

INSTRUCTIVO N° 3/07

Ref: IRPF. Parte II
Rentas del Trabajo. Dependientes.
Ley 18.083 de 17 de diciembre de 2006
Decreto 148/07 de 26 de abril de 2007
Decreto 208/07 de 18 junio de 2007
Res. DGI 662/007 de 29 de junio de 2007

Montevideo, julio de 2007

I. RENTAS DEL TRABAJO

1. **Rentas comprendidas.** Se considerarán rentas del trabajo las obtenidas dentro o fuera de la relación de dependencia, los subsidios de inactividad compensada, las jubilaciones, pensiones y prestaciones de pasividad de similar naturaleza con la excepción de las pensiones alimenticias recibidas por el beneficiario.

No se encuentran comprendidas las partidas correspondientes a los subsidios establecidos en el Decreto-Ley N° 15.180, de 20 de agosto de 1981 (seguro por desempleo), el Decreto-Ley N° 14.407, de 22 de julio de 1975 (seguro por enfermedad), los artículos 11 y siguientes del Decreto-Ley N° 15.084, de 28 de noviembre de 1980 (subsidio por maternidad), y la Ley N° 16.074, de 10 de octubre de 1989, en lo relativo a la indemnización temporal por accidente, de acuerdo con lo que establezca la reglamentación.

Asimismo, no se encuentran comprendidas las asignaciones familiares abonadas por la Dirección Nacional de Asistencia Social Policial y por el Servicio de Retiros y Pensiones de las Fuerzas Armadas.

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

2. **Atribución Temporal.** Las rentas del trabajo se determinarán aplicando el principio de lo devengado, con excepción de las provenientes de diferencias de cambio y reajustes de precios, que se computarán por el principio de lo percibido.

II. RENTAS DEL TRABAJO. DEPENDIENTES.

1. **Rentas comprendidas.** Estas rentas estarán constituidas por los ingresos, regulares o extraordinarios, en dinero o en especie, que generen los contribuyentes por su actividad personal en relación de dependencia o en ocasión de la misma.

Se consideran comprendidas en este artículo, las partidas retributivas, las indemnizatorias y los viáticos sin rendición de cuentas que tengan el referido nexo causal, que constituyan gasto deducible para el Impuesto a las Rentas de las Actividades Económicas

En caso de las rentas del trabajo de los funcionarios que prestan funciones permanentes en las representaciones diplomáticas y consulares en el exterior, la base imponible por tales rentas será el total de las retribuciones mensuales a que refiere el artículo 229 de la Ley N° 16.736 de 5 de enero de 1996.

La renta computable correspondiente al trabajo en relación de dependencia, se determinará deduciendo a los ingresos nominales a que refieren los incisos anteriores, los créditos incobrables correspondientes a ingresos devengados con posterioridad a la vigencia del presente impuesto.

2. **Tasas del impuesto.** Se aplicarán tasas progresionales vinculadas a una escala de rentas anuales computables, de acuerdo al siguiente detalle:

RENDA ANUAL COMPUTABLE	TASA
Hasta el Mínimo no Imponible General de 60 Bases De Prestaciones y Contribuciones	Exento
Más del MNIG y hasta 120 BPC	10%
Más de 120 BPC y hasta 180 BPC	15%
Más de 180 BPC y hasta 600 BPC	20%
Más de 600 BPC y hasta 1.200 BPC	22%
Más de 1.200 BPC	25%

Para determinar el impuesto anual, las rentas anuales computables surgen de sumar las rentas computables originadas en relación de dependencia y fuera de ella.

Para efectuar los cálculos dispuestos precedentemente se determinará el valor de la BPC mediante el promedio de los valores de la BPC vigentes en el ejercicio.

3. **Deducciones.** Los contribuyentes podrán deducir los siguientes conceptos:

A) Los aportes jubilatorios al Banco de Previsión Social, al Servicio de Retiros y Pensiones de las Fuerzas Armadas, a la Dirección Nacional de Asistencia Social Policial, a la Caja de Jubilaciones y Pensiones Bancarias, a la Caja de Jubilaciones y Pensiones de Profesionales Universitarios, a la Caja Notarial de Seguridad Social y a las Sociedades Administradoras de Fondos Complementarios de Previsión Social (Decreto Ley N° 15.611, de 10 de agosto de 1984), según corresponda. Se considerarán comprendidos los aportes realizados de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 7° de la Ley N°

13.793, de 24 de noviembre de 1969, y por el artículo 24 de la Ley N° 13.033, de 7 de diciembre de 1961.

B) Los aportes a la ex DISSE, al Fondo de Reversión Laboral, al Fondo Sistema Notarial de Salud (artículo 35 de la Ley N° 17.437, de 20 de diciembre de 2001) y a las Cajas de Auxilio o Seguros Convencionales (artículos 41 y 51 del Decreto Ley N° 14.407, de 22 de julio de 1975). En el caso de jubilados y pensionistas podrán deducirse los montos pagados en aplicación del artículo 188 de la Ley N° 16.713, de 3 de setiembre de 1995, y de la Ley N° 17.841, de 15 de octubre de 2004.

C) La prestación destinada al Fondo de Solidaridad y su adicional.

D) Por atención médica a los hijos menores de edad a cargo del contribuyente 6,5 BPC anuales (seis con cincuenta Bases de Prestaciones y Contribuciones) por hijo. La presente deducción se duplicará en caso de hijos, mayores o menores, legalmente declarados incapaces, así como en aquellos que sufran de discapacidades graves. Idénticas deducciones se aplicarán en caso de personas bajo régimen de tutela y curatela.

A los efectos de lo establecido en el presente literal, la condición de "discapacitado grave" será equivalente a la calificación de "incapacidad severa" efectuada por los servicios del Banco de Previsión Social a efectos de la concesión de prestaciones a su cargo. En los demás casos, deberá estarse a la certificación del Ministerio de Salud Pública, quien dispondrá los procedimientos y trámites respectivos necesarios para acceder a la misma.

En defecto del acuerdo opcional de los padres sobre el beneficiario de deducción por hijos a cargo, la misma será compartida en partes iguales a efectos de la liquidación del impuesto.

