir, canceladas mediante pago, compensación, confusión, remisión o prescripción.

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 y RD 5-15/2001).

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, 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.

El art. 223 de la ley 20.130 establece modificaciones en lo que refiere a las declaraciones rectificativas de trabajadores dependientes en su historia laboral, habilitando a declarar únicamente períodos que no se encuentren [prescriptos](#).

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, siendo requisito contar con firma electrónica.

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 artículo 19 del decreto 228/023, estableció que BPS deberá poner en manifiesto la información contenida en los registros de historia laboral de todos los trabajadores afiliados, a partir del 31.12.2027, y actualizarla cada 3 años.

Los trabajadores dependientes pueden reservar el derecho de observar la información de registro de historia laboral, únicamente del período vinculado a una relación laboral vigente al vencimiento del plazo de la puesta en manifiesto.

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 III

INDUSTRIA Y COMERCIO

Cálculo de aportes

Aporte jubilatorio

Tributo ¹⁶	Tasa
Personal (montepío)	15 %
Patronal	7,5 %

Aporte jubilatorio de Industria y Comercio

Topes de aportación

Tributo jubilatorio

Los aportes personales y patronales jubilatorios de los trabajadores dependientes y no dependientes, incorporados al régimen mixto del RJA o SPC se realizan considerando los topes de cotización, y se efectúan sobre la suma de las asignaciones computables que se perciben hasta dicho tope.¹⁷

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).

¹⁶ Artículo 59 del decreto 399/995 y artículo 87 de la ley 18.083.

¹⁷ Se pueden ver los [valores](#) actualizados de los topes en el sitio web.

Por otra parte, los aportes patronales jubilatorios, que integran el fondo de solidaridad intergeneracional, se calculan sobre la materia gravada para CESS, aplicándose el tope en cada empresa o institución, y por cada trabajador, sin generar excedentes a retirar.

Sueldo anual complementario (aguinaldo)

El decreto 440/997 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 de créditos laborales u otros que gravan las asignaciones computables) establecidos por las normas legales y reglamentarias se realizan sobre la suma de las partidas gravadas, sin aplicar los topes definidos.

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, al igual que los aportes personales jubilatorios (artículo 7 decreto 205/997).

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
Radiaciones ionizantes (para los trabajadores del Hospital Italiano)	4 x 3	18,7 %	Decreto 101/998
Radiaciones ionizantes (para los trabajadores de la empresa José Luis Stezano Serpa)	9 x 8	6,9 %	Decreto 285/998
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
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 y 150/998
Docentes de enseñanza primaria	4 x 3	18,7 %	Decreto 317/999
Docentes de enseñanza secundaria y profesores civiles de liceos militares	7 x 6	9,2 %	Decreto 317/999 y RD 40-8/1997
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 refinera 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 y 106/998

Actividad bonificada	Cómputo	Tasa	Normativa
Empleados técnicos profesionales de los casinos municipales de Montevideo	5 x 4	13,8 %	Decreto 270/993
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
Funcionarios del Servicio de Enfermedades Infectocontagiosas Dr. José Scosería	2 x 1	27,5 %	Decreto 520/993
Controladores de tránsito aéreo	7 x 5	23,1 %	Decreto 558/993
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

Actividades bonificadas

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

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)

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).

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, son las siguientes:

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

Fondo de reconversión laboral

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.

Otros fondos

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 y el decreto 77/019.

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 y el decreto 44/017. 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 %.

Gravabilidad de partidas de los 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, 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 la suma de esta partida y el subsidio, 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). 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).

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, 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 y decreto 480/001).

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).

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 ¹⁸	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

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

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.

¹⁸ 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).

Cuando las empresas abonan equivalentes monetarios sustitativos 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).

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).

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.

La obligación del aporte correspondiente a esta partida se produce en el mes de cargo en que se debe pagar según la normativa, con independencia de que el trabajador la perciba efectivamente.

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).

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

La ley 16.101 fija el salario vacacional en un monto mínimo (o monto legal) equivalente al 100 % del jornal líquido de vacaciones, que se encuentra exento de aportes a la seguridad social.

Las sumas complementarias del salario vacacional no están gravadas para CESS siempre que no excedan el 100 % del monto legal a percibir por el trabajador y sean abonadas en forma simultánea con el legal, al inicio de la licencia y, en caso de fraccionamiento, en proporción a los días de licencia de cada período (artículo 11 del decreto 113/996).

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 2011.¹⁹

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.

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 y el decreto 377/002.

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

¹⁹ 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.

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 y decreto 263/015), 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, determinó un tope diario en unidades indexadas, cuyos valores son los siguientes:

- desde abril de 2019, 150 UI²⁰ 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.

En los casos de entrega de canastas de alimentos, quedan comprendidas en el alcance de este artículo. Por lo tanto, de cumplir con las condiciones establecidas, los importes correspondientes al costo de la canasta básica entregada al trabajador se gravan únicamente con aportes patronales jubilatorios.

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

²⁰ Se menciona que el valor de la UI a considerar es el vigente al 1 de enero de cada año.

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).

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.

El plazo para el pago de estos aportes vence conjuntamente con las obligaciones del mes de cargo en el cual se realiza la publicación del acuerdo, o la publicación del decreto que establece el aumento. Vencido dicho plazo se generan las respectivas multas y recargos.

Para los casos en que, se pacte el pago de las retroactividades a los trabajadores en fechas posteriores, los aportes que correspondan podrán abonarse dentro del vencimiento del mes de cargo que fue acordado.

- *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.²¹

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 régimen mixto tienen libre elección de fictos. Esta disposición es de aplicación, además, para los trabajadores incorporados en el SPC.

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 GRAVADA
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

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

²¹ 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.

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 previsional²² 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	Remuneración real Mínimo: 15 BFC	Máximo salario Remuneración real Mínimo: 15 BFC

Condiciones de la aportación de los trabajadores no dependientes

²² Los aportes al Fonasa se desarrollan en el capítulo «[Sistema Nacional Integrado de Salud](#)».

Las personas comprendidas en el régimen mixto o en el SPC pueden cambiar por cualquier categoría todos los años, ya sea para disminuir como para aumentar. El cambio deberá realizarse durante el mes de enero de cada año.

Las personas no comprendidas en estos regímenes, deberán permanecer, al menos, tres años en cada categoría para aumentar a la siguiente inmediata, no pudiendo disminuir. Estos trabajadores, al momento de registrar la actividad, no pueden optar por una categoría mayor a la tercera.

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 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, RD 36-61/1992 y RD 3-12/1998).

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 jubilatorios²³, 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). 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 17.738²⁴ determina la obligatoriedad de la afiliación de los profesionales universitarios que ejercen en el país, en forma libre, en nombre propio y para terceros.

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).

Por otra parte, de acuerdo a lo establecido por el artículo 4 del decreto 258/007, 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

²³ Ver [Compatibilidad jubilación y actividad no dependientes](#).

²⁴ Ley de la Caja de Jubilaciones y Pensiones de Profesionales Universitarios.

de los requisitos, los administradores quedarán exentos de tributar aportes jubilatorios a BPS.

Sociedades anónimas (SA)

Directores, administradores y síndicos

A partir de las RD 39-13/1996 y 46-43/1996, 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, 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 anual²⁵ 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 aportan sobre la materia gravada mencionada considerando las [tasas](#) generales.

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 personales correspondientes. Igual

²⁵ Se entiende por ejercicio anual, el ejercicio económico que corresponde a cada sociedad anónima.

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

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 días²⁶ 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.

²⁶ 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.

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 de directores 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.

Los aportes se realizan por ambas actividades y, para la retribución en calidad de dependientes, no debe contemplarse el mínimo de 30 BFC, sino que se toma en cuenta únicamente lo efectivamente percibido.

