

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ073166

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 24 de abril de 2019

Sala 3.^a

R.G. 341/2018

SUMARIO:

Procedimiento de recaudación. Aplazamiento y fraccionamiento del pago. Motivo: dificultades económico-financieras. Denegaciones de solicitudes de aplazamiento formuladas por sociedades disueltas y en liquidación. Recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio. La cuestión controvertida consiste en determinar si las solicitudes de aplazamiento/fraccionamiento formuladas por sociedades disueltas y en liquidación pueden ser denegadas sin necesidad de realizar análisis o estudio específico de las dificultades económicas alegadas, al poderse calificar éstas en todo caso como estructurales, por ser este carácter consustancial a la situación de disolución y liquidación. El obligado tributario formuló su solicitud de aplazamiento/fraccionamiento consignando como motivo «no disponer de tesorería para atender el pago de la deuda en la fecha del vencimiento», sin que conste la presentación de documento alguno que acompañando a la solicitud justificase la falta de liquidez transitoria para hacer frente al pago de la deuda. Ciertamente, pesando sobre el interesado la carga de probar la existencia de la situación económico-financiera que le impedía de forma transitoria efectuar el pago, resulta claro que no lo hizo. La Administración tributaria, lejos de requerir a la interesada la documentación necesaria a fin de acreditar la existencia de dificultades económico-financieras que le impidían de forma transitoria efectuar el pago en el plazo establecido, denegó directamente el aplazamiento solicitado al apreciar dificultades económico-financieras de carácter estructural que impedirían hacer frente a los pagos derivados de la concesión de un aplazamiento, puestas de manifiesto por el incumplimiento por la solicitante de sus obligaciones corrientes, al mantener otras deudas con la Hacienda Pública pendientes de ingreso en período ejecutivo. Es al interponer el recurso de reposición frente a la denegación de su solicitud cuando la interesada afirma encontrarse en situación de disolución y liquidación, aportando en ese momento las cuentas y el último balance aprobado a fin de que la Administración pudiera evaluar la situación de su tesorería.

Pues bien, con la disolución de la sociedad de responsabilidad limitada se abre un período en el que los liquidadores deberán realizar las operaciones necesarias para la liquidación de la sociedad -percibir los créditos sociales, pagar las deudas sociales, enajenar los bienes sociales etc.- y proponer la división entre los socios del activo resultante. Es cierto que la única actividad de una sociedad en disolución y liquidación es la tendente a la liquidación de sus activos y, por lo tanto, una sociedad en ese estado dejará de tener una actividad mercantil habitual generadora de recursos; una sociedad en liquidación no se dedicará a una intervención continuada en el tráfico mercantil.

Por otro lado, de la doctrina del Tribunal Supremo, contenida entre otras en la STS, de 17 de febrero de 2016, recurso nº 858/2014 (NFJ062262), se infiere que la liquidación del concurso constituiría una situación estructural y no meramente transitoria de insolvencia del deudor, es decir, que la situación liquidatoria del concurso pondría fin a la transitoriedad de la insolvencia del deudor convirtiéndola en permanente o estructural.

Así, dado el paralelismo y por similitud con la solución liquidatoria del concurso, a la que ya no cabe calificar como situación transitoria de insolvencia, a juicio del Tribunal Central las dificultades económicas de una entidad disuelta y en fase de liquidación para hacer frente al pago de una deuda tributaria habrían de calificarse como estructurales y no coyunturales. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), art. 65.

RD 939/2005 (RGR), arts. 44, 46, 51 y 54.

RD 1684/1990 (RGR), art. 48.

RDLeg. 1/2010 (TR LSC), arts. 361, 371, 372, 375, 383, 384, 385, 386, 387 y 390.

Tribunal Económico-Administrativo Central
SALA TERCERA
FECHA: 24 de abril de 2019

RECURSO: 00-00341-2018
CONCEPTO: PROCEDIMIENTO RECAUDATORIO
NATURALEZA: ALZADA UNIF. DE CRITERIO
RECURRENTE: DTOR DPTO RECAUDACION AEAT - NIF ---
DOMICILIO: CALLE SAN ENRIQUE, 17 - 28071 - MADRID (MADRID)

En Madrid, en el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio interpuesto por la DIRECTORA DEL DEPARTAMENTO DE RECAUDACIÓN DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA (AEAT), contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía (Sala de Córdoba), de 27 de abril de 2017, recaída en la reclamación nº 14/00131/2015 interpuesta frente a acuerdo desestimatorio del recurso de reposición presentado contra acuerdo denegatorio de solicitud de aplazamiento.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

De la documentación obrante en el expediente resultan acreditados los hechos siguientes:

1.- El obligado tributario, sociedad de responsabilidad limitada, solicitó con fecha 20 de octubre de 2014 el aplazamiento de la deuda correspondiente a la autoliquidación del IVA 3T, por importe de 10.364,50 euros, con exención de garantías, por no disponer de tesorería para atender el pago en la fecha de vencimiento. Se solicitaba el pago de la deuda en 18 plazos mensuales siendo la fecha del primero plazo el 5 de diciembre de 2014.

2.- La solicitud fue denegada por acuerdo de fecha 5 de noviembre de 2014 que se notificó a la entidad mercantil el siguiente día 6, consignándose en el acuerdo el motivo siguiente:
Por apreciarse, la existencia de dificultades económico-financieras de carácter estructural que impedirían hacer frente a los pagos derivados de la concesión de un aplazamiento, como así lo pone de manifiesto el incumplimiento de sus obligaciones corrientes, manteniendo otras deudas con la Hacienda Pública pendientes de ingreso en período ejecutivo.

3.- Disconforme con la denegación de la solicitud de aplazamiento, la interesada interpuso recurso de reposición el día 3 de diciembre de 2014 en el que alegó lo siguiente:

- Que el motivo por el que se solicitó el aplazamiento es que la entidad está atravesando dificultades transitorias de tesorería, que le impiden hacer frente al pago de sus obligaciones tributarias en un único plazo.

- Que la entidad se encuentra en fase de disolución y liquidación, como lo demuestra el acta de fecha 20 de marzo de 2014 de la Junta General Ordinaria celebrada por la sociedad en la que se acuerda su liquidación y disolución a la vista de su situación patrimonial así como el cese del Consejo de Administración y el nombramiento de tres liquidadores. La disolución se escrituró el 29 de abril de 2014.

- Que, no obstante, ello no impide que la sociedad esté intentando hacer frente, para poder ser liquidada de forma correcta, a todas las deudas con las que se encuentra actualmente, razón por la cual solicitó el aplazamiento de referencia.