Esta deducción será aplicable solamente cuando el menor posea Cédula de Identidad uruguaya, DNI emitido por Argentina, Brasil, Paraguay o Chile, o Pasaporte.

E) Por atención médica los jubilados y pensionistas podrán deducir 12 BPC anuales (doce Bases de Prestaciones y Contribuciones).

F) En el caso de los afiliados activos y pasivos de la Caja de Jubilaciones y Pensiones Bancarias, los montos pagados en aplicación del literal b) del artículo 53 de la Ley N° 17.613, de 27 de diciembre de 2002, modificado por el artículo 6° de la Ley N° 17.939, de 2 de enero de 2006.


Los conceptos a que refieren los literales anteriores sólo serán deducibles en tanto correspondan al período de liquidación del tributo. En caso de que se trate

de montos anuales, dicha deducción se realizará a prorrata del período en que el beneficio sea efectivamente aplicable.

4. **Liquidación de deducciones.** A los efectos de determinar el monto total de la deducción, el contribuyente aplicará a la suma de los montos a que refieren los literales A) a F) del numeral anterior la siguiente escala de tasas:

MONTOS	TASA
Hasta 60 BPC	10%
Más de 60 BPC y hasta 120 BPC	15%
Más de 120 BPC y hasta 540 BPC	20%
Más de 540 BPC y hasta 1.140 BPC	22%
Más de 1.140 BPC	25%

Para efectuar los cálculos dispuestos precedentemente se determinará el valor de la BPC mediante el promedio de los valores de la BPC vigentes en cada mes del ejercicio.

 **Liquidación y pago.** La liquidación y pago se realizarán anualmente.

III. DETERMINACIÓN DE RENTAS COMPRENDIDAS. Criterios generales.

Para determinar las rentas comprendidas en el IRPF, dependientes, se deberán considerar los siguientes criterios generales, sin perjuicios de los criterios específicos a que refieren los Capítulos IV y V.

1. Están comprendidas todos los ingresos en dinero o especie devengados a partir del 1 de julio, derivados de la actividad personal de los dependientes, tengan carácter retributivo o indemnizatorio, incluidas todas las partidas a cuenta de gastos que no sean rendidas documentadamente, sean éstas regulares o extraordinarias. A estos efectos resulta irrelevante el grupo del gasto utilizado para imputar el mismo.
2. El impuesto alcanza a todo ingreso devengado, que cumpla las características anteriores, independientemente de su consideración desde el punto de vista de la materia gravada para las Contribuciones Especiales de Seguridad Social.

Obviamente por las características del impuesto, todas aquellas partidas gravadas total o parcialmente para las contribuciones personales a la seguridad social (montepío), constituyen rentas comprendidas y se valorarán por el total de su valor nominal. (Ejemplo: gastos de representación, partidas de alimentación, se computan al 100% de su monto.)

Por ello, las rentas comprendidas en ningún caso pueden ser inferiores a los montos considerados materia gravada para las Contribuciones Especiales de la Seguridad Social.

3. No obstante, las partidas que no cumplen con el requisito anterior, esto es, no se considera materia gravada para la Seguridad Social, igualmente y en la medida que se perciban de acuerdo a lo establecido en el numeral 1 de este capítulo, constituyen rentas comprendidas.

Se incluyen en este numeral y a vía de ejemplo, los beneficios sociales, las primas por matrimonio, hijo, etc, antigüedad, hogar constituido, y cualquier otro gasto destinado a la promoción social o bienestar del trabajador, o que se le asigne al mismo por razones técnicas, de productividad, promoción, etc.

4. Para la determinación de la renta comprendida se considerarán las partidas integrantes de las mismas a su valor nominal, salvo las excepciones expresas.
5. Los criterios aplicados para determinar las contribuciones especiales de la seguridad social no son de aplicación a este impuesto, salvo remisiones expresas.
6. **(Numeral sustituido Inst 7/07).** Rentas no comprendidas. No se encuentran comprendidas en este impuesto las siguientes partidas:

- a) El subsidio por enfermedad establecido en el artículo 57° de la Ley N° 17.437, de 20 de diciembre de 2001, servido por la Caja Notarial de Seguridad Social.
- b) Las asignaciones familiares abonadas por la Dirección Nacional de Asistencia Social Policial.
- c) El seguro por desempleo establecido en el artículo 51° de la Ley N° 17.613 de 27 de diciembre de 2002, servido por la Caja de Jubilaciones y Pensiones Bancarias.
- d) Los subsidios por incapacidad temporal y por gravidez, previstos en la Sección II del Capítulo II de la Ley N° 17.738 de 7 de enero de 2004, servidos por la Caja de Jubilaciones y Pensiones de Profesionales Universitarios
- e) Las prestaciones por concepto de “asignaciones familiares” previstas en las leyes 15.084, 17.139 y 17.758.
- f) Las pensiones alimenticias recibidas

7. Las retribuciones correspondientes a personal no dependiente, son rentas comprendidas en la sub-categoría de rentas del trabajo fuera de la relación de dependencia. En consecuencia, no son de aplicación a estas rentas, los criterios establecidos en éste capítulo.

IV. DETERMINACIÓN DE LAS RENTAS COMPRENDIDAS. Criterios particulares.

A efectos de facilitar la tarea en la determinación de algunas rentas comprendidas, se establecen a continuación los criterios a utilizar y la forma de valorar dichas rentas.

1. **Beneficios sociales.** Todos los benéficos sociales, excepto las asignaciones familiares mencionadas en el capítulo anterior, constituyen rentas comprendidas a su valor nominal.
2. **Primas sociales.** Las llamadas primas por matrimonio, nacimiento y similares constituyen renta comprendida por su monto nominal.
3. **Gastos de promoción o bienestar social.** Se encuentran comprendidos todo pago en efectivo o en especie. Las prestaciones en especie se valorarán por su valor de adquisición o producción. Si este valor no se pudiere determinar fielmente o no resultare aceptable, se considerará el precio de mercado. Se incluyen a vía de ejemplo, ayuda para libros o estudios, vestimenta, transporte, alimentación en tickets, etc.
4. **Servicios de comedor, Alimentación.** La prestación de servicios de alimentación a través de comedores o similares brindados por la institución a sus empleados por los días trabajados, a título gratuito u oneroso, y en el horario de trabajo, se considera renta computable.