Sociedades por acciones simplificadas (SAS)

Según lo dispuesto en la ley 19.820 y el decreto 399/019, 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).

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 de las 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 16.713,²⁷ 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 patronal²⁸ y la remuneración real.

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.

²⁷ Se puede ampliar la información sobre esta forma de aportación en el apartado que detalla la [pluriactividad de no dependientes](#).

²⁸ Para este tipo de naturaleza jurídica, se debe considerar únicamente la aportación sobre el mínimo imponible de 15 BFC, sin posibilidad de modificación.

Los aportes al Fonasa deben ser efectuados por la SAS, excepto en los casos en que estos integrantes tengan el beneficio por otra empresa como trabajadores no dependientes. El cálculo de la obligación se realiza, de acuerdo a la situación familiar,²⁹ 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](#).

Cuando los integrantes sean profesionales universitarios informáticos, incluidos en el art. 4 del decreto 258/007, no son cotizantes de contribuciones especiales de seguridad social a BPS, con independencia de si cuentan o no con otra actividad como dependientes o no dependientes.

Directores

En caso de que los integrantes adopten la forma de directorio, se debe realizar el aporte jubilatorio considerando el mayor monto entre la remuneración percibida y 30 BFC.

Cuando el director no percibe remuneración, la actividad no estará gravada. No obstante, cuando la totalidad de los integrantes no perciba remuneración por su actividad, se deberá realizar el aporte por, al menos, uno de ellos. En este caso, el cálculo de los aportes jubilatorios se realiza considerando el mayor valor entre el máximo salario abonado por la empresa y 15 BFC.

En caso de que los directores integren más de una SAS, deben realizar los aportes por cada una de las empresas que integran teniendo en cuenta lo mencionado con anterioridad.

Aquellos directores, con o sin remuneración, que tienen actividad gravada son beneficiarios del Seguro Nacional de Salud (SNS) y realizan los aportes, de

²⁹ 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 exista cobertura del SNS y el aporte como no dependiente se realiza por otra empresa.

acuerdo a su situación familiar, sobre el monto imponible de 6,5 bases de prestaciones y contribuciones (BPC).

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.

Prestación Tributaria Unificada

Monotributo ley 18.083

La ley 18.083, en sus artículos 70 a 83, así como los diversos decretos reglamentarios, establecieron el régimen de monotributo, que deja sin efecto el régimen anterior (establecido por la ley 17.296). 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 (actualmente literal E del artículo 66 del título 4 del Texto Ordenado de 2023).³⁰

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.

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;

³⁰ 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 familiares³¹ (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,³² 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 (actualmente literal E del artículo 66 del título 4 del Texto Ordenado de 2023), en los porcentajes que se detallan a continuación:
 - para las unipersonales, 60 %;
 - para las sociedades de hecho, 100 %.

³¹ 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).

³² 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 artesanales³³ en los siguientes rubros:
 - marroquinería (excepto prendas de vestir)
 - bisutería
 - textiles
 - artesanías de madera
 - alimentos elaborados en forma artesanal

³³ 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)
- 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) 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)
- 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)

- 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, 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 que mantenga 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, 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 patrones 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 (actualmente literal E del artículo 66 del título 4 del Texto Ordenado de 2023). 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, 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.

Cuando la suspensión se haya efectuado entre marzo de 2020 y marzo de 2023, no será exigible el pago de las deudas generadas durante este período para reanudar la actividad de la empresa (ley 20.124 de 24.3.2023 y decreto 118/023 de 13.4.2023).

Plan de dignidad laboral para personas privadas de libertad (PPL)

El artículo 81 de la ley 19.996, 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,³⁴ 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). 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.

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 (actualmente literal E del artículo 66 del título 4 del Texto Ordenado de 2023) que se detallan a continuación.

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

Obligación tributaria

³⁴ 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.

Quienes se integran a este régimen tributan un aporte mensual³⁵ 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 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.

³⁵ 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.

Actividades con tratamiento particular

Actividades con particularidades en la materia gravada

Estas actividades, si bien aportan por el régimen de industria y comercio, tienen un tratamiento diferencial respecto de la materia gravada sobre la cual realizan los aportes de las CESS.

Choferes de taxis y remises

Estos trabajadores aportan sobre la remuneración real desde noviembre 2019. Aunque contaban con un tratamiento diferencial respecto al aportes sobre las propinas, esta partida no se considera como materia gravada para los choferes de taxímetros desde diciembre de 2006 (decreto 20/007), 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).

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).

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.

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

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).

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). Este régimen abarca a los trabajadores que desempeñan tareas a bordo de la embarcación (decreto 159/010). Queda excluida la pesca artesanal, que está definida en el artículo 8 de la ley 19.175.

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 real³⁶.

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

³⁶ El artículo 1 del decreto 231/024, establece un tratamiento especial de la materia gravada del aporte jubilatorio patronal y los servicios bonificados, por el período entre el 1 de junio de 2024 y el 30 de abril de 2025, para los trabajadores que desempeñan sus tareas a bordo de buques de pesca cuyos permisos sean categoría B (las categorías de permisos se encuentran establecidas en el artículo 28 del decreto 115/018).

6) Cocinero, engrasador, marinero, limpiador, ayudante de cocina, 1. ^{er} contraamaestre, 2. ^o contraamaestre, mecánico	4 x 3	3 x 2
---	-------	-------

Cómputos bonificados de los trabajadores de la industria pesquera

El decreto 146/019 incorpora un período de gradualidad en los aportes patronales por servicios bonificados.

Sucesivos decretos, el último de los cuales es el 156/024, prorrogaron hasta octubre de 2025 la entrada en vigor de las tasas de aportación que debían aplicarse a partir de mayo de 2020.

Los porcentajes de aplicación que se deben considerar para cada período, atendiendo a la categoría que reviste el trabajador son los siguientes:

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 octubre de 2025
1 a 5	1,5 %	3,45 %	4,95 %
6	2 %	4,675 %	6,175 %

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

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 al Fonasa, que se detalla a continuación.

Cobertura del SNIS

De acuerdo a lo establecido en la ley 19.787, 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.

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).

Por el decreto 131/007 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), 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).

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).

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.

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). 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.

Profesionales del deporte

Se entiende por profesionales del deporte a los deportistas, árbitros, veedores, directores técnicos, preparadores físicos, ayudantes técnicos, kinesiólogos y masajistas. Esto incluye tanto a quienes desarrollan sus actividades en relación de dependencia como a quienes lo hacen fuera de ella (decreto 398/009).

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);
- el básquetbol, a partir del 1.9.2019 (decreto 333/017).

Actividades que se registran como no dependiente

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.

Si bien la actividad puede ser realizada por trabajadores en relación de dependencia, existen casos que se consideran como trabajadores independientes, en forma individual o asociativa.

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.³⁷

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

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.).

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)

³⁷ 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.

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, 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 sexuales

Se trata de las personas, sin distinción de género, autorizadas a ejercer el trabajo sexual a cambio de una retribución. 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.

Becarios de posgrado de investigación

Con la entrada en vigor de la ley 20.130, se incorporan al sistema de seguridad social, los beneficiarios de becas de posgrado, de maestrías o doctorados, financiados por la Agencia Nacional de Investigación e Innovación (ANII) o por la Universidad de la República (Udelar), siempre que no tengan otra que les brinde cobertura de seguridad social o del Seguro Nacional de Salud.

De esta forma, pueden optar por quedar incluidos en el sistema de seguridad social, así como optar únicamente por ser beneficiarios del SNS. La opción es irrevocable y se extenderá por el período que dure la beca o hasta el momento en que el becario ingrese a una nueva actividad con cobertura.

Quienes opten tendrán un plazo máximo de 30 días desde el otorgamiento del beneficio para registrarse como titulares de empresas (no dependientes). Las obligaciones y derechos se generan desde el primer día del mes siguiente en que se hace la opción.