- Que con la finalidad de que la Administración pueda comprobar su situación de tesorería y la posibilidad de pagar dicha deuda si se le concede alguna facilidad de pago, se acompañan las cuentas y el último balance aprobado.

4.- El recurso de reposición fue desestimado mediante acuerdo de 11 de diciembre de 2014, notificado al día siguiente, con la siguiente argumentación:

La cuestión a resolver en el presente recurso se centra en determinar la conformidad o no a Derecho del acto impugnado. Es cuestión indiscutible, así resulta de lo establecido en el artículo 65.1 de la Ley 58/2003 General Tributaria, que el aplazamiento o fraccionamiento de pago, como medida excepcional encaminada a facilitar (que no a diferir) el pago de las deudas tributarias, está reservado para los supuestos en que la situación económico-financiera del deudor le impida, transitoriamente, hacer frente al pago de la deuda en los plazos reglamentariamente establecidos, sin que como dice la Audiencia Nacional, en sentencia dictada por su Sala de lo Contencioso-Administrativo en 11 de octubre de 2001 (recurso nº 48/1999) esté concebido para paliar una situación económica negativa de carácter permanente. Es igualmente cierto que corresponde a la Administración apreciar si el solicitante sufre déficit de tesorería y si tal déficit es de carácter coyuntural y transitorio (en cuyo caso procederá la concesión de lo solicitado, de cumplirse el resto de condiciones reglamentariamente establecidas) o si, por el contrario, es de carácter estructural y permanente, en cuyo caso, procederá denegarlo, dada la finalidad última de la institución. Y como tiene dicho el Tribunal Supremo en sentencia de 10 de abril de 2001 (dictada en recurso de casación nº 9624/1995) en orden a la apreciación de la expresada circunstancia de dificultad coyuntural de tesorería, los presupuestos para que proceda la concesión del fraccionamiento han de ser aducidos y constatados objetivamente por la parte u obligada tributaria que solicita el aplazamiento o fraccionamiento del pago, de manera que "si tales condicionantes no han quedado acreditados por quien tiene el interés o la carga de demostrarlos, no era factible ni objetivamente lógica la concesión del aplazamiento y/o fraccionamiento de la deuda".

En el presente caso, se fundamenta la negativa a conceder el fraccionamiento por la existencia de dificultades de tesorería de carácter estructural que impedirían hacer frente a los pagos derivados de la concesión de un aplazamiento, como así lo pone de manifiesto el incumplimiento de sus obligaciones corrientes, manteniendo otras deudas con la Hacienda Pública pendientes de ingreso en período ejecutivo. El recurrente, que no opone nada contra el análisis que de su situación financiera se ha realizado ni niega que mantiene otras deudas, manifiesta que la entidad está en fase de disolución y liquidación, lo que no impide que la sociedad esté intentando hacer frente, para poder ser liquidada de forma correcta, a todas las deudas con las que se encuentra actualmente. Pero para la concesión de un aplazamiento o fraccionamiento de pago es necesario que exista falta de tesorería, entendiendo como tal la ausencia o escasez de recursos con carácter coyuntural por parte del obligado al pago para cancelar sus obligaciones, y la dificultad coyuntural de tesorería debe entenderse como desfase transitorio de liquidez provocado por situaciones extraordinarias ajenas al tráfico ordinario, puesto que el admitir que las dificultades que puedan surgir del cumplimiento de las obligaciones propias y ordinarias de una persona o sociedad, como son las fiscales y las laborales, que deben estar previstas, pueda justificar la concesión de un aplazamiento, podría llevar a resultados no queridos por la norma, puesto que en definitiva, el pago aplazado de las deudas constituye una excepción al principio general de efectuar el pago en plazo, que, por tanto, ha de aplicarse restrictivamente, y en el presente caso es acertado el juicio que sobre la situación de tesorería del recurrente se ha formulado, pues no queda demostrado que el interesado esté pasando por una situación extraordinaria que le impida hacer frente al pago de sus obligaciones de manera inmediata. En consecuencia, el acuerdo aquí impugnado debe entenderse adecuado a Derecho siendo correctas las razones que han llevado a denegar el fraccionamiento solicitado, pues, al margen de cualquier otra consideración, falta en el presente caso el presupuesto necesario para la viabilidad de la citada solicitud (dificultad transitoria de tesorería).

5.- Contra el acuerdo desestimatorio del recurso de reposición se interpuso la reclamación económico-administrativa nº 14/131/2015 ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía (TEAR, en adelante) el día 12 de enero de 2015, en la que se reiteran las alegaciones formuladas con ocasión de la presentación del recurso de reposición.

El TEAR dictó resolución estimatoria el 28 de abril de 2017 sobre la base de los argumentos siguientes:

TERCERO.- En la resolución aquí impugnada, el órgano de recaudación, en respuesta a la excepción planteada por la interesada en su recurso de reposición (en el que adujo que la entidad se encontraba en proceso de disolución-liquidación), se señala que a la fecha del acuerdo denegatorio la interesada tenía otras deudas con la Administración de lo que nada alega, y que la oposición al acuerdo manifestada en la situación de falta de tesorería por el proceso liquidatorio en el que se encontraba inmersa, implicaba que la apreciada dificultad de tesorería, lejos de ser transitoria era de carácter estructural.

CUARTO.- Aunque ciertamente el mantenimiento de deudas pendientes de pago en período ejecutivo puede ser indicativa de la existencia de dificultades económico-financieras de carácter no transitorio, su simple

conurrencia, sin más análisis de las circunstancias particulares del solicitante, no es suficiente para alcanzar racionalmente la conclusión que se recoge en el acuerdo impugnado. Es más, ni siquiera el incumplimiento de la propuesta de pagos contenida en la solicitud o del calendario provisional de pagos que pueda fijar la Administración (que el Reglamento General de Recaudación considera, en su artículo 51.2, determinante de la posibilidad de denegar la solicitud por concurrencia de dificultades económico-financieras de carácter estructural) es, según tiene dicho el Tribunal Económico-Administrativo Central en resolución dictada en 9 de septiembre de 2009 en recurso de alzada nº 5640-08, causa automática de denegación de la solicitud de aplazamiento, siendo solo un elemento más a valorar en orden a adoptar la decisión administrativa, por lo que, con el mismo motivo, la simple concurrencia de otras deudas pendientes de pago no puede considerarse a priori, sin un análisis más profundo que la Administración ha omitido hacer, concluyente a los efectos de considerar que, como se dice, la solicitante carezca de capacidad económica para hacer frente a los pagos que derivarían de la concesión de un aplazamiento.

