

DICTAMEN Di.A.L.I.R. 12/18
Buenos Aires, 23 de agosto de 2018
Fuente: página web A.F.I.P.

Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes. Monotributo. Sucesiones indivisas continuadoras de la persona humana adherida al régimen.

Sumario:

1. En el marco vigente de lo dispuesto por el art. 2 del anexo incorporado por la Ley 26.565, las sucesiones indivisas sólo pueden resultar “pequeños contribuyentes” cuando eran continuadores de la actividad económica desarrollada por el causante, en los términos de dicho Régimen Simplificado, ello más allá de la situación registral.

2. En esa línea, debe indicarse que no resultará válida la solicitud de incorporación al Régimen Simplificado en aquellas situaciones donde los hechos evidencien y se acredite que se había discontinuado la actividad económica que llevaba el monotributista fallecido.

En este sentido, y a los fines de resultar válida la condición de pequeño contribuyente de una sucesión indivisa, se deberá atender a la realidad económica negocial de cada caso, verificando que la actividad o explotación por la cual se encuadró como pequeño contribuyente no había sido discontinuada o interrumpida por la persona humana en cuestión.

3. La modificación establecida por la Ley 27.430 al art. 2 del anexo en trato, fijó un límite temporal para la existencia de la sucesión indivisa como pequeño contribuyente, manteniendo –en cuanto a la actividad– la condición previa de “continuadora del causante adherido al Régimen Simplificado”.

Texto:

I. Vienen las presentes actuaciones de la Subdirección General provenientes de su par de a los fines de que este Servicio Jurídico se expida acerca del trámite a seguir en el caso de las adhesiones al Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes efectuadas por sucesiones indivisas.

II. A los fines de una mejor comprensión de la cuestión sometida a consideración, resulta procedente efectuar una reseña de los antecedentes que hacen al caso.

1. Al respecto, cabe señalar que los actuados se originan en la Nota N° .../... (DV ...) –cfr. fs. ...– confeccionada por la División donde informa que se han detectado casos de sucesiones indivisas que registran el alta en el Régimen Simplificado con posterioridad al fallecimiento del causante.

En tal sentido, plantea diversas situaciones en las que entiende que, con arreglo a la normativa aplicable, no se produjo una continuidad de la actividad económica que desarrollaba el responsable con anterioridad a su deceso, aún cuando no se hubiera gestionado un cambio de la misma en el “Padrón único de contribuyentes”.

No obstante, señala que existen otras opiniones que consideraban la continuidad "... no desde el punto de vista de la historia registral, sino desde el punto de vista de la realidad económica, en tanto es posible que los futuros herederos tomen la decisión de liquidar un stock remanente o de continuar el negocio con posterioridad al fallecimiento y luego de un período de inactividad".

A tenor de lo expuesto, solicita el encuadre técnico aplicable a las circunstancias descriptas, para proceder a la exclusión prevista por el inc. g) del art. 20 del anexo de la Ley 24.977, texto según Ley 26.565.

2. A fs. ... luce el informe elaborado por la División de la Dirección quien entiende que si bien las sucesiones indivisas podrán ser monotributistas en su carácter de continuadoras de la persona física adherida al régimen, resulta conveniente dilucidar cuando se cumple con dicha exigencia de "continuidad" –cfr. Nota Nº .../... (DV ...)-.

En tal sentido, advierte que "si se registra la baja del causante y quedan períodos sin inscripción alguna, se produciría de este modo la interrupción de la continuidad que exige la norma", con la consiguiente pérdida de la calidad de monotributista por parte de la sucesión.

En virtud de lo expuesto, considera que la hipótesis planteada por el área fiscalizadora "parte del reconocimiento de que medió una interrupción de hecho de la actividad económica que obligaba tributariamente al causante", en atención a lo cual no se trataría de sujetos continuadores, sino de sucesores en el activo de los causantes.

3. Llamada que fuera a tomar intervención la Dirección ..., comparte la opinión vertida por el área preopinante, en el sentido que las sucesiones indivisas podrán ser monotributistas en la medida que sean continuadoras de las personas físicas adheridas al Régimen Simplificado, pudiendo permanecer en el hasta que se dicte la declaratoria de herederos o se apruebe el testamento.

Así pues, observa que en los casos traídos a análisis por la fiscalización la adhesión o permanencia en el régimen de las sucesiones indivisas resulta improcedente, puesto que se refieren a situaciones en las que se produjo la baja por cese de actividades y una posterior alta de la sucesión en el monotributo, o en las que el causante no revestía la calidad de pequeño contribuyente al momento de su fallecimiento.

Siguiendo esa línea de razonamiento, entiende que en la hipótesis de que los herederos resolvieran continuar luego de un período de inactividad, habiéndose dado de baja al contribuyente fallecido, se estaría partiendo del reconocimiento de que medió una interrupción de hecho de la actividad económica que obligaba al causante.

III. Reseñadas las principales consideraciones vertidas con relación a la cuestión consultada, se procederá al análisis de la misma, en el marco de competencia asignada a esta División.