Si no se pudiera identificar al usuario del servicio, su valor se determinará dividiendo el costo total del servicio para la institución, entre el número de empleados de la oficina que tengan derecho a su utilización, mensualizado. Este importe se considerará renta comprendida.

Estos costos se deberán establecer en junio y diciembre de cada año y tendrán vigencia a partir del mes siguiente a su determinación.

Se incluye aquí la prestación del servicio a través de terceros, siempre que la Institución subsidie o se haga cargo de una parte del costo. La renta correspondiente se determinará de acuerdo a lo indicado anteriormente.

Las partidas por alimentación, en dinero o en especie, constituyen rentas computables en todos los casos, salvo que se incluyan en el concepto de viático.

La alimentación brindada junto con el alojamiento en el propio lugar de trabajo, durante la jornada laboral y otorgada como consecuencia necesaria de la misma, y en forma transitoria y rotativa, no se consideran rentas gravadas. A efectos de ilustrar el concepto se mencionan algunos ejemplos: guardias de militares, bomberos y penitenciaria; personal embarcado; guardias médicas.

5. **(Numeral sustituido Inst. 7/07). Vivienda.** La prestación de vivienda recibidas en especie o efectivo, independientemente de la titularidad, localización o términos y condiciones de la ocupación, se consideran rentas comprendidas.

Cuando el bien sea otorgado por la institución, o contratada y pagada por ésta, la renta comprendida será el equivalente a 10 BFC.

Cuando el trabajador recibiera una partida en efectivo para tal fin o se le reintegre del importe del alquiler abonado, y se rindiera cuenta documentada hasta el monto concurrente con el importe recibido, se considerará renta comprendida y se valorará en 10 BFC. Si se rindiera una cantidad menor a la percibida o no existiera rendición de cuentas, se tomará, adicionalmente, como renta gravada el excedente no rendido o la totalidad de la partida, respectivamente.

A los efectos indicados, las partidas para gastos comunes, comisiones, impuestos o similares, no se consideran gastos rendidos para estas prestaciones y se gravarán por el total recibido.

El alojamiento brindado en el propio lugar de trabajo, durante la jornada laboral y otorgada como consecuencia necesaria de la misma, y en forma transitoria y rotativa, no se consideran rentas gravadas. A efectos de ilustrar el concepto se mencionan algunos ejemplos: guardias de militares, bomberos y penitenciaria; personal embarcado, guardias médicas.

6. **Cursos de capacitación o formación, perfeccionamiento y similares.** Las partidas percibidas por este concepto no constituyen rentas comprendidas siempre que estén sujetas a rendición de cuentas documentada y exista un nexo causal entre el curso y la actividad desarrolladas por el o los empleados en la entidad.

Si la misma se percibiera en especie, no se considerará renta comprendida siempre que exista el nexo causal referido.

Las carreras, maestrías, postgrados y similares, constituyen renta gravada en todos los casos.

7. **(Numeral sustituido Inst. 7/07). Viáticos dentro y fuera del País.** Se considera viático a los efectos de la aplicación del IRPF dependientes, las partidas entregadas a los funcionarios públicos en concepto de locomoción, alimentación y alojamiento, siempre que las mismas incluyan el concepto de pernocte, salvo que éste sea suministrado en forma gratuita.

Los viáticos en el País, incluidos los gastos de transporte o locomoción incurridos por el funcionario, tanto en su propio vehículo como en uno proporcionado por la institución, no constituyen rentas comprendidas siempre que se rinda cuentas de los mismos, en los términos establecidos en el artículo 11 del Decreto 67/99 de 3 de marzo de 1999.

Cuando se trate de viáticos utilizados fuera del País los plazos para rendir cuentas se contarán a partir de la fecha de regreso del funcionario. Dicha rendición deberá realizarse con comprobantes originales.

Si la tarea no tuviere una fecha cierta de finalización se considerará como plazo de vencimiento de la misma, los días computados para la determinación del viático liquidado, sin perjuicio de lo establecido anteriormente para los viáticos del exterior.

Una vez aprobada dicha rendición por la Gerencia Financiera, se le entregará una constancia al funcionario del monto aprobado, dentro de los 3 días hábiles posteriores a la entrega de la documentación.

De no cumplirse esta condiciones, total o parcialmente, y siempre que legalmente no se esté obligado a devolver los importes no documentados, el importe del viático no rendido y no devuelto, se consideran rentas comprendidas y se valuarán por el 50% de la partida no rendida, si los mismos son utilizados dentro del país, y por el 25% del importe no rendido cuando se utilicen en el exterior.

Los mismos se imputaran como renta del mes que corresponda según el siguiente criterio: si el plazo para rendir (a partir de la fecha de regreso o cumplimiento de la misión) vence antes del día 15 inclusive o su inmediato hábil anterior, se imputará como renta de ese mes; en caso contrario se considerará renta del mes siguiente.

Las sumas percibidas y que no incluyan el concepto de pernocte (transporte, locomoción o alimentación) no se consideran fiscalmente viáticos, por lo que se les dará el tratamiento correspondiente a gastos de locomoción, transporte o alimentación, según corresponda.

Para quienes perciban viáticos o similares y no revistan la calidad de funcionarios públicos los importes percibidos se considerarán rentas de trabajo de no dependientes.

8. **Funcionarios que prestan servicios en el exterior.** Para los funcionarios que prestan funciones permanentes en las representaciones diplomáticas o consulares del exterior, se considerará renta gravada los montos establecidos en el artículo 229 de la Ley 16.736 de 5 de enero 1996, a saber:

GRADO	DENOMINACION	SUELDOS	REPRESENTACION
1	Secretario de 3a.	1.350	190
2	Secretario de 2a.	1.560	220
3	Secretario de 1a.	1.795	250
4	Consejero	2.080	295
5	Ministro Consejero	2.390	340
6	Ministro	2.775	390
7	Embajador	3.250	460

A los efectos dispuestos, dichas cifras se considerarán expresadas en dólares americanos.

