



OPOSICIÓN - INSPECTORES/AS DE FINANZAS
SUPUESTOS DE CONTABILIDAD Y MATEMÁTICA FINANCIERA
MODELO A

I.- Contabilidad financiera superior.

Supuesto 1.

Planteamiento.

La entidad ZIORTZA, S.L. tiene, el 15 de junio de 2011, 4.000 acciones cotizadas de la sociedad XEMEIN, S.A. que tienen un valor de 15 u.m. cada título y están calificadas como activo financiero disponible para la venta.

ZIORTZA, S.L., dada la inestable situación actual de la Bolsa, decide cubrir el riesgo contratando, el 1 de noviembre, un futuro sobre acciones con vencimiento a cuatro meses.

A 31 de diciembre de 2011 las acciones de XEMEIN, S.A. cotizan a 20 u.m. y el derivado tiene un valor razonable de -20.000 u.m.

Resolución.

Se pide:

a) Realizar los asientos correspondientes al 31 de diciembre de 2011 considerando que el derivado cubre el flujo de venta de las acciones en el siguiente ejercicio.

b) Comparar el tratamiento en el caso de que el instrumento se hubiera considerado cobertura del valor razonable.

Supuesto 2.

Planteamiento.

La entidad ZALDIBAR, S.L. compró, al contado, el 1 de abril de 2011, una máquina por 54.000 u.m.

Por los gastos de transporte se abonaron 2.700 u.m. Se contrató a la entidad UGAO, S.L., que instaló la máquina y, además, uno de sus técnicos formó a un reducido grupo de empleados para que aprendieran a manejarla. Esta empresa facturó 6.900 u.m., de las que 3.600 u.m. son costes de formación. Al cierre del ejercicio se adeudan a UGAO, S.L. 1.800 u.m.

Una vez instalada, se observó que algunos de sus componentes debían ser modificados para que la máquina satisficiera plenamente las necesidades que habían indicado los técnicos de la empresa. Por este motivo se incurrieron en los siguientes desembolsos: pequeño material consumido en el proceso, 4.800 u.m.; y gastos del personal de la empresa que realizaron los cambios, 5.700 u.m.

A continuación se realizaron las pruebas de funcionamiento. Durante este período se consumieron materiales por importe de 3.000 u.m. y los gastos por suministros y mano de obra se estimaron en 2.100 u.m.

Se obtuvieron productos defectuosos, que se vendieron en 1.200 u.m.

El 1 de octubre de 2011 la máquina ya estaba en condiciones para ser utilizada, pero no pudo empezar a funcionar normalmente hasta finales de diciembre porque no había suficiente personal que supiera manejar la máquina.

La empresa sigue el criterio de amortización lineal en cuotas constantes calculadas según las siguientes estimaciones: vida útil de 10 años, precio de venta al final de la vida útil de 2.700 u.m. y costes de venta de 300 u.m.

Resolución.

Se pide realizar las anotaciones contables que procedan, según la información facilitada, sabiendo que el cierre del ejercicio es a 31 de diciembre. No es preciso tener en cuenta los impuestos indirectos que graven las operaciones.

Supuesto 3.

Planteamiento.

A 31 de diciembre de 2011 la entidad MUNITIBAR, S.L. tiene registradas 200 obligaciones de 200 u.m. de valor nominal cada una, emitidas por la entidad ARMINTZA, S.L., a su coste amortizado, que es 49.000 u.m., ya que forman parte de la cartera de inversiones mantenidas hasta su vencimiento (fijado para el 31 de diciembre de 2012).

Al cierre de 2011 existe evidencia objetiva de que se ha producido un deterioro en el valor de las obligaciones. Su cotización (ex cupón) al cierre de 2011 es del 115%.

Resolución.

Se pide realizar las anotaciones contables que procedan.

II.- Contabilidad de sociedades.

Supuesto 4.

Planteamiento.

El esquema del balance de la sociedad LEKEITIO, S.A. es el siguiente a 31 de diciembre de 2011:

ACTIVO		PATRIMONIO NETO Y PASIVO	
Activos corrientes y no corrientes	3.200.000	Capital social (84.000 acc. VN 10 u.m.) (160.000 acc. VN 5 u.m.) Prima de emisión Reserva legal Reserva voluntaria Reserva por fondo de comercio Reserva por capital amortizado Resultado del ejercicio Resultados negativos de ejercicios anteriores Acciones a largo plazo consideradas pasivo financiero (17.200 acc rescatables VN 10 u.m.) Otros pasivos corrientes	1.640.000 376.000 200.000 384.000 30.000 112.000 392.800 -226.400 172.000 119.600
Total	3.200.000	Total	3.200.000

Esta sociedad, que cotiza en Bolsa, toma en junta general los siguientes acuerdos:

1- Ampliar el capital, por aportaciones no dinerarias (varios terrenos) cuyo valor razonable es 360.000 u.m., emitiendo acciones sin voto de valor nominal de 10 u.m. consideradas íntegramente como pasivo financiero. Los aportantes entregan terrenos en el momento de la suscripción por importe de 160.000 u.m. y el resto lo entregarán dentro de un año. Las acciones se emitirán una unidad monetaria por encima de su valor teórico.

