

INSTRUCTIVO N° 4/07

Ref: IRPF. Parte III
Rentas del Trabajo fuera de la relación de dependencia.
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.

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 FUERA DE LA RELACION DE DEPENDENCIA.

 **Rentas comprendidas.** Serán rentas de esta naturaleza, las originadas en la prestación de servicios personales fuera de la relación de dependencia, en tanto tales rentas no se encuentren incluidas en el hecho generador del Impuesto a las Rentas de las Actividades Económicas, ya sea de pleno derecho, o por el ejercicio de la opción a que refiere el artículo 5° del Título 4 del Texto Ordenado de 1996.

 **Criterios generales de determinación de la renta.** Para determinar las rentas comprendidas en el IRPF, fuera de la relación de dependencia, se deberán considerar los siguientes criterios generales:

1. Están comprendidos todos los ingresos en dinero o especie devengados a partir del 1 de julio, originadas en la prestación de servicios personales de cualquier naturaleza.
2. No se consideran comprendidas las rentas alcanzadas por el IRAE y aquellas rentas alcanzadas por el IRPF, cuyos titulares hayan optado por tributar el IRAE, no obstante corresponderá realizar retenciones sobre los montos facturados.
3. Para la determinación de la renta comprendida se considerarán las partidas integrantes de las mismas a su valor nominal, excluido el impuesto al valor agregado.

III. 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 valuar dichas rentas.

- 1. Arrendamiento de obra o servicios. Honorarios.** Estos contratos suscritos por el Estado o por intermedio de terceros, se consideran renta comprendida independientemente de la fuente de financiación utilizada.
- 2. Servicios personales no profesionales universitarios.** Se incluyen aquí fundamentalmente servicios de reparación, mantenimiento y similares, alcanzados por el IVA Servicios Personales.
- 3. (Modificado Inst. 7/07) Partidas a no funcionarios para gastos en el exterior.** Quienes perciban partidas para gastos en el exterior y no revistan la calidad de funcionarios públicos, se considerarán rentas de trabajo de no dependientes, en la medida que los mismos no sean objeto de rendición de cuentas.

Se entenderá que un gasto esta rendido a los efectos del IRPF cuando:

- a. El gasto realizado se justifica a través de comprobantes originales.
- b. Se rinda cuentas dentro de los 5 días corridos y siguientes al término de la misión, si ésta es menor a 30 días, o 10 días para las superiores a ese plazo. Si el regreso al País se diere con posterioridad al término de la misión, estos plazos se computarán a partir de aquella fecha.

- c. Se apruebe dicha rendición y se entregue constancia del monto aprobado. Esta aprobación no podrá superar los 3 días hábiles posteriores a la entrega de la documentación.

De no cumplirse estas condiciones, total o parcialmente, y siempre que legalmente no se esté obligado a devolver los importes no documentados, el importe no rendido y no devuelto, se considerará renta y se imputará al 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.

4. **Dietas.** Se consideran renta comprendida por el importe nominal percibido.
5. **Cachet.** Los ingresos derivados de contrataciones de esta modalidad, para eventos especiales y/o no cumplan tareas regulares, se consideran rentas percibidas fuera de la relación de dependencia.

Para otras situaciones ver Instructivo 3/07 Cap. IV, numeral 17.

6. **Mozos de Cordel, maleteros y similares.** Las retribuciones que abone el estado directamente o por cuenta y orden de terceros, se consideran renta comprendida y objeto de retención por la institución pública que realice o acredite dichos pagos.
7. **(Modificado Inst. 7/07) Otras.** Sin perjuicio de lo expresado en los numerales anteriores, las retribuciones en especie se computarán por su valor de producción, o en su defecto el precio de venta en plaza de los mismos.

IV. 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, podrán fraccionarse en partes iguales y se imputarán en tantos ejercicios como los que se requirieron para su devengamiento con un máximo de 3 ejercicios. A estos efectos las mismas se ajustarán por la variación de la unidad indexada entre la fecha de devengamiento y 31 de diciembre del ejercicio en que se deba considerar.