En consecuencia, la partidas percibidas por diferencia de coeficiente, hogar constituido, asignación familiar, alojamiento provisorio, equipo de viaje, gastos de instalación y residencia, ayuda de alquiler, gastos de residencia, seguros de asistencia médica, y similares, no se consideran rentas comprendidas.

El criterio de imputación temporal de las rentas será el mismo que el utilizado para realizar los aportes al BPS.

9. Cobertura de salud o cuota mutual. No constituirán rentas gravadas:

- a. Las prestaciones de salud otorgadas al beneficiario en su condición de afiliado al Servicio de Prestaciones de actividad correspondiente a la ex DISSE, o a las Cajas de Auxilio o Seguros Convencionales (artículo 41° y 51° del Decreto Ley 14.407 de 22 de julio de 1975).
- b. Las prestaciones de salud otorgadas a los beneficiarios del sistema de cobertura del Servicio de Sanidad de las Fuerzas Armadas y del Servicio de Sanidad Policial.
- c. En el caso de otras prestaciones de salud que sean de cargo del empleador, ya sea mediante la entrega de la correspondiente partida al empleado o por contratación directa con la entidad prestadora de los servicios de salud, los montos que no excedan el monto de la cuota de cobertura correspondiente a la ex DISSE. En el caso de reembolsos por adquisición de lentes, prótesis y similares, dichas partidas no estarán gravadas dentro de los límites del referido sistema de cobertura.

Por lo tanto, las sumas o servicios que excedan los límites indicados se consideran gravados por su valor diferencial y se imputarán al mes de devengado.

10. Servicios de salud, odontológicos o similares. Idem numeral 9.

11. **Tickets por consultas, medicamentos, análisis y similares.** Para estas partidas será de aplicación el criterio establecido en el literal c del numeral 9; de esta manera, la suma de todas las partidas en concepto de salud brindadas al trabajador que excedan la cuota de cobertura correspondiente a la ex DISSE, constituirán rentas gravadas.
12. **Quebrantos.** Se considera por su monto total nominal (percibido más retención depositada en BHU) renta comprendida y se imputan al mes de pago.
13. **Productos o servicios del organismo.** La entrega a funcionarios de productos o servicios producidos por el organismo constituyen renta comprendida y se valorará por el costo de adquisición o producción o en su defecto, el precio de venta en plaza de los mismos, menos, si correspondiere, el importe abonado por ellos, hasta el monto considerado renta.

Si los valores referidos no se pudieran establecer claramente o justificarse técnicamente, la unidad productora deberá proponer a la CGN una forma de cálculo de dicho costo, quien en consulta con la DGI, lo determinará.

14. **Uniformes, ropa de trabajo, herramientas o equipamientos especiales.** La entrega de estos elementos en especie, no se considerará renta gravada, siempre que su uso sea obligatorio en el horario laboral, en consecuencia, no se permita su no utilización.
15. **Guardería.** Estas prestaciones constituyen rentas comprendidas y se valorarán de la siguiente manera: lo abonado o reintegrado al funcionario, por el total percibido; cuando se proporciona el servicio a través de la institución, directamente o a través de terceros, su monto se valorará dividiendo el costo total para la institución, entre el número de niños que utilizan el servicio, mensualizado.

Para determinar la renta mensual para cada funcionario, por los meses que se utiliza el servicio, al importe obtenido anteriormente se multiplicará por el número de niños que éste envía al servicio.

Estos costos se deberán establecer en junio y diciembre de cada año y tendrán vigencia a partir del mes siguiente a su determinación.

16. **Dietas.** Constituyen rentas comprendidas. Si se asignan a funcionarios públicos tributarán como rentas de trabajo dependiente. Las percibidas por personal no dependiente se aplicarán las normas de rentas de trabajo para no dependientes.
17. **(Numeral sustituido Inst. 7/07). Cachet.** Los ingresos derivados de esta modalidad constituyen renta comprendida en esta categoría, siempre que el personal involucrado forme parte de la plantilla regular o estable de la institución, con independencia de la labor que desarrollen.

En los demás casos la renta percibida se considera comprendida en la sub-categoría rentas fuera de la relación de dependencia.

18. **Gastos de representación.** Se encuentran alcanzados por el impuesto por el total percibido.
19. **Adelanto de Partidas para Gastos.** Se aplica el mismo criterio que para viáticos.
20. **Celulares.** La utilización y consumo de celulares realizado por funcionarios públicos, cuyo costo sea de cargo de la Institución, no se considera renta comprendida.
21. **Licencia Gozada.** El importe correspondiente a días gozados de licencia generados hasta el 30 de junio de 2007, no se encuentran alcanzados por el impuesto. Las posteriores a esa fecha constituyen renta comprendida.
22. **(Numeral sustituido Inst. 7/07). Pago de licencia no gozada.** Las originadas por rupturas del vínculo funcional a partir del 1 de julio de 2007 y refieran a licencias generadas con anterioridad al 30 de junio de 2007, no se consideran rentas comprendidas. Cuando las mismas incluyan licencias generadas a posteriori de la fecha indicada, se considerarán rentas comprendidas.

No obstante, los montos percibidos correspondientes a licencia devengada con anterioridad al 30/6/07, abonados entre el 1/7/07 y el 30/11/07 estarán sujetos a retención del impuesto; dicha situación será ajustada durante el mes de diciembre de 2007

Si el período a percibir corresponde a un solo ejercicio, se considerará este monto en el mes que corresponda. Si por el contrario el monto a percibir supera los 2 años, el monto total liquidado se dividirá entre el número de ejercicios considerados en la liquidación con un máximo de tres. El monto así determinado se considerará como renta comprendida de este concepto.

23. **Retribuciones ejercicios anteriores.** Las retribuciones devengadas a partir del 1 de julio de 2007, y reclamadas con posterioridad al 1 de enero del 2008, constituyen rentas comprendidas y se imputarán al mes en que se abonen.

Su valuación al sólo efecto de aplicar las tasas correspondientes se determinará de igual manera que para la licencia generada y no gozada gravada.