2- Ampliar capital con cargo a reservas por la máxima cantidad posible según el Texto Refundido de la Ley de Sociedades de Capital, emitiendo acciones de un valor nominal de 10 u.m. (para realizar esta ampliación se tomarán los datos del balance).

Resolución.

Se pide realizar las anotaciones contables que procedan respecto a cada una de las ampliaciones de capital acordadas.

III.- Consolidación de estados financieros.

Supuesto 5.

Planteamiento.

El 31 de diciembre de 2010 la entidad GORDEXOLA, S.L. adquirió el 60% de la entidad LANESTOSA, S.L. por 9.000 u.m. En esa fecha los fondos propios de la entidad LANESTOSA, S.L. eran 17.000 u.m.

Durante el ejercicio 2011 la entidad GORDEXOLA, S.L. adquirió el 50% de la entidad MARKINA, S.L. por 15.000 u.m. En esa fecha los fondos propios de la entidad MARKINA, S.L. eran 30.000 u.m. Esta sociedad se considera multigrupo.

A 31 de diciembre de 2016 los fondos propios, excluidos resultados, son (ninguna de las sociedades cotiza en Bolsa):

	Fondos propios Capital y reservas (u.m.)
GORDEXOLA, S.L.	80.000
MARKINA, S.L.	47.000
LANESTOSA, S.L.	31.000

Hay que tener presente que los fondos propios coinciden en todo momento con el patrimonio neto de las sociedades individuales.

Resolución.

Se pide que se realice el asiento de libro diario correspondiente:

a) Para preparar el balance consolidado referido al 31 de diciembre de 2010, el ajuste relativo a la participación en LANESTOSA, S.L.

b) Para preparar el balance consolidado referido al 31 de diciembre de 2011, el ajuste relativo a la participación en MARKINA, S.L.

c) Para preparar el balance consolidado referido al 31 de diciembre de 2016, el ajuste relativo a la participación en MARKINA, S.L.

d) Para preparar el balance consolidado referido al 31 de diciembre de 2016, el ajuste relativo a la participación en LANESTOSA, S.L.

IV.- Matemática financiera.

Supuesto 6.

Planteamiento.

Al analizar la secuencia de pagos y cobros de un proyecto de inversión se realizan las siguientes estimaciones:

* Los cobros se producirán a partir del tercer año desde el origen o inicio de la inversión (los dos primeros años no hay cobros) con carácter pospagable y periodicidad mensual, creciendo anualmente de forma acumulativa (en progresión geométrica) al 3%. Los ingresos estimados para el primer año (tercero desde el momento inicial) son de cuantía 100.000 euros mensuales.

* Los pagos son de cuantía constante y pospagable:

- 1) 60.000 euros trimestrales durante los 4 primeros años y
- 2) 80.000 euros, también trimestrales, durante los 6 últimos.

* El desembolso inicial que requiere esta inversión es de un millón de euros.

* El horizonte económico del estudio es de 10 años.

* El proyecto se valora a un tanto efectivo anual del 8%.

Resolución.

Se pide obtener razonadamente:

- a) Valor actual de los cobros.
- b) Valor actual de los pagos.
- c) Valor actual neto (VAN) de este proyecto de inversión.

Supuesto 7.

Planteamiento.

La entidad MARURI, S.L. necesita un millón de euros para construir una nave industrial en la que se va a fabricar material eléctrico. Para financiar esta inversión obtiene un préstamo por esa cuantía y una duración de 12 años, de los que los dos primeros son de carencia de amortización (sólo se abonan las cuotas de intereses). La amortización se realizará en los 10 años restantes mediante anualidades constantes. Los tipos de interés son del 7% para los dos primeros años y del 6% para el resto.

Resolución.

Se pide obtener razonadamente:

- a) Anualidades a pagar en los dos primeros años y en los diez restantes.
- b) Cuotas de intereses del segundo y sexto año.
- c) Cuotas de amortización de esos mismos años.
- d) Préstamo vivo después de transcurridos 8 años completos desde el inicio de la operación.



OPOSICIÓN - INSPECTORES/AS DE FINANZAS
SUPUESTOS PRÁCTICO PROFESIONAL
MODELO A

Planteamiento.

A) Por acuerdo del Sr. Director General de Hacienda de la Hacienda Foral de Bizkaia de fecha 10 de agosto de 2012 se ordena la inclusión en el Plan de Inspección de la entidad “Componentes Eléctricos SA”, haciéndose constar que dicha inclusión se acuerda con el carácter de general, a los efectos de lo previsto en el artículo 23 del Reglamento de Inspección Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia.

El 20 de agosto de 2012, el Sr. Subdirector de Inspección determina que los conceptos tributarios y períodos impositivos objeto del procedimiento de comprobación e investigación sean los siguientes:

- * Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2008, 2009, 2010 y 2011.
- * Impuesto sobre el Valor Añadido, períodos de liquidación correspondientes a los años 2008, 2009, 2010 y 2011.

