

CONSULTA N° 6.601

ABANDONO DE BIENES Y DERECHOS – ITP – IRPF – BASE DE CÁLCULO – COSTO FISCAL.

La consultante (en su calidad de profesional escribana pública), plantea ante el otorgamiento de un negocio de “Abandono de Bienes y Derechos” si el mismo se encuentra gravado a efectos del Impuesto a las Transmisiones Patrimoniales (ITP) y del Impuesto a la Renta de las Personas Físicas (IRPF), y en su caso, si para la base de cálculo de ambos impuestos podría ser asimilable a una enajenación o a una cesión de derechos hereditarios; asimismo, consulta respecto del costo fiscal que deberá considerar el adquirente de los bienes inmuebles comprendidos en la universalidad al momento de enajenarlos y finalmente si el escribano es agente de retención.

Respuesta:

El instituto o negocio de “Abandono de Bienes y Derechos” se encuentra regulado en el Código Civil (C.C.) como uno de los modos de adquirir el dominio, en concreto dentro de las disposiciones referidas a la sucesión por causa de muerte. Conforme el art. 880° del citado cuerpo normativo se desprende que: *“El cónyuge sobreviviente podrá en todo caso retener lo que posea o se le deba, renunciando la porción conyugal o pedir la porción conyugal abandonando sus otros bienes y derechos”*.

El Dr. Esc. Arezo, en atención a esta disposición y a los arts. 878° y 879° del Código Civil, sostiene que, frente al fallecimiento del causante, a quien además de herederos -forzosos o no- le sobrevive cónyuge, este último podrá asumir alguna de las siguientes actitudes:

- a) Optar por Porción Conyugal a que hubiere lugar, encontrándose habilitado a retener sus bienes propios, su mitad de gananciales, incluso su cuota hereditaria, siempre que hecha la imputación legal de aquellos bienes al monto de la Porción Conyugal, ésta superara en valor el conjunto de todos ellos;
- b) Recibir su mitad de gananciales y si la misma supera el monto de la Porción Conyugal Íntegra, no tendrá derecho a complemento como en el caso anterior;
- c) Abandonar sus bienes y derechos para recibir Porción Conyugal Íntegra. (Arezo Píriz Enrique. Porción Conyugal, 5ª Edición; Asociación de Escribanos del Uruguay, Año 2010, págs. 437 y siguientes).

A efectos de analizar el alcance del referido negocio, es de orden considerar previamente el instituto de la *Porción Conyugal*. La misma es definida por el art.874° del Código Civil como *“(...) aquella parte del patrimonio del cónyuge premuerto, que la Ley asigna al cónyuge sobreviviente que carece de lo necesario para su congrua sustentación”*.

Más allá de la naturaleza jurídica de la Porción Conyugal (alimentaria, hereditaria, legado legal), y en tanto asignación forzosa en materia sucesoria, con relación a su quantum la misma corresponde a un cuarto de los bienes del causante (art. 881° Código Civil), salvo en el primer orden de llamamiento (descendientes o sus representantes) que cuantitativamente equivale a la legítima rigorosa del hijo (art. 887° Código Civil).

De lo dicho precedentemente se desprende que el negocio consultado, es un negocio jurídico entre vivos donde el título de adquisición se llama “abandono” y que requiere del modo “tradición” cuyo objeto será una “universalidad jurídica”. Avala esta última afirmación la Ley N° 16.871 de fecha 28.09.97 de reorganización registral, vigente desde el 1°.05.998, la cual en sede del Registro Nacional de Actos Personales mandata la inscripción de este tipo de negocios en la Sección Universalidades, si la misma es otorgada en escritura pública (art. 45° Nral. 4).

En consecuencia, tratándose de una universalidad, no corresponderá individualizar ni describir bienes en concreto y hay que tener en cuenta que existen bienes que no podrán ser objeto del mismo, como el Derecho Real de Uso y Habitación del art. 881-1 Código Civil.