24. **Seguros de accidentes de trabajo.** Las primas correspondientes a la cobertura obligatoria brindada a los funcionarios por este concepto, no constituyen rentas alcanzadas por el impuesto.

25. **Seguros de vida, salud, robo o similares.** Estos seguros en la medida que su contratación no responda a una obligación legal expresa, constituyen rentas comprendidas por el valor de prima pagada. La misma se imputará según los meses en que corresponda abonar dichas primas.
Las indemnizaciones a favor de los beneficiarios no constituyen rentas alcanzadas por el impuesto.
26. **Prejubilados.** Su tratamiento fiscal se regularizará en el momento de la concesión definitiva de la pasividad, por lo que no serán objeto de retención.
27. **Incentivos de retiro.** Su tratamiento fiscal es similar al de los salarios, independientemente de la fecha en que se hubiere hecho uso de la opción o comenzado su cobro.
28. **Subsidios cargos políticos y confianza.** Su tratamiento fiscal es similar al de los salarios
29. **Diferencia de cambio y ajustes de precio.** Las derivadas de rentas comprendidas en el impuesto a las rentas de dependientes se consideran comprendidas y se imputaran al mes en que se paguen efectivamente.
30. **Sanciones sobre sueldos.** Para sanciones menores a 15 días, se tomará como renta comprendida el importe nominal del salario, sin considerar los sanciones efectuados. Para multas por períodos superiores a los indicados, la renta comprendida se determinará restando al sueldo nominal las sanciones correspondientes.

Las devoluciones de sanciones menores a quince días no constituyen rentas comprendidas, por el contrario, en los casos que corresponda devolver total o parcialmente las retenciones superiores a quince días, se deberá rehacer la operación original según los días devueltos. Si la comparación entre ambos nominales resulta una diferencia positiva, esta se considerará renta comprendida en el mes de su devolución.

Para determinar el monto de las multas menores a 15 días, no se considerará el monto del IRPF.

31. **Obligaciones a cargo de terceros.** Las pagos a favor de funcionarios realizadas directamente por terceros, a partir del 1 de julio de 2007, deberán ser depositadas por éstos, en la institución de la cual depende el funcionario acreedor. La Institución procederá al pago de los mismos observando las obligaciones fiscales de este impuesto y las contribuciones especiales de la seguridad social.

Si se tratare de prestaciones en especie se computarán por su precio en el mercado. Si éste no se pudiese determinar se utilizarán los criterios de renta en especie utilizados por el BPS o IRAE.

32. **Liquidaciones finales, Retroactividades o Reliquidaciones.** Estas liquidaciones, siempre que refieran a rentas devengadas con posterioridad a la vigencia de la Ley, se considerarán igual que el salario, y se imputarán al mes o meses en que corresponda realizar los aporte por concepto de contribuciones especiales de la seguridad social.

Su valuación al sólo efecto de aplicar las tasas correspondientes se determinará de igual manera que para la licencia generada y no gozada.

33. **Canastas.** Las canastas en efectivo, tickets o especie, se consideran rentas comprendidas, se valuarán por su importe o costo de adquisición o plaza y se imputarán a cada mes de pago.

34. **(Numeral sustituido Inst. 7/07). Vehículos de la Institución.** La utilización por parte de los funcionarios de autos de la institución, fuera del horario de trabajo y/o utilizado con fines particulares, constituye renta comprendida. La renta mensual será la resultante de multiplicar el costo de adquisición del mismo actualizado, al inicio del ejercicio, por la evolución del índice de precios al productor de productos nacionales por 2,4%o (dos con cuatro por mil).

35. **Propinas casinos.** Las partidas salariales financiadas con el fondo de propinas tendrán el mismo tratamiento fiscal que el salario.

36. **Boletos, Gastos de locomoción.** Los gastos de locomoción, no incluidos en el numeral 7, originados en tareas asignadas a funcionarios que estén inequívocamente relacionados con el cumplimiento de sus funciones normales, sean utilizados en horas de trabajo y siempre que se rinda cuenta de ellos, no constituyen renta comprendida.

En tanto constituirán renta comprendida las asignaciones que se hagan por este motivo y no respondan a las condiciones anteriores. Se valuarán por los importes percibidos o reintegrados.

Los gastos de traslado de funcionarios a sus lugares de trabajo asumidos o brindados por el empleador, constituyen materia comprendida, y se valuarán de acuerdo al costo del servicio o en su defecto por el costo del pasaje. Si se asignara en efectivo, tickets o similares, la renta comprendida estará dada por el importe correspondiente.

37. **Servicios recreativos, deportivos, vacaciones y similares.** Estos servicios prestados total o parcialmente por el empleador, en dinero o en especie, se consideran renta comprendida. En el primer caso se computará el importe percibido. En el segundo, si no se pudiese identificar a los usuarios, la renta se determinará dividiendo el costo que tiene para la institución dicho servicio, entre el número de funcionarios que pueden acceder al mismo, por el período utilizado. A los efectos de determinar el costo, se deberá deducir del mismo los eventuales aportes o pagos que realicen los funcionarios.

Estos costos se deberán establecer en junio y diciembre de cada año y tendrán vigencia a partir del mes siguiente a su determinación.

38. **(Numeral sustituido Inst. 7/07). Pagos a ex - empleados y familiares.-** Constituyen rentas comprendidas las partidas que las entidades abonen a ex empleados o a familiares de éstos, cuyo nexos causal sea una relación laboral previa con dichas entidades y no se encuentren comprendidos en los numerales anteriores..

La retención se calculará aplicando a los referidos beneficios la escala establecida en el numeral 2 del inciso segundo del artículo 63° del Decreto N° 148/007 de 26 de abril de 2007 (sin mínimo no imponible) y **deberá verse a la Dirección General Impositiva** al mes siguiente de efectuados los pagos correspondientes, de acuerdo con el cuadro de vencimientos establecido a tales efectos.

V. DETERMINACIÓN DE LAS RENTAS COMPRENDIDAS. Tratamiento de partidas específicas. (Ver Inst. 7/07)

A vía de ejemplo, en este numeral se establecen los criterios a aplicar a una serie de partidas – identificadas por Inciso - respecto a su inclusión como materia imponible para el IRPF dependientes.