Se seleccionan estos conceptos y períodos impositivos, ya que la entidad sólo ha presentado autoliquidaciones correspondientes a estos Impuestos durante los ejercicios en cuestión.

La comprobación e inspección de la mencionada sociedad se atribuye al Inspector de Finanzas X, quien se persona en el domicilio social y fiscal de la compañía, radicado en Bizkaia, el 4 de septiembre de 2012.

En ese momento, el Inspector de Finanzas X entrega al administrador único de la entidad la comunicación elaborada para notificar el inicio de las actuaciones, en la que hace constar que los conceptos y períodos objeto de la misma son los fijados por el Subdirector de Inspección. Adicionalmente, mediante dicha comunicación requiere al contribuyente para que comparezca ante él en las oficinas de la Hacienda Foral de Bizkaia el 10 de septiembre de 2012, y le aporte en ese momento la contabilidad principal y auxiliar de la sociedad correspondiente a los ejercicios objeto de revisión.

El administrador único de la entidad exige al Inspector de Finanzas que acredite su condición, y le manifiesta sus reticencias a personarse en las oficinas de la Hacienda Foral de Bizkaia con el original de los libros oficiales de contabilidad.

El Inspector de Finanzas se identifica en ese momento ante el contribuyente mediante la exhibición del Documento Nacional de Identidad, y le advierte de que puede sancionarle por resistencia, obstrucción, excusa o negativa a la actuación inspectora. Ante lo cual, el administrador de la entidad firma y recibe la comunicación expedida.

El 10 de septiembre de 2012, el administrador se persona en las oficinas de la Hacienda Foral de Bizkaia junto con el asesor fiscal de la compañía. En la reunión que ambos mantienen con el actuario, le entregan la documentación solicitada, le aclaran diversas cuestiones referidas a la operativa de la empresa, le adelantan determinada documentación que entienden facilitará al actuario la comprensión de los datos consignados en las autoliquidaciones, y le manifiestan la conveniencia de que las sucesivas actuaciones derivadas del procedimiento iniciado se lleven a cabo directamente con el asesor, debido a lo apretado de la agenda del administrador.

El Inspector de Finanzas les comunica que, para ello, el asesor debe contar inexcusablemente con un poder notarial, cuyo original le tiene que ser aportado en la siguiente reunión para su inclusión en el expediente.

En esa primera reunión, el administrador de la empresa facilita al actuario copia de la autoliquidación complementaria del Impuesto sobre Sociedades correspondiente al ejercicio 2008 presentada ese mismo día, mediante la que se reconoce un importe a ingresar de 10.000 € adicionales a los ya ingresados en su momento, derivados de la eliminación de unos gastos no deducibles previamente consignados.

Finalizada la reunión, el Inspector de Finanzas recoge el contenido de la misma en un acta extendida por duplicado, y emplaza al contribuyente para que comparezca ante él el 30 de septiembre de 2012.

B) Una vez recibida y analizada la información facilitada por el contribuyente, así como la que obra en poder de la Administración, el Inspector de Finanzas X obtiene las siguientes conclusiones:

B.1) La sociedad “Componentes Eléctricos SA” es una compañía con domicilio social y fiscal en Bizkaia, que se dedica a la actividad de “fabricación de material eléctrico de utilización y equipamiento”, así como a la prestación de servicios “post-venta” de mantenimiento y reparación de los bienes que produce.

Su accionariado está dividido a partes iguales entre una gran multinacional española con más de 20.000 empleados, miembros de la familia que en su momento fundó la empresa, y directivos de la misma.

La compañía lleva a cabo su actividad de fabricación de material eléctrico en dos factorías, una ubicada en Bizkaia y la otra en Madrid.

Además, para la distribución de sus productos en el Territorio Histórico de Gipuzkoa, cuenta con un almacén allí situado desde el que distribuye los materiales y componentes que fabrica en las instalaciones de Bizkaia.

Los servicios post-venta de mantenimiento y reparación de componentes eléctricos los presta únicamente en los talleres que posee en Madrid, donde cuenta con la maquinaria y las instalaciones adecuadas para la detección y subsanación de averías, y a donde se le remiten las piezas y los equipos objeto de revisión o de reparación.