QUINTO.- Del mismo modo, al interponer el recurso de reposición contra la denegación de la solicitud, la interesada señala que sus dificultades transitorias se deben a su situación de disolución-liquidación desde el 29 de abril de 2014, y manifiesta que aporta, aunque no consta en el expediente, como anexo nº 5 "las cuentas y último balance aprobado". Frente a dichas alegaciones, la resolución desestimatoria, se limita a señalar que dicha situación es causa de denegación de la solicitud porque demuestra que la falta de tesorería es estructural y no transitoria, sin observar este Tribunal que se haya realizado el más mínimo análisis al respecto, ni del activo que dispone la interesada, ni de la transitoriedad de la falta de liquidez que perfectamente puede estar atravesando una entidad en período de liquidación, ya que, un proceso de liquidación de una entidad, no tiene porque suponer necesaria y automáticamente, como entiende la Administración, indicio suficiente para entender que una falta de liquidez estructural.

SEXTO.- A la vista de lo expuesto, este Tribunal entiende que la denegación del aplazamiento-fraccionamiento carece de la debida motivación, ya que se limita a afirmar la existencia de dificultades económico-financieras de carácter estructural que impedirían hacer frente a los pagos derivados de la concesión de un aplazamiento, sin especificar ni realizar estudio, cálculo o análisis alguno que permita fundamentar la supuesta "estructural y no coyuntural" falta de liquidez del solicitante, basándose únicamente en el incumplimiento de las obligaciones corrientes y la situación de liquidación de la interesada, todo lo cual coloca al solicitante en una situación de indefensión desconociendo el solicitante los datos concretos utilizados por la Administración para llegar a la conclusión del carácter estructural de la situación económica y financiera de la entidad.

En consecuencia, la denegación del aplazamiento dictada no puede ser considerada conforme a Derecho, por lo que procede anular el acto impugnado.

Segundo.

Contra la resolución del TEAR se deduce el presente recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio por parte de la Directora del Departamento de Recaudación de la AEAT, al estimarla gravemente dañosa y errónea. Formula la Directora recurrente, en síntesis, las alegaciones que siguen:

1.- La resolución del TEAR se fundamenta en las dos siguientes afirmaciones:

- Aunque ciertamente el mantenimiento de deudas pendientes de pago en período ejecutivo puede ser indicativa de la existencia de dificultades económico-financieras de carácter no transitorio, su simple concurrencia, sin más análisis de las circunstancias particulares del solicitante, no es suficiente para alcanzar racionalmente la conclusión que se recoge en el acuerdo impugnado.

- Frente a dichas alegaciones, la resolución desestimatoria, se limita a señalar que dicha situación (de disolución-liquidación) es causa de denegación de la solicitud porque demuestra que la falta de tesorería es estructural y no transitoria, sin observar este Tribunal que se haya realizado el más mínimo análisis al respecto, ni del activo que dispone la interesada, ni de la transitoriedad de la falta de liquidez que perfectamente puede estar atravesando una entidad en período de liquidación, ya que, un proceso de liquidación de una entidad, no tiene porque (sic) suponer necesaria y automáticamente, como entiende la Administración, indicio suficiente para entender que una falta de liquidez estructural.

Sobre la primera afirmación este Departamento interpuso en su día recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio RG 996-17, pendiente de resolver, contra la resolución de 29 de enero de 2016 del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Galicia nº 36-2950-15, solicitando que se estableciera como criterio el siguiente: " La denegación de las solicitudes de aplazamientos/fraccionamientos de pago por la razón de encontrarse el deudor en una situación económico-financiera de carácter estructural puede fundamentarse exclusivamente en el mantenimiento por parte del deudor de otras deudas en vía ejecutiva".

En consecuencia, el presente recurso se centra en la segunda de las afirmaciones del TEAR.

2.- La única actividad de una sociedad en disolución es la tendente a la liquidación de sus activos y, por lo tanto, por definición, carece de una actividad mercantil habitual generadora de recursos; una sociedad en liquidación no se dedica a una intervención continuada en el tráfico mercantil, sino tan sólo a saldar sus deudas en la medida en la que lo permitan sus activos, por lo que no se cumple el requisito ineludible para la concesión del aplazamiento de las deudas tributarias, esto es la existencia de dificultades económico-financieras de carácter transitorio.

En efecto, el artículo 65.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria dispone que "Las deudas tributarias que se encuentren en período voluntario o ejecutivo podrán aplazarse o fraccionarse en los términos que se fijen reglamentariamente y previa solicitud del obligado tributario, cuando su situación económico-financiera le impida, de forma transitoria, efectuar el pago en los plazos establecidos".

Y en su desarrollo, el artículo 51.1 del Reglamento General de Recaudación aprobado por Real Decreto 939/2005, establece que "El órgano competente para la tramitación examinará y evaluará la falta de liquidez y la capacidad para generar recursos y valorará la suficiencia e idoneidad de las garantías, o, en caso de solicitud de dispensa de garantía, verificará la concurrencia de las condiciones precisas para obtenerla."

La figura del aplazamiento/fraccionamiento de las deudas tributarias no es un sistema de financiación del deudor, sino tan solo una forma de facilitar el pago para aquéllos que tengan esas dificultades transitorias, tal y como tiene dicho ese Tribunal Central en numerosas resoluciones, por todas la de 20 de marzo de 2012, R.G. 917-11.

3.- El TEAR considera que debió hacerse un análisis de las causas de falta de tesorería para determinar si era estructural o transitoria, ya que "un proceso de liquidación de una entidad, no tiene porque (sic) suponer necesaria y automáticamente, como entiende la Administración, indicio suficiente para entender que (es) una falta de liquidez estructural".

Como ya se ha indicado, la falta de actividad de las sociedades en disolución y liquidación no permiten considerar que las dificultades económicas que tengan, en su caso, puedan ser de carácter coyuntural, precisamente porque no hay perspectiva ni posibilidad alguna de mejora a través de la realización del tráfico mercantil.

Una vez acordada la disolución de una sociedad, cesan sus administradores y son nombrados los liquidadores, cuyas funciones se regulan en el artículo 383 y siguientes de la Ley de Sociedades de Capital, cuyo texto refundido se aprobó por Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio.

Por lo tanto, una sociedad en liquidación difícilmente puede realizar una actividad que genere los recursos suficientes para que sean consideradas transitorias sus dificultades económicas, por lo que parece evidente que dichas dificultades han de ser calificadas de estructurales.