En cuanto a la gravabilidad de este negocio con relación al ITP esta Comisión de Consultas comparte el criterio de la consultante en cuanto el “Abandono de Bienes y Derechos” no se encuentra previsto dentro del hecho generador del ITP (art.1°, Título 19, T.O. 2023). En una situación similar, relacionada con el abandono de inmuebles, en Consulta N°4.628 de fecha 31.08.006 (Bol. N° 399) esta Comisión de Consultas entendió que en efecto “(...) el referido abandono es una renuncia al derecho de propiedad y, por lo tanto, se encuentra excluido del hecho generador del ITP por aplicación del inciso tercero del artículo 5° del Decreto N° 252/998 de 16.09.998 (...)”.

El mencionado artículo establece que quedan excluidos del gravamen, entre otros, los negocios abdicativos, tales como las renunciaciones de derechos.

El multireferido negocio sí se encuentra incluido dentro del hecho generador del IRPF en tanto incremento patrimonial: *“A) Las rentas correspondientes a transmisiones patrimoniales originadas en cualquier negocio jurídico que importe título hábil para transmitir el dominio y sus desmembramientos, sobre bienes de cualquier naturaleza, y en general todos aquellos negocios por los cuales se les atribuya o confirme los referidos derechos a terceros, siempre que de tales derechos no se generen rentas que esta ley califique como rendimientos”* (art.26°, inciso 2, Literal A, Título 7, T.O. 2023).

En cuanto a la forma de liquidación del IRPF, corresponde aplicar sobre el negocio, el criterio ficto de liquidación establecido en los artículos 32° del Título 7 T.O. 2023 y 29 del Decreto N° 148/007 del 26.04.007 *“Rentas originadas en otras transmisiones patrimoniales”*, esto es, la renta computable será el 20% del precio de enajenación excluido el ITP (que en la especie, no aplica). En el caso que no exista precio, dicho porcentaje se aplicará sobre el valor en plaza de la universalidad enajenada.

Finalmente, en cuanto al costo fiscal de los inmuebles transmitidos mediante “Abandono de Bienes” (negocio que configura título hábil para transmitir el dominio), considerando que el referido negocio alcanza a los bienes de quien realiza el abandono, no tratándose de bienes propiedad del causante, esta Comisión de Consultas considera la aplicación el artículo 29° del Título 7 T.O. 2023 que expresa: *“En el caso de que dicho inmueble hubiera sido adquirido sin precio, se aplicarán las normas del artículo 36° de este Título”, siendo que el referido artículo dispone “El Poder Ejecutivo establecerá los criterios de valuación para los bienes y servicios recibidos en pago, por permuta y, en general para la determinación de las rentas en especie”*.

Por su parte, el artículo 32 del Decreto N° 148/007 establece que: *“A los fines de avaluar los bienes y servicios recibidos en pago o por permuta, así como para determinar las rentas en especie correspondientes a la Categoría I del impuesto que se reglamenta, serán de aplicación los criterios de valuación establecidos para el Impuesto a las Rentas de las Actividades Económicas”*. En ese sentido, el artículo 73 del Decreto N° 150/007 de 26.04.007 dispone que: *“A los fines de avaluar los bienes y servicios recibidos en pago o por permuta, así como para determinar las rentas en especie, se aplicarán las siguientes normas:*

(...)

- b) Los inmuebles se tomarán por el valor real vigente a la fecha de la operación. Si no existiera valor real o se demostrara que corresponde tomar otro importe, su valor será determinado por peritos, el que podrá ser rechazado por la Dirección General Impositiva”*.

Por lo expuesto, el adquirente de los bienes inmuebles incluidos dentro de la universalidad referida deberá tomar como costo fiscal de los mismos al momento de su enajenación, el valor real del inmueble al momento de la celebración del “Abandono de Bienes”.

Y finalmente, el IRPF resultante del referido abandono de bienes, deberá ser abonado por el cónyuge supérstite al mes siguiente del otorgamiento de la correspondiente escritura, debido a que el escribano público autorizante del negocio, no es agente de retención de dicho impuesto atento a lo dispuesto por el art. 41 del Decreto N° 148/007. No obstante, acorde al referido artículo

el escribano actuante será agente de retención ante una posterior enajenación de los inmuebles que fueran adquiridos bajo esta modalidad.

24.09.025 – El Director General de Rentas, acorde.

Fecha de publicación Web: 29 de octubre de 2025.