En particular, los datos correspondientes a las contraprestaciones obtenidas por la empresa en los ejercicios en cuestión como consecuencia de las entregas de bienes y de las prestaciones de servicios realizadas desde cada una de sus instalaciones fueron los siguientes:

Año	Total	Bizkaia Entregas	Gipuzkoa Entregas	Madrid Entregas	Madrid Servicios
2007	6.750.000 € (100%)	4.050.000 € (60%)	675.000 € (10%)	1.350.000 € (20%)	675.000 € (10%)
2008	9.000.000 € (100%)	5.850.000 € (65%)	1.350.000 € (15%)	1.350.000 € (15%)	450.000 € (5%)
2009	10.500.000 € (100%)	5.880.000 € (56%)	840.000 € (8%)	3.150.000 € (30%)	630.000 € (6%)
2010	12.000.000 € (100%)	3.480.000 € (29%)	720.000 € (6%)	4.200.000 € (35%)	3.600.000 € (30%)
2011	22.000.000 € (100%)	17.600.000 € (80%)	1.540.000 € (7%)	1.540.000 € (7%)	1.320.000 € (6%)

Atendiendo a estos datos, la entidad presenta siempre sus autoliquidaciones del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre el Valor Añadido ante la Hacienda Foral de Bizkaia, ante la Hacienda Foral de Guipúzcoa y ante la Agencia Estatal de Administración Tributaria, e ingresa o solicita a devolver en cada una de ellas los importes correspondientes a ambos Impuestos en las proporciones recogidas en el cuadro anterior.

B.2) En lo que se refiere al Impuesto sobre el Valor Añadido, el actuario observa que, en 2010, la entidad no repercutió ni ingresó el IVA de los servicios de reparación y mantenimiento prestados y declarados durante ese período (por importe de 3.600.000 €, lo que representa un 30% de su volumen de operaciones de ese año), la totalidad de los cuales fueron facturados a una empresa radicada en Alemania por la reparación de un determinado componente de la flota de vehículos eléctricos que dicha empresa emplea para prestar servicios de recogida de basuras. La entidad sí expidió factura por estos servicios, consignando el NIF IVA de la entidad alemana otorgado por la Administración germana, pero no repercutió ni ingresó cuota alguna por los mismos.

Además, también en ese ejercicio 2010, vendió a una empresa dedicada a la recuperación de metales radicada en Toledo 90.000 kilogramos de desechos metálicos provenientes de su factoría madrileña por 270.000 €, sin repercutir cuota alguna del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Finalmente, en ese año acometió determinadas inversiones. Por todo lo cual, en 2010, la entidad declaró una cuota a compensar de 2.000.000 € ante cada una de las Administraciones en las que operó en ese período, conforme a los porcentajes ya recogidos más arriba.

Posteriormente, en 2011, compensó dichas cuotas en cada una de las Administraciones en las que actúa, en los porcentajes que derivan de las operaciones realizadas en cada territorio durante ese ejercicio 2011.

El Inspector de Finanzas X considera que la compañía debió repercutir e ingresar el Impuesto sobre el Valor Añadido por las operaciones mencionadas, al tipo general del 18 por 100, si bien al tratarse de operaciones localizadas en Madrid, decide elaborar un informe dirigido al Inspector Jefe para que se remita la información a la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, y sea ésta quien exija el IVA correspondiente.

B.3) En lo que respecta al Impuesto sobre Sociedades, la compañía aplica la normativa vizcaína del Impuesto, declara siempre cuotas a ingresar (calculadas al tipo general del Impuesto), y las ingresa en las Haciendas de las distintas Administraciones ante las que opera en los porcentajes ya indicados.

B.4) Con relación al Impuesto sobre Sociedades de 2008, además de los 10.000 € autoliquidados extemporáneamente, el actuario observa que el 1 de junio de 2008, la entidad materializó el compromiso de reinversión del importe que obtuvo el 30 de julio de 2005 por la venta de un pabellón industrial afecto a su actividad, que le generó una plusvalía de 350.000 €

La reinversión la materializó en la compra de otro pabellón industrial más nuevo y moderno, que cedió inmediatamente después a un tercero mediante un contrato de arrendamiento de 6 años de duración, con opción de compra a la finalización del mismo por un precio igual al 10% del valor del bien. Para la ordenación de este arrendamiento, la entidad cuenta con un empleado que se dedica a estas tareas a jornada completa, y con un local exclusivamente afecto a las mismas.

B.5) Adicionalmente, según los datos facilitados por la empresa y conseguidos por el actuario, la entidad “Componentes Eléctricos SA” adquirió el 1 de enero de 2009 a otra sociedad con la que no se encuentra vinculada las acciones representativas de la totalidad del capital social de una compañía vizcaína, que tributa íntegramente ante esta Hacienda Foral de Bizkaia, dedicada asimismo a la fabricación de equipos eléctricos (“Electricidad del Norte SA”), por un precio de 14.000.000 €

Los datos recogidos en el último balance de la compañía adquirida “Electricidad del Norte SA”, cerrado a 31 de diciembre de 2008, eran los siguientes:

Activo		Pasivo	
Terrenos	6.000.000 €	Capital	5.000.000 €
Construcciones	4.050.000 €	Reservas	5.000.000 €
Maquinaria	900.000 €	Deudas l/p	600.000 €
Clientes	50.000 €	Deudas c/p	400.000 €
Total	11.000.000 €	Total	11.000.000 €

El precio de 14.000.000 € abonado por la compra de las acciones de la sociedad “Electricidad del Norte SA” se justifica en atención a que el valor real de los activos y

pasivos de la compañía coincide con su valor neto contable y, además, la empresa es titular de una marca por ella creada, que se valora en 2.000.000 €

El valor de los terrenos y de las construcciones responde a que se trata de bienes ubicados en Bizkaia de reciente adquisición por la compañía, sobre los que la empresa tiene permiso para construir un gran almacén totalmente mecanizado, de alto valor añadido, que le permitirá prestar servicios logísticos a terceros. Aun cuando los inmuebles carecen de valor mínimo atribuible, su precio de mercado fue ratificado por dos expertos independientes distintos.