Termina la Directora recurrente solicitando que el Tribunal Económico-Administrativo Central dicte resolución estimatoria del presente recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio, manifestándose expresamente en contra del mantenido por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía, en Sala, en su resolución de fecha 28 de abril de 2017, recaída en la reclamación número 14-131-15, y estableciendo el siguiente:

"En el caso de sociedades disueltas y en liquidación han de ser denegados los aplazamientos que se soliciten. En el supuesto de que la sociedad en cuestión alegue la existencia de dificultades económicas circunstancia que le corresponde probar-, éstas pueden ser calificadas en todo caso como estructurales por la Administración tributaria sin necesidad de realizar análisis o estudio específico al efecto, con el consiguiente ahorro de recursos públicos, puesto que ese carácter es consustancial a la situación de disolución y liquidación".

Tercero.

El obligado tributario que en su día ostentó ante el TEAR la condición de interesado (cuya situación jurídica particular en ningún caso va a resultar afectada por la resolución que se dicte en el presente recurso, en virtud del artículo 242.3 de la LGT) no presentó alegaciones en el plazo concedido a tal fin.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

Concurren los requisitos de competencia, legitimación y plazo para la admisión a trámite del presente recurso, de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 242 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT)

Segundo.

La cuestión controvertida en el presente recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio consiste en determinar si las solicitudes de aplazamiento/fraccionamiento formuladas por sociedades disueltas y en liquidación pueden ser denegadas sin necesidad de realizar análisis o estudio específico de las dificultades económicas alegadas, al poderse calificar éstas en todo caso como estructurales, por ser este carácter consustancial a la situación de disolución y liquidación.

Tercero.

Dispone el artículo 65 de la Ley 58/2003, General Tributaria, en la redacción vigente al tiempo de los hechos aquí examinados, lo siguiente:

Artículo 65. Aplazamiento y fraccionamiento del pago

"1. Las deudas tributarias que se encuentren en período voluntario o ejecutivo podrán aplazarse o fraccionarse en los términos que se fijen reglamentariamente y previa solicitud del obligado tributario, cuando su situación económico-financiera le impida, de forma transitoria, efectuar el pago en los plazos establecidos.

2. No podrán ser objeto de aplazamiento o fraccionamiento las deudas tributarias cuya exacción se realice por medio de efectos timbrados.

Tampoco podrán aplazarse o fraccionarse las deudas correspondientes a obligaciones tributarias que deban cumplir el retenedor o el obligado a realizar ingresos a cuenta, salvo en los casos y condiciones previstos en la normativa tributaria.

Asimismo, en caso de concurso del obligado tributario, no podrán aplazarse o fraccionarse las deudas tributarias que, de acuerdo con la legislación concursal, tengan la consideración de créditos contra la masa.

Las solicitudes de aplazamiento o fraccionamiento a que se refiere este apartado serán objeto de inadmisión.

3. Las deudas aplazadas o fraccionadas deberán garantizarse en los términos previstos en el artículo 82 de esta Ley y en la normativa recaudatoria.

4. Cuando la totalidad de la deuda aplazada o fraccionada se garantice con aval solidario de entidad de crédito o sociedad de garantía recíproca o mediante certificado de seguro de caución, el interés de demora exigible será el interés legal que corresponda hasta la fecha de su ingreso.

5. La presentación de una solicitud de aplazamiento o fraccionamiento en período voluntario impedirá el inicio del período ejecutivo, pero no el devengo del interés de demora.

Las solicitudes en período ejecutivo podrán presentarse hasta el momento en que se notifique al obligado el acuerdo de enajenación de los bienes embargados.

La Administración tributaria podrá iniciar o, en su caso, continuar el procedimiento de apremio durante la tramitación del aplazamiento o fraccionamiento. No obstante, deberán suspenderse las actuaciones de enajenación de los bienes embargados hasta la notificación de la resolución denegatoria del aplazamiento o fraccionamiento.

6. Lo establecido en los apartados anteriores será también de aplicación a los créditos de titularidad de otros Estados o entidades internacionales o supranacionales respecto de los cuales se haya recibido una petición de cobro, salvo que la normativa sobre asistencia mutua establezca otra cosa".

El Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación (RGR), dedica los artículos 44 a 54 a regular el régimen de los aplazamientos y fraccionamientos de las deudas.

Dispone el artículo 44.1 del RGR:

Artículo 44. Aplazamiento y fraccionamiento del pago

"1. La Administración podrá a solicitud del obligado aplazar o fraccionar el pago de las deudas en los términos previstos en los artículos 65 y 82 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria".

Los artículos 46 y 51 del RGR, en la redacción aplicable a los hechos analizados, establecen lo siguiente:

Artículo 46. Solicitudes de aplazamiento y fraccionamiento

"1. Las solicitudes de aplazamiento o fraccionamiento se dirigirán al órgano competente para su tramitación dentro de los plazos siguientes:

a) Deudas que se encuentren en período voluntario de ingreso o de presentación de las correspondientes autoliquidaciones: dentro del plazo fijado para el ingreso en el artículo 62.1, 2 y 3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, o en la normativa específica. A estos efectos, en el caso de deudas resultantes de autoliquidaciones presentadas fuera de plazo, sólo se entenderá que la solicitud se presenta en período voluntario cuando la solicitud de aplazamiento o fraccionamiento se presente junto con la autoliquidación extemporánea.

b) Deudas que se encuentren en período ejecutivo: en cualquier momento anterior a la notificación del acuerdo de enajenación de los bienes.

2. La solicitud de aplazamiento o fraccionamiento contendrá necesariamente los siguientes datos:

a) Nombre y apellidos o razón social o denominación completa, número de identificación fiscal y domicilio fiscal del obligado al pago y, en su caso, de la persona que lo represente.

b) Identificación de la deuda cuyo aplazamiento o fraccionamiento se solicita, indicando al menos su importe, concepto y fecha de finalización del plazo de ingreso en período voluntario.

c) Causas que motivan la solicitud de aplazamiento o fraccionamiento.

d) Plazos y demás condiciones del aplazamiento o fraccionamiento que se solicita.

e) Garantía que se ofrece, conforme a lo dispuesto en el artículo 82 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

f) Orden de domiciliación bancaria, indicando el número de código cuenta cliente y los datos identificativos de la entidad de crédito que deba efectuar el cargo en cuenta, cuando la Administración competente para resolver haya establecido esta forma de pago como obligatoria en estos supuestos.

g) Lugar, fecha y firma del solicitante.