Dicha enumeración no tiene carácter taxativo.

ANEXO 1. IRPF Dependientes. Tratamiento de partidas específicas.

INC	Nombre Común	Renta Comprendida	Imputación	Valuación	Retención	Observaciones
ADMINISTRACIÓN CENTRAL						
3	Compensación por riesgo	SI	Mes devengado	100%	SI	Material y Armamento
	Adicional 30%	SI	Mes devengado	100%	SI	
	Compensación Conjucees	SI	Mes devengado	100%	SI	
	Prima técnica sin aporte	SI	Mes devengado	100%	SI	
	Complemento dedicación integral	SI	Mes devengado	100%	SI	
	Personal militar funciones diplomáticas					Ver Ministerio RR.EE.
	50% Complemento Misiones de Paz	SI	Mes devengado	100%	SI	
	Prima solidaria familiar	SI	Mes devengado	100%	SI	
	Alimentación diaria comedor	SI	Mes devengado	100%	SI	Excepto Cao IV num 4 ultimo inciso
	Vivienda	SI	Mes devengado		SI	Ver Cap IV numeral 5
	Reintegro equipo de Oficiales	SI	Mes devengado	100%	SI	
	Gastos promoción, beneficios, boletos	SI	Mes devengado	100%	SI	
	Locomoción DINACIA	SI	Mes devengado	100%	SI	
4	Prima Técnica	SI	Mes devengado	100%	SI	
	Riesgo Función	SI	Mes devengado	100%	SI	
	Compensación alimentación	SI	Mes devengado	100%	SI	
	Servicio 222	SI	Mes devengado	100%	SI	
	Viático compensación Choferes (HH.EE)	SI	Mes devengado	100%	SI	
	Arrendamientos o usufructo vivienda	SI	Mes devengado		SI	Ver Cao. IV numeral 5
	Pensión graciable	SI	Mes devengado	100%	SI	No se aplica mínimo no imponible
	Reparación fallecimiento acto servicio	SI	Mes devengado	100%	SI	No se aplica mínimo no imponible
	Reparación incapacidad	SI	Mes devengado	100%	SI	
6	Tabla art 229 Ley 16.736	SI	Trim adelantado	100%	SI	Ver Cao IV numeral 8
11	Ayuda arrendamiento	SI	Mes devengado		SI	Ver Cap. IV numeral 5
	Perfeccionamiento académico	SI	Mes devengado	100%	SI	
	Capacitación técnica Fiscalía de Corte	SI	Mes devengado	100%	SI	
	Matrimonios domicilio	SI	Mes devengado	100%	SI	
12	Asistencia integral	SI	Mes devengado		SI	Ver Cap IV numeral 9
ORGANISMOS DEL ART. 220						
16	Partida defensores	SI	Mes devengado	100%	SI	
	Partida académica	NO				
17	Vales de nafta Sres. Ministros	SI	Mes devengado	100%	SI	
19	Partida académica	SI	Mes devengado	100%	SI	
	Vivienda	SI	Mes devengado		SI	Ver Cap. IV numeral 5
25	Cuota mutual	SI	Mes devengado		SI	Ver Cap IV numeral 9
	Boletos docentes	SI	Mes devengado			Ver Cap IV numeral 36
26	Cuota mutual	SI	Mes devengado		SI	Ver Cap IV numeral 9
	Seguros de vida	SI	Mes devengado	100%	SI	
	Pago Tribunales y Capacitadores	SI	Mes devengado	100%	SI	Si son dependientes.
	Apoyo económico funcionarios	SI	Mes devengado	100%	SI	
	Partida mejores condiciones trabajo	SI	Mes devengado	100%	SI	
27	Partida seguridad	SI	Mes devengado	100%	SI	
	Alimentos para menores a cargo cuidadoras	NO				

VI. CRITERIOS DE IMPUTACIÓN

Las rentas del trabajo se imputarán aplicando el criterio de lo devengado, excepto para diferencias de cambio y ajuste de precios que se computarán en el momento del pago.

Las rentas con períodos de generación superiores a 2 años y carezcan de regularidad, se imputarán en el mes de pago. En estos casos, el monto a considerar como renta computable al sólo al efecto de determinar la alícuota de impuesto a aplicar, surgirá de dividir el importe total percibido entre el número de ejercicios requeridos para su devengamiento.

Aquellas rentas asociadas a períodos de generación superiores al mes calendario (ej. Aguinaldo) o partidas adelantadas, se imputarán al mes en que deban pagarse. En general este tipo de rentas de dependientes, tendrán el mismo tratamiento temporal para su consideración, que el aplicado para la determinación de las contribuciones especiales de la seguridad social.

A los efectos dispuestos en este numeral se considerarán meses de 30 días y años calendario.

VII. CRITERIOS DE VALUACIÓN

Las rentas se considerarán por su valor total nominal, independientemente de los criterios utilizados para la seguridad social, con las excepciones dispuestas en los Capítulos IV y V.

Rentas en especie. En el caso de las rentas correspondientes a servicios prestados en relación de dependencia, las partidas otorgadas en especie que no tuvieran norma de valuación específica a efectos previsionales por la Ley N° 16.713 de 3 de setiembre de 1995 y por el Decreto Reglamentario N° 113/996 de 27 de marzo de 1996 y sus normas modificativas y concordantes, se computarán por las normas de rentas en especie del Impuesto a las Rentas de las Actividades Económicas, salvo en el caso de los servicios y los bienes a que refiere el literal d) del artículo 73° del Decreto N° 150/007 de 26 de abril de 2007, en las que se tomará el costo de adquisición o de producción en su caso. Si dicho valor no se pudiera establecer, se tomará el valor corriente en plaza.

Cotización de la Unidad Indexada. A los efectos de este impuesto, todos los valores expresados en unidades indexadas se convertirán considerando la cotización vigente al último día del mes anterior al de la operación correspondiente. A los efectos de la inclusión preceptiva referida en el artículo 7° del Decreto N° 150/007 de 26 de abril de 2007, la conversión se realizará aplicando la cotización de cierre de ejercicio.