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

V. CRITERIOS DE VALUACIÓN (Modificado Inst. 7/07)

Las rentas se considerarán por su valor total nominal, sin el impuesto al valor agregado.

Las rentas en especie, que no puedan tener valor cierto y con las excepciones dispuestas, se valuarán por el valor de producción, y en su defecto, por los precios de mercado. (Ver artículo 73 decreto 150/07). Cuando para la obtención de algunas de estas rentas, el sujeto pasivo deba abonar algún precio, tasa o similar y la misma sea inferior al valor recibido en especie, la renta comprendida resultará de la diferencia entre ambos montos.

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.

VI. REGIMEN DE RETENCIONES

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

Todas las rentas comprendidas deben ser obligatoriamente objeto de retención, independientemente de la opción realizada por el sujeto pasivo de tributar estas rentas como IRAE o que las mismas estén alcanzadas por IRAE, excepto cuando el beneficiario sean:

1. Las sociedades anónimas y las sociedades en comandita por acciones, aun las en formación, a partir de la fecha del acto de fundación o de la culminación de la transformación en su caso.
2. Las restantes sociedades comerciales reguladas por la Ley N° 16.060, de 4 de setiembre de 1989, a partir de la fecha del acto de constitución o de la culminación de la transformación en su caso. Las sociedades de hecho y civiles, serán objeto de retención.
3. Las asociaciones agrarias, las sociedades agrarias y las sociedades civiles con objeto agrario.

4. Los establecimientos permanentes de entidades no residentes en la República.
5. Los entes autónomos y servicios descentralizados que integran el dominio industrial y comercial del Estado.
6. Los fondos de inversión cerrados de crédito.
7. Los fideicomisos, con excepción de los de garantía.

La retención sólo procederá en el caso que el total mensual facturado por el contribuyente al responsable, supere en el mes las 7.000 UI (siete mil unidades indexadas), excluido el Impuesto al Valor Agregado.

Su monto surgirá de aplicar la tasa del 7% al monto nominal sin IVA facturado. Cuando no se discrimine el servicio personal incluido en la factura, la retención se realizará sobre el total de la misma.

El monto retenido será considerado por el contribuyente como un pago a cuenta, y se deducirá del monto de los anticipos del mismo período.

En el caso particular de las partidas referidas en el Capítulo III, numeral 3, se procederá a realizar una retención provisoria de 7% que 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. Si correspondiere, se le asignará una fecha valor, de acuerdo a las normas de imputación establecidas en este Instructivo.

La retención se confirmará en el momento de intervenir la obligación, quedando la unidad ejecutora obligada a emitir el resguardo con fecha valor de devengamiento (factura).

VII. RESGUARDOS.

Las retenciones se efectuarán en cada pago o crédito realizado a favor del sujeto pasivo y se documentará a través de resguardos, de forma similar a la establecida en el Instructivo 7/06, para la retención del IVA en las compras del Estado, asignándole fecha valor de imputación (según devengamiento)

Contendrá los siguientes datos:

1. Identidad del retenido.
2. Monto gravado en efectivo o especie.
3. Monto retenido
4. Fecha valor del pago (mes de devengamiento o cargo)
5. Fecha de pago

Los mismos serán emitidos por el SIIF para las obligaciones que se tramitan por el mismo, y en forma manual para aquellas operaciones que se abonan con Fondo Rotatorio. A partir del mes de agosto, éstos últimos se emitirán por el sistema de acuerdo a procedimientos que oportunamente se emitirán.

VIII. OBLIGACIONES DE LOS RESPONSABLES

Las unidades serán responsables de:

1. Retenciones. Efectuar y verter las misma a la DGI.
2. Declaración mensual de los montos retenidos para la DGI, al mes siguiente de efectuada la retención.
3. 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. Importe retenido, si corresponde.
 - d. Declaración mensual, con los mismos requisitos anteriores, excepto el monto retenido, de aquellos prestadores de servicios personales que hayan facturado un importe igual o superiores a 2.000 UI en el mes.
4. Emitir resguardos

IX. 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.

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



Cr. ARIEL RODRIGUEZ MACHADO
Contador General de la Nación