Asimismo, el valor de la marca de la empresa y de su capacidad para generar beneficios futuros se determinó mediante informes suficientemente razonados de expertos independientes.

Por todo ello, en los ejercicios 2009 y 2010 la compañía consignó en sus autoliquidaciones del Impuesto un ajuste negativo al resultado contable de 800.000 € en concepto de amortización extracontable del valor de los intangibles incluido en el precio pagado por las acciones de “Electricidad del Norte SA”.

Además, en 2009, la filial “Electricidad del Norte SA” sufrió una pérdida contable de 600.000 € igual a la pérdida definitiva del valor de parte de su maquinaria como consecuencia de un incendio sufrido en sus instalaciones, que no afectó a su capacidad de obtener beneficios futuros.

Por este motivo, “Electricidad del Norte SA” declaró una base imponible negativa también de 600.000 € y su accionista único (“Componentes Eléctricos SA”) consignó en su contabilidad y en su autoliquidación del Impuesto una pérdida por deterioro de sus acciones también de 600.000 €, en la medida en que, como consecuencia de la pérdida experimentada por la entidad filial, el patrimonio neto de ésta, corregido en las plusvalías tácitas existentes al cierre del ejercicio, se redujo a 13.400.000 €

B.6) Posteriormente, en 2011, “Componentes Eléctricos SA” absorbió a su filial “Electricidad del Norte SA”, mediante una operación acogida al régimen especial de fusiones del Capítulo X del Título VIII de la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades.

La absorción se inscribió en el Registro Mercantil el 2 de enero de 2011, con efectos contables y fiscales desde el 1 de enero de ese año.

La entidad absorbente no declaró ninguna renta por la anulación de las acciones de la absorbida que ostentaba, y asignó el valor neto contable de dichas acciones (de 13.400.000 €) a los activos y pasivos recibidos de la absorbida, con plenos efectos fiscales. Por su parte, la entidad absorbida no tributó por renta alguna derivada de la absorción.

En el momento de la absorción, los activos y pasivos de la absorbida eran los mismos que los existentes a la fecha de la compra y sus valores reales no habían experimentado variaciones significativas desde ese momento, salvo lo indicado más arriba con respecto a la maquinaria (deteriorada en 600.000 €), conforme se indica en el siguiente cuadro:

Terrenos	Construcciones	Maquinaria	Clientes	Marca	Fdo.Comercio	Deudas
6.000.000	4.050.000	300.000	50.000	2.000.000	2.000.000	(1.000.000)

Por todo ello, en 2011 la compañía consignó en su autoliquidación del Impuesto un nuevo ajuste extracontable negativo al resultado contable de 800.000 € esta vez en concepto de amortización extracontable del valor de los intangibles de vida útil indefinida (marca y fondo de comercio) reconocidos a efectos fiscales en su activo tras la absorción.

Además, en 2011, la entidad absorbente compensó 200.000 € de los 600.000 € de bases imponibles negativas acreditadas por la absorbida en 2009 (no aplicadas por esta última en 2010), y dejó pendientes de compensar los 400.000 € restantes.

El Inspector de Finanzas X entiende que la absorción llevada a cabo carece de motivos económicos válidos, al tratarse de una operación manifiestamente artificial, por lo que se propone eliminar directamente la compensación de la base imponible negativa efectuada por la empresa, imponer a la compañía las sanciones oportunas, y hacer tributar a la sociedad absorbida por la renta manifestada en la operación.

Además, inicia la formalización de las oportunas actas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados al detectar que la operación de absorción no ha tributado en ninguna de las modalidades del Impuesto.

B.7) Por último, en el proceso de análisis de esta absorción descubre que la entidad absorbida percibió una indemnización de 600.000 € en enero de 2006 por la renuncia a favor del propietario de los derechos arrendaticios que ostentaba sobre una nave industrial de la que era arrendataria. Sobre esta indemnización no repercutió cuota alguna del Impuesto sobre el Valor Añadido.

El actuario entiende que el Impuesto sobre el Valor Añadido de esa operación no se encuentra prescrito, ya que existe un requerimiento del Jefe del Servicio de Tributos Indirectos sobre el particular, notificado el 9 de abril de 2009, pero que, no obstante, ya nada puede hacer porque se trata de una deuda tributaria de una compañía ya disuelta. No obstante, elabora un informe para poner la cuestión en conocimiento de su superior jerárquico.

C) Tras distintas reuniones, el contribuyente se muestra conforme con la regularización de su situación tributaria que pretende llevar a cabo el actuario, así como con la propuesta de imposición de sanciones, y se compromete por escrito ante éste a abonar tanto las cuotas tributarias como las sanciones en los plazos que se establezcan en el fraccionamiento del pago que necesita solicitar para hacer frente a estos importes.