Moneda extranjera. Si el monto de la operación estuviese expresado en moneda extranjera, a efectos del cálculo de la renta y el impuesto correspondiente, se estará a lo dispuesto en el artículo 74° del Decreto N° 150/007 de 26 de abril de 2007.

VIII. DETERMINACIÓN DE LA RENTA COMPUTABLE.

Para determinar la renta computable, a la totalidad de las rentas comprendidas percibidas en el ejercicio, se deducirán los créditos incobrables devengadas a partir del 1 de julio de 2007.

Determinado el monto anual computable como dependientes, más las percibidas fuera de la relación de dependencia, se aplicarán las tasas del impuesto en forma progresional, esto es, por tramos incrementales de ingresos, para determinar el monto gravado sobre la renta. De dicho importe se podrán realizar las deducciones referidas en el Capítulo II, numeral 3.

Un caso especial lo constituye el multiempleo, es decir la percepción por el sujeto pasivo de rentas gravadas de más de un empleador, en carácter de dependiente o fuera de la relación de dependencia, o de algún Instituto de Previsión Social como pasividad, o alguna combinación de ellas.

En estos casos y siempre que la suma de todas las rentas supere el mínimo no imponible, el sujeto pasivo sólo podrá deducir el mínimo no imponible en una de ellas. Asimismo está obligado a comunicar a las restantes Instituciones involucradas, que no considere dicho mínimo, en las retenciones a cuenta que deba efectuar. Está comunicación deberá realizarse en el formulario de DGI 3100 y comenzará a operar a partir del mes de cargo Octubre 2007.

IX. RÉGIMEN DE RETENCIONES (Ver Inst. 7/07)

Los funcionarios públicos deberán realizar anticipos a cuenta del impuesto vía retención, a cargo de su empleador.

Cada Unidad Ejecutora u oficina que realice pagos comprendidos en el impuesto será responsable sustituto por la realización de las retenciones correspondientes y la versión correcta del adelanto. Aquellas unidades comprendidas en lo dispuesto precedentemente y que no tengan la calidad de unidad ejecutora, realizarán todas sus operaciones fiscales y presupuestales correspondientes bajo la superintendencia directa de la Dirección General del Inciso, salvo que expresamente dependan de alguna Unidad diferente.

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

Al total de ingresos del mes:

RENDA MENSUAL COMPUTABLE	TASA
Hasta 5 BPC	0%
Más de 5 BPC y hasta 10 BPC	10%
Más de 10 BPC y hasta 15 BPC	15%
Más de 15 BPC y hasta 50 BPC	20%
Más de 50 BPC y hasta 100 BPC	22%
Más de 100 BPC	25%

A las deducciones:

DEDUCCIÓN MENSUAL COMPUTABLE	TASA
Hasta 5 BPC	10%
Más de 5 BPC y hasta 10 BPC	15%
Más de 10 BPC y hasta 45 BPC	20%
Más de 45 BPC y hasta 95 BPC	22%
Más de 95 BPC	25%

A efectos de las deducciones previstas en BPC, se considerará el valor de la BPC que determine el Poder Ejecutivo.

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

Los trabajadores dependientes, en caso que deseen realizar deducciones mensualmente y no a fin de ejercicio, deberán presentar la declaración del formulario 3100, al entrar en vigencia el impuesto que se reglamenta, y en ocasión de iniciar la relación laboral. Asimismo, los sujetos referidos estarán obligados a comunicar cualquier modificación ulterior.

De no ser así, las deducciones correspondientes serán consideradas a partir del mes siguiente a aquel en que sean informadas

Las retenciones se efectuarán en cada pago o crédito realizado a favor del sujeto pasivo y se documentarán a través de resguardos.

A estos efectos cuando se trate de derivadas de retribuciones, la constancia realizada en el recibo de sueldo servirá como resguardo a los efectos fiscales. En los demás casos, conjuntamente con el recibo de pago, se emitirán resguardos manualmente, en los términos de las Resoluciones de la DGI No 135/2003 de 21 de febrero de 2003, 134/2004 de 31 de marzo de 2004 y 214/2005 de 6 de abril de 2005.

En el caso particular de viáticos se procederá a realizar una retención provisoria equivalente a la alícuota correspondiente al último tramo de ingresos gravados aplicado en el mes anterior. Esta se documentará en el propio recibo de pago.

Si el beneficiario rinde cuentas en la forma dispuesta, se procederá a la devolución del importe retenido provisoriamente. En caso contrario se emitirá el resguardo definitivo correspondiente. Si correspondiere, se le asignará una fecha valor, de acuerdo a las normas de imputación establecidas en este Instructivo.

Retenciones adicionales. A partir del 1 de enero de 2008, la DGI podrá autorizar un régimen de retenciones adicionales voluntarias, cuando estime que las retenciones normales efectuadas resultaren insuficientes para cubrir el monto anual del impuesto. **Estas retenciones serán recaudadas por la DGI.**

Las retenciones sobre las rentas establecidas en el numeral 38 del Capítulo III, se realizarán sin consideración del mínimo no imponible, esto es, se aplicará el cuadro de tasas establecido para las deducciones, que figura este Capítulo.

Para el ejercicio 2007 los monto anuales referidos en la escala de rentas y de deducciones, así como los montos de los mismos expresados en términos anuales, se prorratearan a los 6 meses de vigencia del impuesto en este ejercicio.

Los montos percibidos durante el período julio-noviembre de 2007 por concepto de aguinaldo, licencia (gozada o pagada) y similares devengados con anterioridad a la vigencia del impuesto, no constituyen materia gravada pero serán objeto de retención. Esta situación será ajustada en el mes de diciembre en ocasión del ajuste anual.

X. PAGO DE LAS RETENCIONES. (Ver Inst. 7/07)

Las retenciones correspondientes a rentas de esta Categoría, se verterán:

- a. al mes siguiente de devengadas, para las retenciones correspondientes a rentas del trabajo dependiente y subsidios por inactividad compensada.
- b. retenciones correspondientes a rentas de trabajo fuera de la relación de dependencia.

No obstante lo dispuesto precedentemente, los responsables incluidos como contribuyentes rurales y de obras públicas en el Banco de Previsión Social, verterán las retenciones efectuadas en los mismos plazos previstos para el pago de las contribuciones especiales de seguridad social.