Deberán realizar únicamente los [aportes personales](#), que se calculan sobre el monto nominal de la beca informado en la nómina, según la situación registrada (aportes CESS incluyendo o no Fonasa, o solo Fonasa).

Prácticos de puertos y ríos

Hasta noviembre de 2011, el aporte patronal³⁸ 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.

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 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.

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.

Maleteros del Aeropuerto Internacional de Carrasco

³⁸ No les correspondía el aporte patronal al seguro de salud (resolución 837/985, de la Dirección General de la ex DISSE).

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).

Actividades incluidas en la seguridad social con independencia del principio de Territorialidad

Existen ciertas actividades que se desarrollan fuera de territorio nacional o en enclaves, pero que cuentan con normativa que dan la posibilidad de incluirlas en la seguridad social uruguaya.

Personal de embajadas, consulados y organismos internacionales en Uruguay

Son aquellas personas que cumplen actividad, en carácter de dependiente en:

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

Estos trabajadores, pueden optar por ampararse al sistema previsional uruguayo artículo 228 de la ley 20.130).

El plazo para realizar la opción mencionada será de un año para quienes iniciaron la actividad a partir del 1.8.2023 y hasta el 31.7.2024 para quienes se encontraban realizando la actividad al 1.8.23, o la hayan desarrollado con anterioridad.

Una vez finalizado el plazo establecido, el registro se realizará desde el primer día del mes en que se efectivice la opción, salvo aquellos casos en que se

reconozcan todas las obligaciones del período anterior y se realice el pago con las multas y recargos correspondientes.

Cabe señalar que la opción realizada es irrevocable.

Quienes realicen la opción, serán beneficiarios de la cobertura médica del SNS, salvo en aquellos casos que acrediten contar con cobertura integral de similar alcance, mediante informe de la Junta Nacional de Salud (Junasa).

Los trabajadores, se registran como empresas unipersonales, en la aportación de Industria y Comercio, y deben realizar sus declaraciones nominadas y el pago de los aportes mensualmente.

Realizan el aporte personal jubilatorio y al Fondo de Reversión Laboral, los que se calculan sobre la remuneración declarada.

Quienes adquieran el derecho a la cobertura médica brindada por el SNS, realizarán el aporte personal y patronal, de acuerdo a su situación familiar, sobre el monto imponible de 6,5 BPC. En caso de no ser beneficiarios, aportarán el 8 % de 1 BPC.

Pago de los aportes por los meses anteriores al registro de la empresa

Quienes se encontraban en actividad al 1.8.23, o la habían realizado con anterioridad, y se registraron hasta el 31.7.24, disponían de 30 días a partir del mes siguiente en que se registre la empresa para pagar al contado sin multas ni recargos. Asimismo, podrán financiar los aportes por el período previo a la fecha de inscripción, hasta en 72 cuotas mensuales, iguales y consecutivas, siempre que lo soliciten hasta el 31.7.25. Corresponde señalar que el valor mínimo de la cuota será el 20% de la última obligación total mensual.

Trabajadores contratados en representaciones de la República en el extranjero y en organismos internacionales con sede fuera del país.

Las personas de nacionalidad uruguaya que desempeñen o hayan desempeñado funciones no diplomáticas en organismos internacionales con sede fuera del país, así como las personas uruguayas o extranjeras contratadas

por representaciones de la República fuera del país, pueden optar por quedar incluidos en la seguridad social uruguaya (artículo 229 de la ley 20.130).

La opción es irrevocable y se debe realizar dentro de un año a contar desde el inicio de la actividad³⁹.

En el caso de trabajadores de nacionalidad extranjera, que desarrollan actividad en representaciones de la República en el exterior, quedan incluidos a partir del 1.8.2023, siempre que el régimen del país cede lo habilite.

Declaración y aportes

Se debe considerar que existen bajo este grupo de trabajadores, dos casuísticas, que poseen un tratamiento particular:

1. Trabajadores (uruguayos y extranjeros) en representaciones de la República (consulados y embajadas) fuera del país.

Son considerados dependientes del Ministerio de Relaciones Exteriores (aportación Civil).

El aporte se realiza sobre el monto mayor entre la remuneración percibida y las remuneraciones fictas nominales mensuales regulares y permanentes inherentes al cargo presupuestal de los funcionarios de igual grado que cumplen funciones en el Ministerio de Relaciones Exteriores.

Estos trabajadores pueden optar por ampararse al SNS, siendo la opción de carácter irrevocable. En caso de obtener la cobertura mutual a través del Fonasa, realizarán su aporte sobre remuneración declarada en la nómina.

2. Trabajadores uruguayos que desempeñen tareas no diplomáticas en organismos internacionales con sede fuera del país.

Quienes opten, se registran como no dependientes, debiendo inscribir una empresa unipersonal bajo la aportación de Industria y Comercio.

Realizan el aporte jubilatorio y el FRL sobre la remuneración percibida.

³⁹ Quienes se encontraban prestando servicios al 1.8.2023, o habían cesado antes de esa fecha, disponían hasta el 31.7.2024 para realizar la opción.

El amparo al SNIS es opcional e irrevocable, y quienes opten, realizan los aportes sobre 6,5 BPC.

Personal con actividad temporal fuera del país

Se trata de trabajadores dependientes, tanto uruguayos como extranjeros, que desarrollan su actividad laboral fuera del país de origen.

Estos casos constituyen una excepción al principio de territorialidad.

Es necesario distinguir dos situaciones, cada una con requisitos específicos, que se detallan a continuación.

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, por un plazo menor a 183 días, por aplicación de lo dispuesto en el artículo 3 de la ley 20.130, el trabajador podrá mantener su afiliación a la seguridad social uruguaya.

En caso de que el plazo supere los 183 días, el trabajador podrá optar por mantener su afiliación por un período continuo o alternado, con un máximo de 5 años, siempre que surja de un acuerdo entre el trabajador y el empleador. El acuerdo debe efectuarse por un período mínimo de 180 días.

Estos trabajadores podrán optar por no quedar comprendidos en el Seguro Nacional Integrado de Salud siempre que acrediten contar con una cobertura integral de similar alcance, en cuyo caso no realizan aportes al Fonasa.

De no cumplirse los requisitos antes detallados, corresponde ajustarse al principio de territorialidad, y realizar los aportes a la seguridad social del país en donde se desarrolle la actividad gravada.

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, donde se tributará al país en el que se desarrolla la actividad.

Actividad en Uruguay de dependientes de empresas extranjeras sin sede en el país

Según lo dispuesto en la ley 20.130 y el decreto 228/023, a partir de 1.8.2023 quienes trabajen en Uruguay como dependientes para empresas extranjeras sin un establecimiento permanente en nuestro país, deben registrarse en la seguridad social en calidad de trabajadores no dependientes. Se exceptúan los trabajadores que acrediten contar con cobertura de seguridad social en el país de residencia del empleador al amparo de un convenio internacional vigente.

El pago de los aportes jubilatorios y FRL se realizan sobre la remuneración efectivamente percibida. No obstante, el aporte al Fonasa se calcula en base a 6,5 BPC.

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).

Los trabajadores de las empresas instaladas en zonas francas realizan sus aportes por el régimen general. Sin embargo, 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), si no lo hiciera quedará incluido (inc. 5 art. 3 ley 20.130). 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 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).

Técnicos y profesionales de las tecnologías de la Información

La ley 20.191 y el decreto 360/023, habilitan a los técnicos y profesionales de las tecnologías de la información, que cumplan con las condiciones establecidas en la norma, a realizar la opción de no beneficiarse del sistema de seguridad social uruguayo, siempre que hayan optado, además, por tributar el Impuesto a la Renta de los No Residentes (IRNR).