3. A la solicitud de aplazamiento o fraccionamiento se deberá acompañar:

a) Compromiso de aval solidario de entidad de crédito o sociedad de garantía recíproca o de certificado de seguro de caución, o la documentación que se detalla en los apartados 4 y 5, según el tipo de garantía que se ofrezca.

b) En su caso, los documentos que acrediten la representación y el lugar señalado a efectos de notificación.

c) Los demás documentos o justificantes que estime oportunos. En particular, deberá justificarse la existencia de dificultades económico-financieras que le impidan de forma transitoria efectuar el pago en el plazo establecido.

d) Si la deuda tributaria cuyo aplazamiento o fraccionamiento se solicita ha sido determinada mediante autoliquidación, el modelo oficial de ésta, debidamente cumplimentado, salvo que el interesado no esté obligado a presentarlo por obrar ya en poder de la Administración; en tal caso, señalará el día y procedimiento en que lo presentó.

e) En su caso, solicitud de compensación durante la vigencia del aplazamiento o fraccionamiento con los créditos que puedan reconocerse a su favor durante el mismo período de tiempo sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 52.2, segundo párrafo.

4. Cuando se solicite la admisión de garantía que no consista en aval de entidad de crédito o sociedad de garantía recíproca o certificado de seguro de caución, se aportará, junto a la solicitud de aplazamiento o fraccionamiento y a los documentos a que se refiere el apartado 3.b), c) y d), la siguiente documentación:

a) Declaración responsable y justificación documental de la imposibilidad de obtener dicho aval o certificado de seguro de caución, en la que consten las gestiones efectuadas para su obtención.

b) Valoración de los bienes ofrecidos en garantía efectuada por empresas o profesionales especializados e independientes. Cuando exista un registro de empresas o profesionales especializados en la valoración de un determinado tipo de bienes, la valoración deberá efectuarse, preferentemente, por una empresa o profesional inscrito en dicho registro.

c) Balance y cuenta de resultados del último ejercicio cerrado e informe de auditoría, si existe, en caso de empresarios o profesionales obligados por ley a llevar contabilidad.

5. Cuando se solicite la dispensa total o parcial de garantía, se aportará junto a la solicitud, además de los documentos a que se refiere el apartado 3.b), c) y d), la siguiente documentación:

a) Declaración responsable y justificación documental manifestando carecer de bienes o no poseer otros que los ofrecidos en garantía.

b) Justificación documental de la imposibilidad de obtener aval de entidad de crédito o sociedad de garantía recíproca o certificado de seguro de caución, en la que consten las gestiones efectuadas para su obtención.

c) Balance y cuenta de resultados de los tres últimos años e informe de auditoría, si existe, en caso de empresarios o profesionales obligados por ley a llevar contabilidad.

d) Plan de viabilidad y cualquier otra información que justifique la posibilidad de cumplir el aplazamiento o fraccionamiento solicitado.

6. Si la solicitud no reúne los requisitos establecidos en la normativa o no se acompañan los documentos citados en los apartados anteriores, el órgano competente para la tramitación del aplazamiento o fraccionamiento requerirá al solicitante para que, en un plazo de 10 días contados a partir del siguiente al de la notificación del requerimiento, subsane el defecto o aporte los documentos con indicación de que, de no atender el requerimiento en el plazo señalado, se tendrá por no presentada la solicitud y se archivará sin más trámite.

No procederá la subsanación si no se acompaña a la solicitud de aplazamiento o fraccionamiento la autoliquidación que no obre en poder de la Administración. En este caso, procederá la inadmisión conforme a lo previsto en el artículo 47.

Si la solicitud de aplazamiento o fraccionamiento se hubiese presentado en período voluntario de ingreso y el plazo para atender el requerimiento de subsanación finalizase con posterioridad al plazo de ingreso en período voluntario y aquél no fuese atendido, se iniciará el procedimiento de apremio mediante la notificación de la oportuna providencia de apremio.

Cuando el requerimiento de subsanación haya sido objeto de contestación en plazo por el interesado pero no se entiendan subsanados los defectos observados, procederá la denegación de la solicitud de aplazamiento o fraccionamiento.

Podrá acordarse la denegación cuando la garantía aportada por el solicitante hubiese sido rechazada anteriormente por la Administración tributaria por falta de suficiencia jurídica o económica o por falta de idoneidad.

7. Cuando se considere oportuno a efectos de dictar resolución, se podrá requerir al solicitante la información y documentación que considere necesaria para resolver la solicitud de aplazamiento o

fraccionamiento y, en particular, la referente a la titularidad, descripción, estado, cargas y utilización de los bienes ofrecidos en garantía".

Artículo 51. Tramitación de solicitudes de aplazamientos y fraccionamientos

"1. El órgano competente para la tramitación examinará y evaluará la falta de liquidez y la capacidad para generar recursos y valorará la suficiencia e idoneidad de las garantías, o, en caso de solicitud de dispensa de garantía, verificará la concurrencia de las condiciones precisas para obtenerla.

Realizados los trámites anteriores, se formulará propuesta de resolución que será remitida al órgano competente para su resolución.

2. Durante la tramitación de la solicitud el deudor deberá efectuar el pago del plazo, fracción o fracciones propuestos en aquélla.

El órgano competente para la tramitación de la solicitud, si estima que la resolución pudiera verse demorada como consecuencia de la complejidad del expediente, valorará el establecimiento de un calendario provisional de pagos hasta que la resolución se produzca. Dicho calendario podrá incorporar plazos distintos de los propuestos por el solicitante y lo sustituirá a todos los efectos.

En caso de incumplimiento de cualquiera de dichos pagos, ya sean los propuestos por el interesado o los fijados por la Administración en el correspondiente calendario, se podrá denegar la solicitud por concurrir dificultades económico-financieras de carácter estructural.

De la oportunidad y conveniencia de la fijación de dicho calendario deberá quedar justificación en el expediente.

3. (.....)".

El Tribunal Supremo, en su sentencia de 12 de noviembre de 2009 (Rec. casación 6984/2003) precisó que:

Como en otras ocasiones hemos tenido ocasión de decir, el fin previsto en los artículos 48 y siguientes del RD 1684/1990 es facilitar el pago, cuando transitoriamente éste no puede realizarse, resulta obvio que la falta de liquidez de la empresa ha de referirse a un momento determinado, de ahí el adverbio "transitoriamente", por ello, afirmar, como lo ha hecho la Administración que la falta de tesorería tenía un carácter estructural y no coyuntural, como motivo de la denegación del aplazamiento del pago, aparte de que se trata de un concepto cuando menos jurídicamente indeterminado, implica considerar que la sociedad no era capaz de generar, nunca, la liquidez que le permitiese pagar sus deudas en el futuro, lo que debía conllevar necesariamente, a la vista de los documentos aportados y que la propia Administración consideró suficientes para pronunciarse, un estudio, cálculo o análisis que permita fundamentar la supuesta "estructural y no coyuntural" falta de liquidez de la empresa.