Por ello, el Inspector de Finanzas X prepara las siguientes actas de conformidad con compromiso de pago:

i) Un acta de conformidad con compromiso de pago por cada uno de los períodos impositivos del Impuesto sobre Sociedades analizados (2008, 2009, 2010 y 2011).

ii) Un acta de conformidad con compromiso de pago por el Impuesto sobre el Valor Añadido correspondiente a cada uno de los años naturales comprobados (2008, 2009, 2010 y 2011).

iii) Un acta de conformidad con compromiso de pago por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados correspondiente a todo el período objeto de comprobación.

Resolución.

Determinense todas las incidencias fiscales que se deberían poner de manifiesto en las actuaciones de comprobación e investigación a que se ha hecho referencia en el planteamiento anterior y, en consecuencia, expóngase:

* La procedencia de la regularización tributaria de los diferentes conceptos impositivos y periodos de liquidación, así como su contenido. En este sentido, determinese si deben formalizarse las actas de inspección mencionadas en el planteamiento o, por el contrario alguna de ellas no es procedente o falta en la relación alguna de las que deban incoarse, teniendo presente que no debe hacerse referencia a aquellos periodos de liquidación y tributos respecto de los que no sea necesario regularizar la situación del obligado tributario por ser ésta correcta.

* Se pide precisar el contenido de la regularización que debe constar en las actas, sin que se requiera practicar las propuestas de liquidación que pudieran resultar de las mismas.

* Enjuiciese la conformidad con el ordenamiento jurídico de las actuaciones realizadas por el Inspector de Finanzas reflejadas en el planteamiento anterior. Propóngase las actuaciones correctas en caso de encontrar alguna anomalía procedimental o sustantiva en su actuación, teniendo presente a la hora de formular las propuestas de regularización cuál debería haber sido la actuación correcta.

* Las actuaciones procedimentales que debería iniciar el Inspector de Finanzas en relación con las incidencias fiscales detectadas y para las que fuera necesario realizar actuaciones específicas no incluidas en las expuestas, así como, en su caso, la justificación de las razones por las que no deberían iniciarse tales actuaciones.

* En particular expóngase, en que supuestos se puede formalizar un acta de conformidad con compromiso de pago y los requisitos que se deben cumplir para su suscripción.

* Determinese si debe iniciarse algún expediente sancionador, por qué conceptos, en base a qué infracciones y qué posible sanción se debería imponer.

OPOSIZIOA – FINANTZEN IKUSKATZAILEAK
KONTABILITATEKO ETA FINANTZA-MATEMATIKAKO KASU PRAKTIKOAK
A EREDUA

I.- Goi-mailako finantza-kontabilitatea.

1. kasua.

Planteamendua.

ZIORTZA, S. L. entitateak, 2011ko ekainaren 15ean, XEMEIN, S.A. sozietatearen 4.000 akzio kotizatu ditu. Akzio horietako bakoitzak 15 moneta-unitateko balioa du, eta salmentarako prest dagoen finantza-aktibo gisa daude sailkatuta.

ZIORTZA, S. L. entitateak, Burtsak gaur egun egoera ezegonkorra duela ikusita, arriskua estaltzea erabaki du, eta, horretarako, akzioen gaineko geroko bat kontratatu du, lau hilabeteko mugaeguna duena.

2011ko abenduaren 31n, XEMEIN, S.A. sozietatearen akzioen kotizazioa 20 moneta-unitate da; deribatuaren arrazoizko balioa, berriz, -20.000 moneta-unitate da.

Ebazpena.

Honako hau eskatzen da:

- a) Egin 2011ko abenduaren 31ri dagozkion idazpenak, kontuan hartuta deribatu horrek akzioen hurrengo ekitaldiko salmenta-fluxua estaltzen duela.
- b) Egin aurreko gauza bera, baina kontuan hartuta tresna hori arrazoizko balioaren estalduratzat jotzen dela.

2. kasua.

Planteamendua.

ZALDIBAR, S. L. entitateak makina bat erosi zuen 2011ko apirilaren 1ean, eskura, 54.000 moneta-unitatean.

Garraio-gastuak direla-eta, 2.700 moneta-unitate ordaindu zituen. UGAO, S. L. kontratatu zuen makina instalatzeko, eta, gainera, enpresa horretako teknikari batek prestakuntza eman zien ZALDIBAR sozietateko langile gutxi batzuei, makina erabiltzen ikasteko. UGAO sozietateak 6.900 moneta-unitateko faktura egin zion zerbitzu horiengatik, eta haietatik 3.600 moneta-unitate prestakuntza-kostuei dagozkie. Ekitaldiaren amaieran, 1.800 moneta-unitate zor zitzaizkion UGAO, S. L. sozietateari.