Quienes opten por no quedar comprendidos en el sistema de seguridad social, no deberán realizar los aportes correspondientes.

Estas opciones podrán realizarlas quienes desarrollan tareas vinculadas al sector de las tecnologías de la información (TI)⁴⁰ en calidad de trabajadores dependientes de empresas que tengan actividad regular y permanente en nuestro país.

Los trabajadores deben cumplir con las siguientes condiciones en forma simultánea:

1. Ser extranjero o ciudadano uruguayo, siempre que no se verifique la residencia fiscal⁴¹ en el país en los últimos cinco ejercicios fiscales previos al traslado al territorio nacional.
2. Que las actividades se desarrollen a tiempo completo en el territorio nacional, es decir, cuando se registre durante el año civil una presencia efectiva en el país de, al menos, 2/3 partes de los días del ejercicio fiscal. Cuando la relación laboral no se realice durante la totalidad del año civil, este tiempo podrá

⁴⁰ Servicios vinculados directamente a la realización de actividades de investigación y desarrollo en las áreas de biotecnología y bioinformática, y de producción de soportes lógicos (literal S del artículo 52 del Título 4 del Texto Ordenado 1996 - actualmente literal S del artículo 66 del título 4 del Texto Ordenado de 2023)

⁴¹ 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).

prorratearse según el período de vigencia del contrato de trabajo dentro de ese año.

3. Obtener la totalidad de las rentas de trabajo por servicios vinculados a las TI que provengan exclusivamente de actividades en relación de dependencia desarrolladas en el territorio nacional.

Estos trabajadores podrán hacer uso de las opciones al inicio de la relación laboral y por única vez, mediante la presentación ante la empresa empleadora de una declaración jurada, quien deberá resguardarla, e informar de esta opción al BPS mediante la declaración en GAFI.

Se señala que las opciones se aplicarán en el año civil en que se verifiquen y durante los cuatro siguientes.

Ante cambios en las condiciones que permitieron el acceso al beneficio que establece la normativa mencionada, la empresa deberá considerar los siguientes aspectos:

1. Desvinculación del trabajador con la empresa empleadora

Cuando el trabajador se desvincule de la empresa empleadora, podrá mantener el derecho a las opciones siempre que continúe cumpliendo con las condiciones antes mencionadas y no haya transcurrido más de un año entre la desvinculación y la nueva vinculación laboral.

2. Revocación de las opciones por parte del trabajador o por incumplimiento de las condiciones

En caso de que el trabajador resuelva revocar las opciones o deje de cumplir las condiciones, la renuncia será de carácter irrevocable y comprenderá a ambos tributos desde el ejercicio que se realiza. Cuando se verifiquen cualquiera de las situaciones mencionadas, la empresa deberá informar la baja del trabajador en forma retroactiva al 1 de enero del ejercicio fiscal.

Particularidades en la aportación de los dependientes y no dependientes

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).

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.

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 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.

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 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).

En este sentido, la RD 27-18/1998, 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, las siguientes actividades realizadas por

asociaciones civiles y fundaciones, siempre que estas estén inscritas 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, que fue sustituido por el artículo 1 del decreto 56/012).

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.⁴²

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 que estos últimos aporten a BPS como [no dependientes](#).

Consortios

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.

⁴² Si son profesionales universitarios y desarrollan actividades relacionadas con el ejercicio libre de su profesión, realizan sus aportes a la caja correspondiente.

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.

CAPÍTULO IV

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 el desarrollo de una actividad. 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, y no deberá tributar bajo esta aportación.

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). 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).

Cuando el profesional ejerce una actividad ajena a la inherente a su profesión habitual por la que aporta a CJPPU, debe aportar a BPS o al organismo previsional que corresponda. En ningún caso se debe aportar a más de una institución de seguridad social por un mismo hecho generador, considerando que no corresponde la afiliación a más de una entidad de seguridad social por un mismo vínculo laboral, dentro o fuera de la relación de dependencia (num. 3 art. 3 de la ley 20.130).

En caso de que la sociedad integrada exclusivamente por profesionales universitarios adquiera una forma jurídica comercial, se deberán realizar los aportes por la administración de la sociedad bajo el régimen de Industria y Comercio (RD 40-7/1997) o dentro de la aportación que corresponda según la actividad que desarrolle.

Por otra parte, los profesionales que integran empresas, cualquiera sea su naturaleza jurídica, cuyo objeto sea producción de soportes lógicos o servicios vinculados, no realizarán aportes por contribuciones de seguridad social de BPS (art. 139 del decreto 150/007), siempre que se den todas estas condiciones simultáneas:

- Que todos los integrantes de la sociedad sean profesionales informáticos.

- Que todos desarrollen actividad en la empresa.
- Que todos aporten a la Caja Profesional

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.

El ingreso de este colectivo al SNIS se efectivizó el 1.7.2011 (leyes 18.731, 18.732, 18.922 y decreto 221/011). 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).
- Corresponde 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 aportes⁴³ varían en función de la situación familiar y el monto de la base de cálculo.

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

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

⁴³ 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	$\text{Alícuota} = \text{renta neta fiscal} \div \text{ingresos anuales}$	Ingresos mensuales x alícuota
	Al inicio o al quedar comprendido en IRAE: 48 %	Ingresos mensuales x 48 %

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.⁴⁴

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

⁴⁴ 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),⁴⁵ 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 BPC⁴⁶ 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.

⁴⁵ 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.

⁴⁶ 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 beneficiarios⁴⁷ a los cuales se atribuye amparo al SNS, en el año civil.

⁴⁷ 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 que cuenten con una empresa activa en el año, 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 V

RURAL

La ley 15.852 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.

Régimen de aportación

Trabajadores dependientes rurales

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 (decreto 211/001).

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 y distribución de los aportes

En lo que tiene que ver con el tope de los aportes personales jubilatorios y su distribución, se aplican los criterios que correspondan según el régimen jubilatorio en el que se encuentre amparado el trabajador.

En referencia a la distribución de aportes a las AFAP de los no dependientes comprendidos en el régimen mixto, la RD 4-14/2009, 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 mutua.

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.

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.

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, 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:

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

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)⁴⁸.

En ambos casos, se debe tener en cuenta la [contribución patronal mínima](#).

Tasas de aportes

⁴⁸ Esta disposición no es extensible a los mínimos de aportación (RD 31-40/1993).

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

Contribución patronal mínima

Existe una contribución patronal mínima mensual, 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.

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, 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 el trabajador no cumple con los requisitos para el acceso, no quedará amparado al SNIS por esta actividad, no pudiendo la empresa brindar la cobertura mediante el pago del CCM (artículo 338 de la ley 16.320).

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 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. 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.

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:

⁴⁹ Artículo 10 de la ley 15.852, artículo 7 del decreto 61/987 e informe de Asesoría Letrada de ATYR de 23.2.2000.

- 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 zafra en actividad vitícola

Por la RD 31-2/1995, 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 zafra 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 zafra por cajón de uva de 20 kilogramos.

Luego, la RD 12-11/1999 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 zafra.

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.

Beneficios tributarios

Bonificación pequeños productores rurales

Los pequeños productores rurales, determinados por el Ministerio de Ganadería Agricultura y Pesca (MGAP), cuentan con un beneficio tributario equivalente al 50 % del aporte correspondiente a la contribución patronal rural mínima.

Son beneficiarios los contribuyentes registrados como pequeños productores rurales ante la Dirección General de Desarrollo Rural dependiente del MGAP que reúnan los siguientes requisitos:

- Realizar la explotación sin asalariados permanentes; admitiéndose únicamente la contratación de hasta 100 jornales zafrales en el año.
- Explotar menos de 200 hectáreas índice Coneat 100, bajo cualquier forma de tenencia.
- Obtener su ingreso principal del trabajo de la explotación y cumplir su jornada laboral.
- Residir en el predio que se explota o en una localidad ubicada a una distancia no mayor a 50 kilómetros.