Las retenciones mencionadas en los incisos anteriores podrán ser abonadas, de acuerdo con el cuadro de vencimientos establecido a tales efectos.

XI. TRATAMIENTO DE LAS DEDUCCIONES.

Las deducciones se podrán realizar una sola vez por cada concepto.

A efectos de las retenciones mensuales las deducciones se computarán según el siguiente procedimiento:

- Deducciones proporcionales: aplicando el porcentaje correspondiente al importe de la renta que se computa.
- Deducciones no proporcionales: un doceavo del monto anual, excepto para el ejercicio 2007.

La aplicación mensual de deducciones relacionadas con el salario (Montepío, DISSE, FRL, etc), se realizarán de oficio por el empleador. En los restantes casos su consideración dependerá de la voluntad del sujeto pasivo.

Las deducciones correspondientes a aportes jubilatorios a la Caja Profesional se podrán realizar independientemente de la situación fiscal del sujeto pasivo con la referida Caja.

En los casos que el trabajador perciba rentas del trabajo o pasividad de más de una entidad, las deducciones referidas en los literales C, D y E del Capítulo II, numeral 3, se aplicarán sólo en una de ellas, a elección del interesado.

Las deducciones por cuota mutual de hijos menores o incapaces se pueden acumular con las de atención médica a pasivos.

Los importes a deducirse se considerarán por meses enteros, no realizándose fraccionamientos por períodos de actividad menores al mes.

La deducción de la cuota mutual de menores comienza, como mínimo, a partir del mes de nacimiento y se considerará hasta el mes anterior al que efectivamente se cumplan los 18 años.

XII. RESGUARDOS.

Los recibos de sueldos o los emitidos por la percepción de cualquiera otra prestación en efectivo o especie, adquirirán la calidad de resguardos siempre que se establezcan los siguientes datos:

1. Nombre y documento de identidad del retenido.
2. Monto gravado en efectivo o especie.
3. Monto retenido
4. Identificar los montos de sueldo anual complementario, licencia y similares devengados con anterioridad a la vigencia del impuesto y abonados en el período julio-noviembre de 2007.
5. Fecha valor del pago (mes de devengamiento o cargo)
6. Fecha de pago

XIII. LIQUIDACIÓN Y AJUSTE ANUAL.

La liquidación se realizará anualmente, y se determinará como la resultante de comparar los montos determinados al aplicar las escalas sobre las rentas computables y las deducciones.

El responsable, en base a la información que disponga, realizará las correspondientes retenciones mensuales, y determinará un ajuste anual al 31 de diciembre de cada año.

De dicho saldo surgirá de la diferencia entre el impuesto determinado de acuerdo a las normas generales, y las retenciones realizadas por el responsable.

Si de dicha determinación surgiera un saldo a pagar, el responsable realizará la retención correspondiente y la verterá al organismo recaudador, en las fechas y condiciones que determine la DGI.

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

Si el contribuyente obtuviera las rentas del trabajo a que refieren los incisos precedentes exclusivamente de un responsable sustituto en el ejercicio, el impuesto retenido tendrá carácter definitivo, quedando liberado el contribuyente de presentar la correspondiente declaración jurada en los términos del artículo 40 del Título 7 del Texto Ordenado 1996.

Si el contribuyente obtuviera otras rentas del trabajo gravadas por el Impuesto a las Rentas de las Personas Físicas, el impuesto retenido a que refiere el artículo anterior será considerado como anticipo.

XIV. OBLIGACIONES DE LOS RESPONSABLES

Las unidades serán responsables de:

1. Deducciones. Administrar y aplicar las deducciones de los dependientes.
2. Retenciones. Efectuar y verter las misma en las condiciones establecidas. Salvo para las retenciones complementarias y las correspondientes a pagos a ex funcionarios y familiares, que serán volcadas a la DGI , las demás se verterán al BPS.
3. Declaración mensual de los montos retenidos para el BPS, en el mismo plazo que otorgado para la presentación de la nómina de las contribuciones especiales de la seguridad social, y para la DGI al mes siguiente de efectuada la retención cuando esta deba verterse a dicho organismo.
4. Contenido de la declaración.
 - a. Nombre y cédula de identidad, Número de Identificación Extranjero otorgado por DGI, DNI de Argentina, Brasil, Paraguay o Chile, o pasaporte, de quienes hubieren sido beneficiarios de rentas comprendidas.
 - b. Renta obtenida
 - c. Monto de las deducciones, si corresponde
 - d. Importe retenido, si corresponde.
5. Realizar el ajuste anual y retención del mismo, en el caso que el sujeto pasivo perciba rentas de un solo empleador. El pago del eventual ajuste se efectuará en enero del ejercicio siguiente, conjuntamente con las retenciones de ese mes.
6. Emitir los resguardos.

XV. PROCEDIMIENTO DE CONSULTA

Todas las consultas relacionadas al tema de referencia deberán realizarse de acuerdo al siguiente procedimiento.

- a. La Dirección General de cada Inciso centralizará las dudas o aclaraciones sobre la aplicación fiscal u operación presupuestal del impuesto. Una vez evaluadas y en caso de creerlo necesario, las enviará por intermedio del Gerente Financiero a la CGN.
- b. Las consultas se recibirán por correo electrónico, exclusivamente en la dirección cpfconsultasirpf@cgn.gub.uy, suscritas por las autoridades referidas.
- c. La CGN y cuando corresponda en consulta con DGI, remitirá las respuestas a los interesados, en la dirección de correo que se indique, en un plazo máximo de 5 días, salvo que se requieran de estudios específicos que involucren a varias áreas técnicas.
- d. Las consultas deberán ser precisas y deberán contener al menos la siguiente información:

Planteo y Motivo de la consulta resumidos.
Normas legales y reglamentarias relacionadas.
Montos y personas involucradas si corresponde.
Unidad o unidades a las que refiere el planteo original.
Nombre y Dirección de correo, para dirigir la respuesta.

Las consultas que no cumplan estos requisitos mínimos no serán consideradas.



Cr. ARIEL RODRIGUEZ MACHADO
Contador General de la Nación