En primer lugar, resulta oportuno recordar que par media del anexo de la Ley 24.977 sus modificaciones y complementarias, se instauró un Régimen tributario integrado y Simplificado para Pequeños Contribuyentes, que sustituye a los impuestos a las ganancias y al valor agregado y a los recursos de la Seguridad Social.

A tales efectos, el art. 2 del referido marco legal, según el texto incorporado por la Ley 26.565 –vigente al momento de formularse la presente consulta– consideraba pequeños contribuyentes, entre otros, a "... las personas físicas que realicen ventas de cosas muebles, locaciones y/o prestaciones de servicios

(...) y las sucesiones indivisas en su carácter de continuadoras de las mismas –el subrayado es propio del presente informe–.

Por su parte, el art. 3 del Dto. 1/10, reglamentario de la Ley 24.977, disponía que “La sucesión indivisa continuadora de un sujeto adherido al Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes (RS) podrá permanecer en el mismo hasta la finalización del mes en que se dicte la declaratoria de herederos o se apruebe el testamento que cumpla la misma finalidad, salvo que con anterioridad medie alguna causal de exclusión”.

De la normativa reseñada se desprende claramente que si bien las sucesiones indivisas podían adherir al Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes, tal posibilidad se encontraba supeditada a que revistieran la condición de continuadoras de la actividad económica desarrollada por el causante en el marco del citado esquema.

En consecuencia, a los fines de dilucidar en cada caso concreto si resultaba admisible la incorporación al régimen de una sucesión indivisa o su permanencia en el, se debían verificar los extremos fácticos exigidos por el esquema legal, esto es que el causante revistiera la calidad de pequeño contribuyente al momento de su deceso y que se continuara con la actividad incluida en el régimen.

Es dable poner de resalto que si bien el marco normativo aplicable fue modificado por la Ley 27.430, el nuevo texto ha mantenido la exigencia antes aludida, incorporando solo una pauta temporal para el mantenimiento de la calidad de monotributista por parte del patrimonio sucesorio.

En efecto, de conformidad con su actual redacción, el art. 2 antes citado dispone que también serán calificados como pequeños contribuyentes “3. Las sucesiones indivisas continuadoras de causantes adheridos al Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes hasta la finalización del mes en que se dicte la declaratoria de herederos, se declare la validez del testamento que verifique la misma finalidad o se cumpla un año desde el fallecimiento del causante, lo que suceda primero”.

De este modo, puede concluirse que tanto en aquellos casos en que el “de cuius” revestía la condición de contribuyente del régimen general, como en aquellos en que hubiera gestionado su baja como monotributista, la sucesión indivisa no podrá ejercer –bajo ninguna circunstancia–, la opción de adhesión al Régimen Simplificado prevista por la Ley 24.977, ello así según las previsiones expresas contempladas por su art. 2.

De igual forma, tampoco resultará válida la solicitud de incorporación al Régimen Simplificado en aquellas situaciones donde los hechos evidencien y se acredite que se ha discontinuado o interrumpido la actividad llevada a cabo por el monotributista fallecido, aún cuando la misma sea luego reasumida por la sucesión.

Cabe agregar que a los efectos de valorar la circunstancia indicada en último término, se deberá atender la realidad económica negocial más allá de lo meramente registral, de modo tal que si resulta manifiesto que no se ha proseguido con la actividad o explotación –como sería en el caso de una prestación de naturaleza intuita personae–, no resultará válida la permanencia en el régimen del patrimonio sucesorio.

IV. Sobre la base de las consideraciones expuestas, cabe arribar a las siguientes conclusiones:

1. En el marco vigente de lo dispuesto por el art. 2 del anexo incorporado por la Ley 26.565, las sucesiones indivisas sólo pueden resultar “pequeños contribuyentes” cuando eran continuadores de la

actividad económica desarrollada por el causante, en los términos de dicho Régimen Simplificado, ello más allá de la situación registral.

2. En esa línea, debe indicarse que no resultara válida la solicitud de incorporación al Régimen Simplificado en aquellas situaciones donde los hechos evidencien y se acredite que se había discontinuado la actividad económica que llevaba el monotributista fallecido.

En este sentido, y a los fines de resultar válida la condición de pequeño contribuyente de una sucesión indivisa, se deberá atender a la realidad económica negocial de cada caso, verificando que la actividad o explotación por la cual se encuadró como pequeño contribuyente no había sido discontinuada o interrumpida por la persona humana en cuestión.

3. La modificación establecida por la Ley 27.430 al art. 2 del anexo en trato, fijó un límite temporal para la existencia de la sucesión indivisa como pequeño contribuyente, manteniendo –en cuanto a la actividad– la condición previa de “continuadora del causante adherido al Régimen Simplificado”.

V. En orden a la intervención requerida, y de compartirse el temperamento expuesto, correspondería elevar los obrados a la Subdirección General de ... para que en caso de conformidad, gire los mismos a su par de ..., a sus efectos.