Makina instalatu ondoren, ikusi zen haren osagaietako batzuk aldatu egin behar zirela, aldaketa horiek beharrezkoak baitziren makinak erabat bete zitzaizkien enpresako teknikariek adierazitako beharrezkoak. Hori dela eta, honako gastu-ordainketa hauek egin ziren: prozesuan kontsumitutako material txikia, 4.800 moneta-unitate; aldaketak egin zituen enpresako langileen gastuak, 5.700 moneta-unitate.

Jarraian, funtzionamendu-probak egin ziren. Epe horretan zehar, 3.000 moneta-unitateko materialak kontsumitu ziren, eta hornidura eta eskulanaren gastuak — zenbatetsiak— 2.100 moneta-unitate izan ziren.

Produktu akastunak ekoitzi ziren, eta 1.200 moneta-unitatean saldu ziren.

2011ko urriaren 1ean, dagoeneko erabiltzeko moduan zegoen makina, baina abenduaren amaierara arte ezin izan zuen normal funtzionatu, ez zegoen-eta makina erabiltzen zekien langile nahikorik.

Amortizazio linealaren printzipioa jarraitzen du enpresak, kuota konstanteekin, estimazio hauen arabera: bizitza erabilgarria, 10 urte; salmenta-prezioa, bizitza erabilgarriaren amaieran, 2.7000 moneta-unitate, eta salmenta-kostuak, berriz, 300 moneta-unitate.

Ebazpena.

Egin beharreko kontabilitate-idazpenak egin, emandako informazioa erabiliz, eta jakinik ekitaldia abenduaren 31n ixten dela. Ez dira aintzat hartu behar eragiketa horiek guztiak zergapetzen dituzten zeharkako zergak.

3. kasua.

Planteamendua.

2011ko abenduaren 31n, MUNITIBAR, S.L. entitateak 200 obligazio ditu erregistratuta: bakoitzak 200 moneta-unitateko balio nominala du, eta ARMINTZA, S.L. entitateak jaulki zituen. Kostu amortizatuan ditu erregistratuta: 49.000 moneta-unitatean, alegia, mugaegunera arte mantendutako inbertsio-zorroaren parte baitira (mugaegun hori 2012ko abenduaren 31n dago finkatuta).

2011ko ekitaldiaren itxieran, obligazio horien narriatzeari buruzko ebidentzia objektiboa dago. 2011ko ekitaldiaren itxieran, haien kotizazioa (ex-kupoi) % 115 da.

Ebazpena.

Egin beharreko kontabilitate-idazpenak egin.

II. Sozietateen kontabilitatea.

4. kasua.

Planteamendua.

Honako hau da LEKEITIO, S.A. sozietateak 2011ko abenduaren 31n duen balantzearen eskema:

AKTIBOA		ONDARE GARBIA ETA PASIBOA	
Aktibo korronteak eta ez-korronteak	3.200.000	Kapital soziala (84.000 akzio; BN: 10 moneta-unitate) (160.000 akzio; BN: 5 moneta-unitate) Jaulkipen-prima Legezko erreserba Borondatezko erreserba Merkataritza-funtsagatiko erreserba Kapital amortizatuagatiko erreserba Ekitaldiko emaitza Aurreko ekitaldietako emaitza negatiboak Epe luzerako akzioak, finantza-pasibotzat jotakoak (17.200 akzio, erreskatagarriak; BN: 10 moneta-unitate) Beste pasibo korronte batzuk	1.640.000 376.000 200.000 384.000 30.000 112.000 392.800 -226.400 172.000 119.600
Guztira	3.200.000	Guztira	3.200.000

Sozietate honek burtsan kotizatzen du, eta honako erabaki hauek hartu ditu batzar nagusian:

1- Kapitala zabaltzea, diruzkoak ez diren ekarpenen truke (zenbait lursailen truke), ekarpenon arrazoizko balioa 360.000 moneta-unitate izanik. Zabalkundea egiteko, 10 moneta-unitateko balio nominala duten boto eskubiderik gabeko akzioak jaulkiko ditu, eta akzio horiek guztiak finantza-pasibotzat hartuko dira. Ekarpen-egileek 160.000 moneta-unitateko lursailak emango dituzte harpidetzaren unean, eta gainerakoa,

handik eta urtebetera. Akzio horien jaulkipen-balioa akzio horiek duten balio teorikoa baino moneta-unitate bat handiagoa izango da.

2- Kapitala erreserben kontura zabaltzea, Kapital Sozietateen Legeko Testu Bateginak baimentzen duen gehieneko zenbatekoan; horretarako, 10 moneta-unitateko balio nominala duten akzioak jaulkiko dira (zabalkunde hau egiteko, balantzeko datuak hartu behar dira).

Ebazpena.

Erabakitako kapital-zabalkunde horietako bakoitzari dagozkion kontabilitate-idazpenak egin.

III.- Finantzaketako egoera-orrien baterakuntza.

5. kasua.

Planteamendua.

2010eko abenduaren 31n, GORDEXOLA, S.L. entitateak LANESTOSA, S.L. sozietatearen % 60 eskuratu zuen, 9.000 moneta-unitatean. Egun horretan, LANESTOSA, S.L. sozietatearen funts propioak 17.000 moneta-unitate ziren.