El MGAP remite a BPS el listado de los productores beneficiarios del subsidio, aplicándose la bonificación desde la fecha de registro ante el MGAP.

Créditos

Semovientes

Surge del importe efectivamente abonado a las intendencias departamentales por concepto del impuesto a las enajenaciones de semovientes creado por la ley 12.700.

Los gobiernos departamentales informan mensualmente a DGI los importes totales pagados por cada contribuyente en el mes anterior por concepto del mencionado impuesto, información que luego es remitida a BPS.

Adquisición de fertilizantes fosfatados o IMEBA

Los titulares de explotaciones pecuarias, ganaderas y lecheras, no contribuyentes de IRAE, disponen de determinados beneficios impositivos pasibles de ser utilizados para el pago de obligaciones por CESS a BPS.

Los beneficios comprenden las siguientes situaciones:

- Crédito proveniente de la adquisición de fertilizantes fosfatados, para titulares de explotaciones pecuarias, ganaderas y lecheras.
- Crédito proveniente de las retenciones de IMEBA, para productores lecheros.

Para obtener estos beneficios, los contribuyentes deberán presentarse ante DGI por cuatrimestre, que informará los créditos resultantes a BPS.

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, que sustituye el artículo 19 de la 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 y RD 17-36/1993);
- 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).

CAPÍTULO VI

CONSTRUCCIÓN

El decreto-ley 14.411, reglamentado por el decreto 951/975, 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».

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.

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.

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 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 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). 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.

⁵¹ Esta modalidad no alcanza a las obras públicas.

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.

Régimen de aportación

Dependientes

La RD 26-1/1999 y la ODR 3879/1999, 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.

Partidas gravadas

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).

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

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.

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.

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.

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.

Tasas de aportes

Aporte unificado de la construcción

A partir de agosto de 2022, en aplicación de lo establecido en el decreto 108/020, el AUC es del 71,80 %, ⁵⁴ 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 % ⁵⁵
Total del AUC	71,80 %

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. ⁵⁶ El trabajador puede alcanzar, asimismo, el beneficio por su actividad en múltiples obras.

⁵⁴ Durante el período comprendido entre junio de 2020 y julio de 2022, se adicionó al AUC una partida extraordinaria de 0,96 %.

⁵⁵ Las edificaciones destinadas a la explotación agropecuaria en el medio rural están exoneradas del aporte al BSE.

⁵⁶ Se puede ver el valor de la [cuota mutual de la construcción](#) en la página web del organismo.

El aporte del CCM se determina de la siguiente forma:

$$\text{CCM} = (\text{cantidad de beneficiarios} \times \text{valor cuota mutual construcción}) - (9 \% \text{ aporte al Fonasa})$$

Cálculo del CCM

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)

Aportes personales de los 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.

Distribución de aportes personales

Los aportes jubilatorios personales por la actividad de los trabajadores dependientes de la industria de la construcción, se distribuyen considerando el [régimen jubilatorio en el que estén incluidos](#) (RJA o SPC).

Desgravaciones y exoneraciones

Exoneraciones

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).

Desgravaciones

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 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, 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, quedan al amparo de la RD 42-59/2005, 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.
- La construcción debe ser de interés social o económico

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

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).

Situaciones particulares

Utilización de personal propio en obra

En los casos en los cuales los trabajos de construcción son realizados en forma eventual por el personal permanente de la empresa titular de la obra, cuyo giro principal no se encuentra incluido en construcción, se podrá solicitar el reconocimiento de la utilización de ese personal para realizar las tareas de construcción, manteniendo su aportación habitual.

De esta forma, BPS estudia la solicitud y, de corresponder, emite una resolución en la que se reconoce que estos trabajadores realizan eventualmente trabajos de construcción manteniendo su aportación habitual.

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.

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 14.411,⁵⁷ en el período de 12 meses corridos para el mismo inmueble.⁵⁸

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.

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

⁵⁷ Grupo 9, subgrupo 1, de los consejos de salarios y negociación colectiva.

⁵⁸ Se pueden ver los [valores](#) en la página web del organismo.

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).

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.

Viviendas permanentes de interés social

La ley 17.296 determinó una exoneración del AUC para 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).

CAPÍTULO VII

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.

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, 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.

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.⁵⁹

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.

⁵⁹ 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).

Licencia y subsidio por enfermedad

La ley 20.075 crea un nuevo régimen en materia de licencia y subsidio por enfermedad para aquellos funcionarios que pertenecen a⁶⁰:

- Poder Ejecutivo, con excepción de los funcionarios diplomáticos del servicio exterior que se encuentren en misión en el extranjero.
- Poder Judicial, con excepción de los magistrados y defensores públicos.
- Tribunal de Cuentas.
- Corte Electoral.
- Tribunal de lo Contencioso Administrativo.
- Servicios Descentralizados, con excepción de los funcionarios del escalafón N de la Fiscalía General de la Nación.

⁶⁰ Además de los organismos obligados, la ley establece que podrán adoptar el régimen los funcionarios de los Gobiernos Departamentales, los Entes Autónomos de los artículos 220 y 221 de la Constitución de la República, el Poder Judicial respecto a sus Magistrados y Defensores Públicos, la Fiscalía General de la Nación respecto a los funcionarios del escalafón N y el Ministerio de Relaciones Exteriores con relación a los funcionarios diplomáticos del servicio exterior.

Cada organismo aplicará este régimen a partir de la fecha indicada en el cronograma de incorporación formulado por la Oficina Nacional del Servicio Civil.

Los funcionarios comprendidos tendrán derecho hasta 9 días hábiles al año⁶¹, de licencia remunerada por enfermedad o accidente, que podrá ser utilizado en forma alternada o consecutiva durante el año civil, sin posibilidad de acumulación.

Una vez utilizados todos los días correspondientes a la licencia por enfermedad, ante nuevas certificaciones médicas, tendrán derecho al subsidio por enfermedad⁶² que calculará y pagará el organismo que lo contrata, y tendrá un monto equivalente al 75 % del salario, excluidos los beneficios sociales, antigüedad y las partidas por locomoción, viáticos y horas extras.

El subsidio es materia gravada para CESS, debido a que se considera comprendido como subsidio por inactividad compensada, según el artículo 160 de la ley 16.713. En lo que respecta a la gravabilidad de la partida para IRPF, dependerá del monto percibido, según lo establecido en el artículo 46 del decreto n.º 148/007.

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).

⁶¹ Cuando ingresen con posterioridad al 1º de enero de cada año dispondrán por el año de ingreso, los días de licencia resultantes a la proporción del tiempo trabajado en el año civil.

⁶² Configuran el derecho al cobro del subsidio, los funcionarios que cuenten con un mínimo de 75 jornales o tres meses registrados desde su ingreso a la administración pública. Quienes no computen los mínimos requeridos, percibirán el subsidio de forma proporcional al tiempo trabajado.

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 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 y sus normas reglamentarias).

Aportación

Aportes jubilatorios

Aportes patronales

ORGANISMO	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 %

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 o en el SPC, según corresponda.

Contribución patronal por servicios bonificados

El Estado también se encuentra entre los empleadores que deben efectuar una contribución especial, en tanto ocupen trabajadores en actividades que tienen bonificación en los cálculos jubilatorios.

Las [tasas](#) de contribución especial patronal son de aplicación a las asignaciones computables correspondientes. Dichas contribuciones son distribuidas de conformidad a las asignaciones computadas para cada régimen, 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 inexplorados 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 VIII

TRABAJO DOMÉSTICO Y ASISTENTES PERSONALES

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.⁶³ Dichas tareas no pueden representar para el empleador una ganancia económica directa (ley 18.065 y decreto 224/007). 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. En este caso, 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.