Recuerda también el Tribunal Supremo en su sentencia de 15 de octubre de 2015 (Rec. casación 387/2014) que "... la finalidad del aplazamiento y fraccionamiento del pago es facilitar el mismo en aquellos casos en que, por razones económicas afectantes al obligado, éste no puede hacer frente a la deuda. Supone dar la posibilidad de cumplimiento de las obligaciones tributarias sin tener que acudir a la ejecución forzosa, cuando la situación patrimonial del obligado le impide o dificulta afrontar de manera inmediata el pago de la deuda cuyo aplazamiento o fraccionamiento se solicita, siempre que dicho pago pueda razonablemente llevarse a cabo mediante el mismo en el futuro, a juicio motivado de la Administración"

El Tribunal Supremo, por último, en su sentencia de 13 de octubre de 2015 (Rec. casación 3393/2013) hace referencia a la regulación de los aplazamientos y fraccionamientos en los términos siguientes:

Tercero.

(.....)

Conforme al artículo 62.1 de la Ley General Tributaria de 2003, las deudas deben satisfacerse en los plazos establecidos por la normativa de cada tributo. No obstante, el artículo 65.1 autoriza que, tanto si se encuentran en periodo voluntario como ejecutivo, se aplace (también, se fraccione) su pago en los términos que reglamentariamente se fijen, previa solicitud del obligado tributario, siempre que su situación económico-financiera

le impida de forma transitoria efectuarlo en los plazos establecidos. El apartado 3 precisa que las deudas aplazadas (o fraccionadas) deben garantizarse en los términos previstos en el artículo 82 de la propia Ley y en la normativa recaudatoria.

La disciplina reglamentaria vigente al tiempo del caso que nos ocupa se contiene en el Reglamento General de Recaudación aprobado en 2005, cuyo artículo 51.1 dispone que el órgano competente para tramitar la solicitud de aplazamiento examinará y evaluará la falta de liquidez y la capacidad para generar recursos del obligado al pago, así como la suficiencia o la idoneidad de las garantías ofrecidas o, en caso de que se solicite su dispensa, la concurrencia de las condiciones precisas para obtenerla, realizando a continuación la propuesta al órgano competente para su resolución.

De la anterior ordenación se obtiene que el aplazamiento (y el fraccionamiento) en el pago de deudas tributarias reúne, en lo que ahora interesa, las siguientes características:

1ª) Constituye una excepción a la forma ordinaria de pago de las deudas tributarias, que por regla general ha de realizarse en los plazos que establezca la regulación de cada tributo. «El aplazamiento no puede convertirse en un modo habitual de satisfacción de las deudas tributarias» [sentencia del Tribunal Supremo de 19 de julio de 2012 (casación para la unificación de doctrina 220/10, FJ 5º)]. Lógicamente, dicha naturaleza debe ser ponderada cuando se interpretan las normas que lo regulan.

2ª) El aplazamiento (en su caso, el fraccionamiento) es un derecho del contribuyente siempre que se den las circunstancias y se cumplan los requisitos a los que el legislador condiciona su concesión. Por lo tanto, la potestad que se atribuye a la Administración para resolver las solicitudes de aplazamiento no es técnicamente discrecional, como parecen entender el Tribunal Económico-Administrativo Central y la Sala de instancia; si lo fuera, la Administración podría optar entre indiferentes jurídicos y resolver mediante criterios de mera oportunidad. No otra cosa deriva del artículo 6 de la Ley General Tributaria de 2003: «El ejercicio de la potestad reglamentaria y los actos de aplicación de los tributos [...] tienen carácter reglado [...]». Se trata pues de una potestad reglada, que la Administración tributaria ha de ejercer aplicando al caso concreto los conceptos jurídicos indeterminados contenidos en la norma ("situación económico-financiera que impida de forma transitoria efectuar el pago", "suficiencia e idoneidad de las garantías", "concurrencia de las condiciones precisas para obtener la dispensa de presentarlas"). Así se obtiene además del Reglamento General de Recaudación de 2005, cuando, en su artículo 51.1, precisa que el órgano administrativo «examinará y evaluará la falta de liquidez y la capacidad para generar recursos y valorará la insuficiencia e idoneidad de las garantías, o, en caso de solicitud de dispensa de garantía, verificará las condiciones precisas para obtenerla». No hay en esta redacción ningún margen de maniobra para la Administración si concurren los requisitos señalados por el legislador, si bien le incumbe examinar, valorar y decidir si realmente concurren en cada caso, pero cuando están presentes no le cabe denegar el aplazamiento.

3ª) En consecuencia, la decisión de no acceder al aplazamiento se debe fundar en la falta de cumplimiento de los requisitos a los que la ley condiciona su otorgamiento, debiendo, por lo tanto, estar suficientemente motivada, tras el examen y la evaluación de la falta de liquidez, de la suficiencia de las garantías ofrecidas o de la presencia de las condiciones que permitirían su dispensa [así lo hemos expresado en la sentencia de 12 de noviembre de 2009 (casación 6984/03, FJ 3º)]. Esa motivación ha de estar presente en el acto administrativo que deniega el aplazamiento, sin que el defecto pueda subsanarse después en la vía revisora, sea administrativa o jurisdiccional.

En similares términos se pronuncia la sentencia del Tribunal Supremo de 28 de febrero de 2017 (Rec. casación 402/2016).

A la vista de los preceptos transcritos y de la jurisprudencia indicada pueden extraerse las conclusiones siguientes:

- El aplazamiento o fraccionamiento del pago de la deuda constituye una excepción a la forma ordinaria de pago de las deudas tributarias.

- El fin previsto con los aplazamientos y fraccionamientos es facilitar el pago de la deuda cuando transitoriamente éste no puede realizarse. Supone dar la posibilidad de cumplimiento de las obligaciones tributarias sin tener que acudir a la ejecución forzosa, cuando la situación patrimonial del obligado le impide o dificulta afrontar de manera inmediata el pago de la deuda cuyo aplazamiento o fraccionamiento se solicita, siempre que dicho pago pueda razonablemente llevarse a cabo mediante el mismo en el futuro, a juicio motivado de la Administración.