⁶³ 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). 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. El aporte, de carácter patronal, se determina

considerando la tasa⁶⁴ del seguro vigente, aplicada sobre 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 mutual⁶⁵

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).

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.

Regularización de actividad

La ley 20.130 crea una facilidad de pago para regularizar los aportes de las actividades de servicio doméstico desarrolladas hasta el 2.5.2023.

⁶⁴ Ver tasa vigente en el punto [Cobertura del Banco de Seguros del Estado](#)

⁶⁵ Se pueden ver las tasas y los beneficiarios en el punto «[Sistema Nacional Integrado de Salud](#)».

Las particularidades de esta modalidad de pago se describen en el capítulo [Facilidades de pago](#).

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, y reglamentado por los decretos 117/016, 427/016 y 428/016.

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 IX

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, 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, en la redacción dada por el artículo 1 de la ley 18.400).

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, «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).

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).

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.

CAPÍTULO X

FOMENTO DEL EMPLEO

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 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.⁶⁶ 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

⁶⁶ 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.

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.

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.

Modalidad	Características
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.
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.

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

Emprendimientos juveniles y promoción del empleo

En el marco del programa de promoción a emprendimientos juveniles y del programa temporal de subsidio al empleo (ley 19.689), se otorga a partir de enero de 2019 un subsidio a las empresas que se hace efectivo a través de un crédito para el pago de obligaciones a BPS dependiendo de la modalidad.

Promoción de emprendimientos juveniles

Las empresas de aportación Industria y Comercio, Rural y Construcción con inicio de actividades desde 1.11.2016, integradas por jóvenes de 18 a 29 años al 1.1.2019, acceden a un subsidio del 50 % de los aportes patronales de Contribuciones Especiales de Seguridad Social, por un plazo de 18 meses.

El monto del subsidio podrá alcanzar un valor máximo de 15 BFC mensuales, incrementándose en 5 BFC cuando los titulares o la mitad más uno pertenezcan a los siguientes colectivos de población específica:

- Mujeres jóvenes.
- Jóvenes con vulnerabilidad socio económica.
- Jóvenes con discapacidad.

Es requisito para el acceso al subsidio que las empresas se encuentren en situación regular de pago ante BPS, DGI y MTSS.

Programa temporal de subsidio al empleo

Las empresas de aportación Industria y Comercio y Rural que contraten nuevos trabajadores, que al ingreso tengan un sueldo base máximo de hasta 2,5 SMN acceden a un subsidio que se calcula sobre las remuneraciones mensuales sujetas a montepío, por un plazo máximo de 18 meses.

El porcentaje del subsidio varía según el siguiente detalle:

Edad del trabajador al ingreso	Porcentaje a aplicar sobre remuneración	Tope máximo del subsidio
Hasta 45 años	25%	25% de 1,5 SMN
Mayor a 45 años	40%	

Se destaca que el asesoramiento se efectúa en la órbita del MTSS, organismo que determina e informa a BPS las empresas incluidas en los programas.

Objetivo Empleo

Este programa, creado por el artículo 244 de la ley 18.172, 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).

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).

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).

La ley 17.896 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 discapacidad⁶⁷, la ley 19.691 y el decreto 73/019, 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.⁶⁸

⁶⁷ La determinación de la discapacidad se considera de acuerdo a lo dispuesto por el artículo 2 de la ley 18.651.

⁶⁸ 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 %	

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

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.

Programa yo estudio y trabajo sector privado

La ley 20.212, crea el programa «Yo estudio y trabajo para el sector privado».

Este programa está orientado a generar una primera experiencia laboral a los jóvenes de entre 16 a 20 años, que están cursando estudios de educación formal o no formal, siendo el Ministerio de Trabajo y Seguridad Social (MTSS) quien establece los requisitos y las condiciones de acceso, así como la convocatoria anual a empresas y jóvenes interesados en participar.

A tales efectos, se otorga a las empresas participantes un aporte estatal mensual no reembolsable, que es utilizado como crédito para abonar las obligaciones ante el BPS. El importe máximo del crédito y la forma en que se ajusta, están establecidos en la normativa.

Una vez culminado el contrato, si la empresa mantiene al joven en su plantilla, se beneficiará con la exoneración de los aportes jubilatorios patronales a la seguridad social correspondientes a las obligaciones generadas por ese trabajador mientras continúe ese vínculo laboral. Esta exoneración se extenderá hasta que el joven cumpla 25 años.

Programa Accesos

Este programa fue creado por el artículo 242 de la ley 19.996 y el decreto 202/022. 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.

Talleres de Producción Protegida

La ley 19.159 establece beneficios para talleres de producción protegida de aquellas instituciones sin fines de lucro que producen bienes o prestan servicios con el objetivo de capacitar y ocupar laboralmente a personas con discapacidad⁶⁹.

Estos talleres cuentan con los mismos beneficios fiscales que los existentes para las cooperativas sociales, siempre que se cumplan los requisitos.

Las entidades comprendidas, deben estar inscriptos en el Registro Nacional de Instituciones que atienden a personas con discapacidad, creado en la órbita del Ministerio de Trabajo y Seguridad Social (MTSS), y deben contar, con la aprobación de la Comisión Nacional Honoraria de la Discapacidad.

Los talleres deben contar con la mayor cantidad de trabajadores con discapacidad que permita la naturaleza del proceso productivo, considerando como mínimo el 75 % de la totalidad de la plantilla de trabajadores, no contemplándose a estos efectos el personal dedicado exclusivamente a tareas de adaptación laboral y social que requieran los trabajadores⁷⁰.

⁶⁹ Se consideran trabajadores con discapacidad, a las personas que teniendo una discapacidad superior al 33 % y como consecuencia de ello una disminución de su capacidad de trabajo, al menos igual o superior a dicho porcentaje, presten sus servicios dentro de la organización de los Talleres de Producción Protegida. La discapacidad deberá encontrarse debidamente certificada (art. 6 de la ley 19.159).

⁷⁰ Las personas con discapacidad que desempeñan tareas en el marco de un proceso de formación o participan en actividades con la finalidad exclusiva de integrarse socialmente, no serán consideradas a los

Los Talleres de Producción Protegida deben informar al Ministerio de Trabajo y Seguridad Social, periódicamente y de la forma en que establezca la reglamentación, los ingresos y egresos de los trabajadores con discapacidad que ocupen.

Los organismos recaudadores podrán revocar dichos beneficios en cualquier momento, cuando se constate el incumplimiento de alguno de los requisitos exigidos por la presente ley o cualquier otro apartamiento a las disposiciones vigentes.

efectos del cálculo de los porcentajes establecidos, en el entendido de que no perciben remuneración salarial.

CAPÍTULO XI

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.

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 dependientes⁷¹ 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.⁷²

Por su parte, son beneficiarios los titulares y cónyuges o concubinos colaboradores de empresas unipersonales de las aportaciones Rural e Industria

⁷¹ 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».

⁷² 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).

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,⁷³ 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 del régimen correspondiente. .

No dependientes

Los aportes se realizan sobre una base imponible ficta de 6,5 BPC,⁷⁴ con excepción de los prestadores de [servicios personales](#). Cuando se trata de los 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

⁷³ 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.

⁷⁴ En caso de iniciar o cesar actividad en el transcurso del mes, se debe prorratear el ficto según los días de actividad.

otra actividad, estos aportan al SNIS el 8 % de 1 BPC (artículo 1 del decreto 192/008).

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 %

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 ⁷⁵	Sin hijos	3 %	2 %	5 %	3 %	3,5 %	6,5 %
	Con hijos	3 %	2 %	5 %	3 %	5 %	8 %

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

⁷⁵ 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 %

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:

$$(N.º \text{ de dependientes beneficiarios} \times \text{valor de la cuota mutual}) - (3 \% \text{ del aporte básico personal} + 5 \% \text{ del aporte patronal})$$

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.⁷⁶

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.