- El aplazamiento o fraccionamiento ha de ser solicitado al órgano competente para su tramitación por el obligado tributario quien, tras señalar las causas que motivan su solicitud y los plazos y demás condiciones del aplazamiento o fraccionamiento que se solicita, deberá justificar la existencia de dificultades económico-financieras que le impidan de forma transitoria efectuar el pago en el plazo establecido, para lo cual aportará con su solicitud los documentos que considere oportunos.

- El órgano competente para la tramitación de la solicitud de aplazamiento o fraccionamiento examinará y evaluará la falta de liquidez y la capacidad para generar recursos del obligado tributario y cuando lo considere oportuno podrá requerir al solicitante la información y documentación necesaria para resolver la solicitud de aplazamiento o fraccionamiento.

- El concepto "situación económico-financiera que impida de forma transitoria efectuar el pago" es un concepto jurídico indeterminado, no está definido en la norma. No obstante, dicha situación ha de referirse a un momento determinado, de ahí el adverbio "transitoriamente" empleado por la norma, lo que implica que posteriormente a tal momento el obligado tributario sí será capaz de generar recursos para hacer frente a los plazos concedidos.

- A la falta de liquidez "transitoria o coyuntural" se opone la falta de tesorería de carácter "estructural o no coyuntural", que viene a significar que el obligado tributario no será capaz de generar nunca la liquidez que le permita pagar sus deudas en el futuro.

- El aplazamiento y fraccionamiento es un derecho del contribuyente siempre que se den las circunstancias y se cumplan los requisitos a los que el legislador condiciona su concesión. Por lo tanto, la potestad que se atribuye a la Administración para resolver las solicitudes de aplazamiento no es técnicamente discrecional sino reglada, pues si bien le incumbe examinar, valorar y decidir si realmente concurren en cada caso los requisitos señalados por el legislador, cuando están presentes no le cabe denegar el aplazamiento.

- La decisión de no acceder al aplazamiento debe fundarse en la falta de cumplimiento de los requisitos a los que la ley condiciona su otorgamiento, debiendo, por lo tanto, estar suficientemente motivada, tras el examen y la evaluación de la falta de liquidez. Esa motivación ha de estar presente en el acto administrativo que deniega el aplazamiento, sin que el defecto pueda subsanarse después en la vía revisora, sea administrativa o jurisdiccional.

Sentadas las conclusiones anteriores es preciso realizar las puntualizaciones que siguen en relación con el concreto supuesto examinado en el presente recurso.

El obligado tributario formuló su solicitud de aplazamiento/fraccionamiento consignando como motivo "no disponer de tesorería para atender el pago de la deuda en la fecha del vencimiento". Así se deduce del "Detalle de la solicitud de aplazamiento" obrante al expediente. No consta, por tanto, la presentación de documento alguno que acompañando a la solicitud justificase la falta de liquidez transitoria para hacer frente al pago de la deuda. Ciertamente, pesando sobre el interesado la carga de probar la existencia de la situación económico-financiera que le impedía de forma transitoria efectuar el pago, resulta claro que no lo hizo.

La Administración tributaria, lejos de requerir a la interesada, al amparo de lo dispuesto en los apartados 6 y 3.c) del artículo 46 del RGR, la documentación necesaria a fin de acreditar la existencia de dificultades económico-financieras que le impedían de forma transitoria efectuar el pago en el plazo establecido, denegó directamente el aplazamiento solicitado al apreciar dificultades económico-financieras de carácter estructural que impedirían hacer frente a los pagos derivados de la concesión de un aplazamiento, puestas de manifiesto por el incumplimiento por la solicitante de sus obligaciones corrientes, al mantener otras deudas con la Hacienda Pública pendientes de ingreso en período ejecutivo.

Es al interponer el recurso de reposición frente a la denegación de su solicitud cuando la interesada afirma encontrarse en situación de disolución y liquidación, aportando en ese momento las cuentas y el último balance aprobado a fin de que la Administración pudiera evaluar la situación de su tesorería.

La Administración desestima el recurso de reposición por dos razones:

(i) La existencia de dificultades de tesorería de carácter estructural que impedirían hacer frente a los pagos derivados de la concesión de un aplazamiento, como así lo pone de manifiesto el incumplimiento de sus obligaciones corrientes, manteniendo otras deudas con la Hacienda Pública pendientes de ingreso en período ejecutivo, deudas que, según la resolución desestimatoria, la recurrente no niega.

(ii) Respecto a la manifestación de la recurrente de hallarse en situación de disolución y liquidación la resolución desestimatoria da a entender, por los términos que emplea, que dicha situación no demuestra que el

interesado esté pasando por una situación extraordinaria que le impida hacer frente al pago de sus obligaciones de manera inmediata.

El TEAR, sin embargo, interpreta la segunda de las razones por las que la Administración tributaria desestimó el recurso de reposición de manera distinta a la consignada más arriba, toda vez que lejos de considerar que la resolución desestima el recurso porque la situación de disolución y liquidación no constituye una situación extraordinaria que impida al obligado tributario hacer frente al pago de sus obligaciones de manera inmediata, sugiere que la desestimación del recurso obedece a que dicha situación de disolución y liquidación evidencia una dificultad de tesorería de carácter estructural.

La Directora recurrente, al formular el presente recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio, asume como correcta la interpretación que de la resolución desestimatoria del recurso de reposición hace el TEAR y, con base en dicha interpretación formula sus alegaciones, que se centran en exclusiva en lo referente a la situación de disolución y liquidación de la sociedad como determinante de una dificultad de tesorería de carácter estructural que impediría la concesión de un aplazamiento o fraccionamiento, pues sobre la primera de las razones para la denegación del aplazamiento/fraccionamiento, la concerniente a la existencia de deudas con la Hacienda Pública pendientes de ingreso en período ejecutivo determinantes, a su juicio, de una dificultad de tesorería estructural, manifiesta haber interpuesto ya un recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio que se encuentra pendiente de resolver y en el que solicitó la aprobación del criterio siguiente: "La denegación de las solicitudes de aplazamientos/fraccionamientos de pago por la razón de encontrarse el deudor en una situación económico-financiera de carácter estructural puede fundamentarse exclusivamente en el mantenimiento por parte del deudor de otras deudas en vía ejecutiva".

Cuarto.

El proceso de extinción jurídica de una sociedad comprende tres fases o momentos, que tienen lugar de forma sucesiva. Dicho proceso se inicia con la disolución, en virtud de la cual la sociedad sigue subsistiendo con su misma personalidad jurídica, pero padece una modificación de su fin o actividad, pues abandona la explotación empresarial de su objeto social para dedicarse a una actividad meramente conservativa y liquidatoria. La disolución abre así el período de liquidación, durante el cual la sociedad disuelta lleva a cabo las operaciones necesarias para saldar y liquidar todas las relaciones jurídicas a que haya dado lugar su actuación en el tráfico. Y sólo al cierre de la liquidación, con la distribución a los socios del remanente patrimonial que pudiera existir, se produce propiamente la extinción de la sociedad, con la desaparición de ésta del mundo del Derecho. Aunque en supuestos excepcionales estas tres fases podrían llegar a coincidir, cuando la sociedad disuelta carezca de relaciones jurídicas que liquidar y se extinga uno actu, se trata en todo caso de figuras de distinto significado que no deben confundirse.

A la disolución y liquidación de las sociedades de capital dedica el Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley de Sociedades de Capital, su Título X.

La disolución puede ser de pleno derecho, por constatación de la existencia de causa legal o estatutaria o por mero acuerdo de la junta general.

Respecto a la liquidación disponen los artículos 371 y 375 lo que sigue:

Artículo 371. Sociedad en liquidación

"1. La disolución de la sociedad abre el período de liquidación.

2. La sociedad disuelta conservará su personalidad jurídica mientras la liquidación se realiza. Durante ese tiempo deberá añadir a su denominación la expresión « en liquidación ».

3. Durante el período de liquidación se observarán las disposiciones de los estatutos en cuanto a la convocatoria y reunión de las juntas generales de socios, a las que darán cuenta los liquidadores de la marcha de la liquidación para que acuerden lo que convenga al interés común, y continuarán aplicándose a la sociedad las demás normas previstas en esta Ley que no sean incompatibles con las establecidas en este capítulo".

Artículo 375. Los liquidadores

"1. Con la apertura del período de liquidación los liquidadores asumirán las funciones establecidas en esta Ley, debiendo velar por la integridad del patrimonio social en tanto no sea liquidado y repartido entre los socios.

2. (.....)".

En cuanto a las operaciones de liquidación, los artículos 383 y siguientes establecen:

Artículo 383. Deber inicial de los liquidadores

"En el plazo de tres meses a contar desde la apertura de la liquidación, los liquidadores formularán un inventario y un balance de la sociedad con referencia al día en que se hubiera disuelto".

Artículo 384. Operaciones sociales

"A los liquidadores corresponde concluir las operaciones pendientes y realizar las nuevas que sean necesarias para la liquidación de la sociedad".

Artículo 385. Cobro de los créditos y pago de las deudas sociales

"1. A los liquidadores corresponde percibir los créditos sociales y pagar las deudas sociales.

2. (.....)".

Artículo 386. Deberes de llevanza de la contabilidad y de conservación

"Los liquidadores deberán llevar la contabilidad de la sociedad, así como llevar y custodiar los libros, la documentación y correspondencia de ésta".

Artículo 387. Deber de enajenación de bienes sociales

"Los liquidadores deberán enajenar los bienes sociales".

Artículo 390. Balance final de liquidación

"1. Concluidas las operaciones de liquidación, los liquidadores someterán a la aprobación de la junta general un balance final, un informe completo sobre dichas operaciones y un proyecto de división entre los socios del activo resultante.

2. (.....)".

De lo expuesto se infiere que con la disolución de la sociedad de responsabilidad limitada se abre un período en el que los liquidadores deberán realizar las operaciones necesarias para la liquidación de la sociedad (percibir los créditos sociales, pagar las deudas sociales, enajenar los bienes sociales, ...) y proponer la división entre los socios del activo resultante.

Es cierto, por tanto, como señala la Directora recurrente, que la única actividad de una sociedad en disolución y liquidación es la tendente a la liquidación de sus activos y, por lo tanto, una sociedad en ese estado dejará de tener una actividad mercantil habitual generadora de recursos; una sociedad en liquidación no se dedicará a una intervención continuada en el tráfico mercantil.

Conforme a lo dispuesto en el artículo 361 del Real Decreto Legislativo 1/2010, la declaración de concurso de las sociedades de capital no constituye, por sí sola, causa de disolución, siendo la apertura de la fase de liquidación en el concurso de acreedores la que produce la disolución de pleno derecho de la sociedad.

Existe, pues, un paralelismo entre la apertura de la fase liquidatoria del concurso y consiguiente disolución de la sociedad, predicable de las sociedades declaradas en concurso, y la disolución y apertura del período de

liquidación, predicable de entidades no declaradas en concurso de acreedores, si bien la liquidación concursal presenta especialidades, toda vez que, conforme establece el artículo 372 de la Ley de Sociedades de Capital, habrá de realizarse conforme a lo establecido en la Ley Concursal. En ambos casos está ausente la viabilidad futura de la empresa y en ambos casos la sociedad carece de una actividad mercantil habitual generadora de recursos siendo su única actividad la tendente a la liquidación de sus activos.

De la doctrina del Tribunal Supremo contenida en las sentencias de 21 de octubre de 2015 (Rec. casación 3037/2014), 26 de octubre de 2015 (Rec. casación 877/2014) y 17 de febrero de 2016 (Rec. casación 858/2014) se infiere que la liquidación del concurso constituiría una situación estructural y no meramente transitoria de insolvencia del deudor, es decir, que la situación liquidatoria del concurso pondría fin a la transitoriedad de la insolvencia del deudor convirtiéndola en permanente o estructural.

Dado el paralelismo arriba indicado y por similitud con la solución liquidatoria del concurso, a la que ya no cabe calificar como situación transitoria de insolvencia, a juicio de este Tribunal Central las dificultades económicas de una entidad disuelta y en fase de liquidación para hacer frente al pago de una deuda tributaria habrían de calificarse como estructurales y no coyunturales.

Por lo expuesto,

EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, EN SALA, visto el recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio promovido por la DIRECTORA DEL DEPARTAMENTO DE RECAUDACIÓN DE LA AEAT,

ACUERDA:

ESTIMARLO, unificando criterio en el sentido siguiente:

Las solicitudes de aplazamiento/fraccionamiento formuladas por sociedades disueltas y en liquidación pueden ser denegadas sin necesidad de realizar análisis o estudio específico de las dificultades económicas alegadas, al poderse calificar éstas en todo caso como estructurales, por ser este carácter consustancial a la situación de disolución y liquidación.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Función Pública.