⁷⁶ 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).

CAPÍTULO XII

COMPATIBILIDAD JUBILACIÓN Y ACTIVIDAD

Las personas que cumplan con la causal jubilatoria o se encuentran jubilados, pueden continuar o volver a la actividad laboral, a tiempo completo o parcial, en carácter de dependiente o de no dependiente.

Estos trabajadores cuentan con distintas opciones, que les permiten tener actividad y percibir su jubilación o dejar de realizar los aportes.

Jubilado que quiere volver a trabajar

Las personas jubiladas podrán reingresar a la actividad, como trabajador dependiente o no dependiente, incluso en la misma afiliación de la que cesaron y continuar percibiendo la jubilación.

Podrán acceder quienes se hayan jubilado por Industria y Comercio, Construcción, Rural o Servicio Doméstico y reúnan las siguientes condiciones:

- Ser titular de una jubilación o retiro de cualquier régimen, excepto aquellas que son incompatibles con la actividad. A estos efectos, se consideran que no pueden percibir la jubilación y desarrollar la nueva actividad quienes:
 - Cuentan con una jubilación otorgada por incapacidad total, subsidio transitorio por incapacidad parcial o subsidio especial por inactividad compensada.
 - El trabajo que realizan es de la misma naturaleza que las actividades bonificadas que fueron tenidas en cuentas para la jubilación, salvo docentes.
 - Cuando la actividad a ejercer es civil y la jubilación contiene años de esa afiliación, salvo docentes.
- Si es jubilado como trabajador dependiente y reingresa a la misma empresa en la que trabajaba cuando se jubiló o a una que pertenece al

mismo grupo económico, deben haber transcurrido al menos 6 meses desde el cese.

Se deberán realizar los aportes patronales y personales, incluido el Fonasa, de corresponder, sobre la materia gravada que corresponda a la actividad desarrollada.

Trabajador con multiempleo que quiere jubilarse por alguno de sus trabajos

Las personas que desarrollen actividades en los sectores de Industria y Comercio, Construcción, Rural y Servicio Doméstico que tengan varios empleos, podrán jubilarse por alguna de sus actividades y continuar trabajando en otras.

Para acceder a la jubilación, deben alcanzar los años de edad y servicios requeridos, sin contar las actividades en las que seguirá trabajando. Una vez que cese la relación laboral podrá solicitar la inclusión en la jubilación del período no considerado con anterioridad.

Los aportes a la CESS de estos trabajadores, se realizan aplicando las tasas del [régimen general](#) sobre la remuneración percibida.

Trabajador no dependiente que quiere mantenerse en actividad

Los trabajadores no dependientes de los sectores Industria y Comercio o Rural podrán, sin cesar la actividad, solicitar la jubilación y continuar en actividad aplicando lo establecido en [Jubilado que quiere volver a trabajar](#).

No obstante, aquellos que desarrollan actividades en los sectores de Industria y Comercio o Rural, disponen, adicionalmente, de dos alternativas para mantener la actividad, siempre que tengan 65 años o más y hayan desarrollado actividad como no dependiente durante, al menos, los últimos 3 años.

En estos casos, podrán optar por:

1. Dejar de efectuar los aportes jubilatorios y mantener la actividad, cuando, además, tenga 30 años de servicios reconocidos.

En este caso, los únicos aportes de CESS que se deben realizar por esta actividad son los correspondientes al Fonasa y el FRL.

Se debe considerar que para iniciar una nueva actividad como no dependiente, debe dar de baja la opción realizada y aportar de acuerdo al régimen general.

2. Acceder a la jubilación y mantener la actividad.

Adicionalmente, cuenta con la obligación de ocupar dependientes, en el número de personas y la cantidad de horas trabajadas equivalente al existente en el año previo del ingreso a la jubilación. En caso de no tener declarados dependientes, deberá contar con al menos un trabajador contratado. De verificarse el incumplimiento de esta obligación, se podrá disponer la suspensión del goce de la pasividad y el recupero del cobro indebido.

Una vez que se encuentre percibiendo la jubilación, deberá continuar realizando los aportes correspondientes, a excepción del aporte patronal jubilatorio. Los aportes personales jubilatorios se destinarán en su totalidad a la cuenta de ahorro voluntario y complementario de la AFAP, por lo que no serán considerados a efectos jubilatorios en BPS.

Jubilación parcial flexible

Los trabajadores dependientes que configuren causal en cualquiera de los regímenes previsionales existentes, podrán acceder a una jubilación parcial flexible, que es compatible con el desempeño de servicios de la misma afiliación.

Esta opción es incompatible con la percepción de Jubilación por imposibilidad física para todo trabajo o Subsidio transitorio por incapacidad parcial, Jubilación en base a servicios bonificados con actividad de la misma naturaleza, salvo docentes, Jubilación anticipada por extensa carrera laboral, así como con la realización de actividad no dependiente o afiliación notarial o profesional.

Estos trabajadores deben realizar un acuerdo con el empleador para seguir desempeñando servicios como dependientes, con una reducción de entre una tercera parte y la mitad de la carga horaria semanal o mensual y de la

remuneración; y pasan a percibir una cuota parte de la jubilación total que le correspondería, equivalente al porcentaje en que se reduce la remuneración por la actividad.

Los aportes a la CESS de estos trabajadores, se realizan aplicando las tasas del [régimen general](#) sobre la remuneración percibida.

CAPÍTULO XIII

PAGO DE OBLIGACIONES, SANCIONES Y FACILIDADES DE PAGO

Pago mínimo

El pago mínimo, establecido por las RD 18-1/1996, 50-6/1996 y 23-28/1997, 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, teniendo en cuenta que los vencimientos de los cheques deben ser mensuales y tener un plazo máximo de 180 días. 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. Para ello, se debe presentar previamente una declaración jurada de no pago.

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.

Si bien en la aportación Rural, el pago mínimo 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 las disposiciones generales mencionadas con anterioridad.

Para los contribuyentes de la aportación Construcción, el pago mínimo está integrado por aportes personales a la seguridad social, cargas salariales, aportes personales por concepto de IRPF y FRL retenidos a los trabajadores, multas y recargos, en caso de corresponder. También se incluyen las cargas salariales dentro del pago mínimo, en tanto el pago de los rubros licencia, salario vacacional y aguinaldo está condicionado a la efectiva recaudación del aporte correspondiente (RD 11-8/1997, RD 23-23/2001).

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](#).

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).

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 %

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 469 de la ley 17.930 dispone que, una vez configurada la multa por contravención, el valor de la multa podrá ascender hasta mil veces su valor máximo, según la gravedad del incumplimiento.

Multa por incumplimiento de las obligaciones de las empresas

El artículo 3 de la ley 16.105, 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, RD 45-19/1995, RD 31-34/1999 y ODR 3749/1999).

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).

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).

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.

Reducción de los aportes

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 (contribuyentes comprendidos en el literal E del artículo 52 del título 4 del Texto Ordenado de 1996 - actualmente literal E del artículo 66 del título 4 del Texto Ordenado de 2023).

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 (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 (actualmente artículo 111 del título 4 del Texto Ordenado de 2023).

Régimen de aportación gradual monotributo

Las leyes 18.874 y 19.942 definieron un régimen de gradualidad de aportes para las empresas con aportación en el régimen [monotributo](#) y [monotributo social Mides](#).

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 31.3.2021⁷⁷
- 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)

Para la financiación es necesario antes haber pago:

- aportes personales desde 1/4/2021⁷⁸
- reintegros mutuales
- timbres profesionales
- multas registrales
- Banco de Seguros del Estado
- fondo social de servicio doméstico
- honorarios y reintegros de determinaciones tributarias

De esta forma, el contribuyente tiene la posibilidad de financiar sus obligaciones según el período y el tipo de deuda.

⁷⁷ En el caso de las empresas comprendidas en el régimen de aportación rural, el período habilitado se extiende hasta abril de 2021.

⁷⁸ Para las empresas comprendidas en el régimen de aportación rural, el período es desde mayo 2021.

			Financiación			
Período	Ley n.º	Aportaciones	Aportes financiables	Máxima cantidad de cuotas	Moneda	
Leyes especiales	Hasta 3/1996(*)	Industria y Comercio Civil Rural Construcción Servicio Doméstico	<ul style="list-style-type: none"> • Personales • Patronales 	72	UR	
	Desde 4/1996 hasta 9/2001	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	UYU (aportes personales de dependientes)
					72	UR (actualización de aportes personales de dependientes)
					72	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	UYU (aportes personales de dependientes)
					72	UR (actualización de aportes personales de dependientes)
					72	UR (aportes patronales de dependientes y totales de no dependientes)
	Desde 5/2018 a 3/2021(*)	19.942	Industria y Comercio Civil Rural Construcción Notarial Bancaria Servicios	<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 	36	UYU (aportes personales de dependientes)
					72	UR (actualización de aportes personales de dependientes)

			Personales Servicio Doméstico	personales • Multas previstas en el artículo 10 de la ley 16.244	72	UR (aportes patronales de dependientes y totales de no dependientes)
	Desde período no prescripto al momento del reconocimiento hasta 4/2023	20.130art. 300	Servicio Doméstico	Reincorporación a la aportación regular de empleadores y personas ocupadas en servicio doméstico (reconocimiento conjunto de empleador y trabajador)	120	UR(aportes personales de dependientes) UR (aportes patronales) UR (actualización de aportes totales)
	Desde 2/2020 hasta la actualidad(**)	17.963 art. 11 RD n.º 11-37/2022	Industria y Comercio	• Personales de no dependiente • Patronales de no dependiente	72	UYU
Código Tributario	hasta la actualidad	14.306	Industria y Comercio Civil Rural Construcción Notarial Bancaria Servicios Personales Servicio Doméstico	• Patronales • Multas por nóminas • Multas GAFI • Multas por no declaración de explotación padrones rurales	18 / 36	\$/ USD
				• 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	• 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)
	10/2009 a 7/2013 - Entidades deportivas	19.185 art. 6	Industria y Comercio Rural Construcción	• Personales • Patronales • Multas por nóminas • Multa GAFI • Multas por no declaración de explotación padrones rurales	120	UYU (aportes personales de dependientes) UR (actualización de aportes personales de dependientes)

Para suscribir esta facilidad de pago, la solicitud de regularización se debe presentar en forma conjunta por el trabajador y el empleador, mediante una declaración jurada firmada por ambos. El empleador debe estar previamente registrado como titular de servicio doméstico.

La solicitud estará sujeta a fiscalización para comprobar la veracidad de los hechos.

CAPÍTULO XIV

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 alícuotas de los aportes patronales de CESS que se encontraban vigentes al 1.7.2007, con excepción de:

- A. las que refieren a las instituciones comprendidas en los artículos 5 y 69 de la Constitución de la República;
- B. las establecidas a partir de tratados internacionales celebrados por la República, aprobados a través de normas legales;
- C. 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).

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 que 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».

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 instituciones deportivas, para acceder a esta exoneración, deben estar inscriptas 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.

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

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.

Las instituciones incluidas en esta normativa, tendrán la exoneración de los aportes patronales a la seguridad social.

Instituciones religiosas

Las instituciones religiosas que cuenten con personería jurídica hábil, no tengan finalidad de lucro y poseer arraigo histórico en el país, son consideradas instituciones de carácter culturales y por tanto incluidas en la exoneración prevista por el art. 69 de la Constitución (art 3bis decreto 166/008 y artículo 134 ley 12.802).

Instituciones sin fines de lucro que prestan asistencia a personas con discapacidad

Las entidades sin fines de lucro que atienden personas con discapacidad se consideran incluidas según el artículo 69 de la Constitución y, por tanto, tendrán la exoneración de aportes patronales a la seguridad social (decreto 166/2008 y RD 42-61/2013).

Para acceder es necesario que estén registradas en el Registro Nacional de Instituciones del BPS y que reciban ayudas extraordinarias u órdenes de tratamiento especializado por parte de este mismo organismo, al tiempo que estén incluidas en el registro de instituciones de enseñanza o culturales del MEC.

Sociedades de fomento rural y la Comisión Nacional de Fomento Rural

En lo que refiere a las actividades que le son propias y que no tengan naturaleza productiva o comercial, las Sociedades de fomento rural y la Comisión Nacional de Fomento Rural están consideradas como institutos culturales incluidos en el artículo 69 de la Constitución y, por tanto, tendrán la exoneración de aportes patronales a la seguridad social (artículo 134 de la ley 12.802).

Hogares de ancianos

Los hogares de ancianos cuyos estatutos establecen que no persiguen fines de lucro y que están inscriptos 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).

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), tienen igual tratamiento (artículo 6 de la ley 18.440).

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 suburbano⁷⁹ 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.

⁷⁹ 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 241/007).

Empresas periodísticas, de radiodifusión y televisión

Las empresas de radiodifusión y televisión,⁸⁰ cuyos ingresos en el ejercicio no superan los 4.000.000 de unidades indexadas (UI), están exoneradas de los aportes patronales jubilatorios (artículo 110 del título 3 del Texto Ordenado de 1996 - actualmente artículo 187 del título 3 del Texto Ordenado de 2023).

En el caso de las empresas periodísticas de prensa escrita gráfica o con reproducción digital transmitida en forma telemática o mediante aplicaciones informáticas, cuentan con la exoneración de los aportes patronales jubilatorios, independientemente del nivel de ingresos (modificación incluida por la ley 20.244)

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).

Cooperativas

El artículo 218 de la ley 18.407, 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.

⁸⁰ Las empresas de televisión quedan incluidas a partir del 1.1.2022 (ley 19.996).

CAPÍTULO XV

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, el *Manual de prescripción de adeudos*, que establece los lineamientos que regulan esta situación.

Individualidad de cada deuda

El 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).

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, 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).

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.

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

El artículo 218 de la ley 20.130 habilita el reconocimiento de servicios con deudas prescriptas para los trabajadores no dependientes. Esto será de aplicación únicamente cuando se trate de períodos anteriores al 30.1.2014⁸¹.

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.

⁸¹ Ver la forma de registración de los períodos en el [Capítulo II](#) del presente manual.

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.⁸²

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 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,⁸³ 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

⁸² *Consignación* es el depósito judicial de la suma que se considera adeudada cuando el acreedor (en este caso, BPS) se niega a recibirla.

⁸³ La deuda es *conglobada* cuando hay, en una sola base documental, un conjunto de adeudos correspondientes a distintos hechos generadores.

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).

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, a los:
 - 150 días de presentado el recurso de revocación;
 - 200 días de presentados los recursos de revocación y jerárquico en subsidio.⁸⁴
- 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,⁸⁵ el desistimiento, la perención de la instancia,⁸⁶ 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.

⁸⁴ El plazo que tiene la Administración para pronunciarse se interrumpe durante la Semana de Turismo.

⁸⁵ Reconocimiento que hace el demandado de estar conforme con lo pedido en la demanda.

⁸⁶ 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).

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, 376 de la ley 12.804 y 22 de la ley 16.226, RD 28-6/1997 y ODR 3738/1999.

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 14.500,⁸⁷ sin perjuicio de la acción reparatoria patrimonial por los daños y perjuicios producidos al administrado.

⁸⁷ 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.



bps.gub.uy