2010eko abenduaren 31n, GORDEXOLA, S.L. entitateak LANESTOSA, S.L. sozietatearen % 60 eskuratu zuen, 15.000 moneta-unitatean. Egun horretan, MARKINA, S.L. sozietatearen funts propioak 30.000 moneta-unitate ziren. Sozietate hori talde anitzeko sozietatetzat jotzen da.

2016ko abenduaren 31n, funts propioak —emaitzak sartu gabe— hauek dira (kontuan hartu sozietate batek ere ez duela burtsan kotizatzen):

	Funts propioak Kapitala eta erreserbak (moneta-unitateak)
GORDEXOLA, S.L.	80.000
MARKINA, S.L.	47.000
LANESTOSA, S.L.	31.000

Kontuan hartu behar da sozietate indibidualen funts propioak eta ondare garbia bat datozela, uneoro.

Ebazpena.

Kontabilitateko egunkarian kasu hauetako bakoitzean egin beharreko idazpena egin:

a) 2010eko abenduaren 31ko balantze bateratua prestatzeko, LANESTOSA, S.L. sozietateko partaidetza dela-eta egin beharreko doikuntzari dagokion idazpena.

b) 2011ko abenduaren 31ko balantze bateratua prestatzeko, MARKINA, S.L. sozietateko partaidetza dela-eta egin beharreko doikuntzari dagokion idazpena.

c) 2016ko abenduaren 31ko balantze bateratua prestatzeko, MARKINA, S.L. sozietateko partaidetza dela-eta egin beharreko doikuntzari dagokion idazpena.

d) 2016ko abenduaren 31ko balantze bateratua prestatzeko, LANESTOSA, S.L. sozietateko partaidetza dela-eta egin beharreko doikuntzari dagokion idazpena.

IV.- Finantza-matematika.

6. kasua.

Planteamendua.

Inbertsio-proiektu baten ordainketen eta kobruen sekuentzia analizatzerakoan estimazio hauek egin dira:

* Inbertsioaren egin edo hasi eta hirugarren urtetik aurrera gertatuko dira kobruak (lehenengo bi ekitaldietan ez dago kobrurik). Kobru horiek izaera postpagablea dute, eta hilerik gertatzen dira; % 3 haziko dira urtero, modu metatuan (progresio geometrikoan). Lehenengo urterako estimatutako sarrerak (hirugarren urtea izango da hori hasieratik zenbatuta) 100.000 euro dira, hilean.

* Ordainketen zenbatekoa konstantea da, ordainketa pospagableak dira:

- 1) 60.000 euro, hiru hilerik behin, lehenengo 4 urteetan, eta
- 2) 80.000 euro, hauek ere hiru hilerik behin, azken 6 urteetan.

* Inbertsio hauek egiteko hasierako ordainketa milioi bat euro da.

* Analisiaren horizonte ekonomikoa 10 urte dira.

* Proiektua baloratzeko, urteko portzentaje efektibo hau erabiliko da: % 8.

Ebazpena.

Honako hauek atera eta arrazoitu egin behar dira:

- a) Kobruen balio eguneratua.
- b) Ordainketen balio eguneratua.
- c) Inbertsio-proiektu honen balio eguneratu garbia (VAN).

7. kasua.

Planteamendua.

MARURI, S.L. entitateak milioi bat euro behar ditu material elektrikoa fabrikatzeko nahi duen industria-nabea eraiki ahal izateko. Inbertsio hori finantzatzeko, mailegu bat lortu du, zenbateko horretakoa, eta 12 urterakoa. Lehenengo urte bietan gabealdia du amortizazioa dela-eta (interes-en kuotak soilik ordaintzen dira). Amortizazioa gainerako 10 urteetan egingo da, urteko konstanteen bidez. Interes-tasa % 7 da lehenengo bi urteetan, eta % 6, berriz, gainerakoetan.

Ebazpena.

Honako hauek atera eta arrazoitu egin behar dira:

- a) Lehenengo urte bietan zein gainerako hamar urteetan ordaindu beharreko urtekoak.
- b) Bigarren eta seigarren urteko interes-en kuotak.
- c) Urte bi horietako amortizazio-kuotak.
- d) Eragiketa hasi zenetik 8 urte oso igaro ondoren geratzen den mailegu bizia.



OPOSIZIOA - FINANTZEN IKUSKATZAILEAK
KASU PRAKTIKO PROFESIONALA
A EREDUA

Planteamendua.

A) Bizkaiko Foru Aldundiko Ogasuneko zuzendari nagusi jaunaren 2012ko abuztuaren 10eko erabakiaren bidez, agindu da Ikuskatzeko Planean sartzea “Componentes Eléctricos SA” erakundea, agerraraziz sartze hori erabaki dela izaera orokorraz, Bizkaiko Lurralde Historikoko Zerga Ikuskapenaren Araudiko 23 artikuluan aurrez ikusitakoaren ondoreetarako.

2012ko abuztuaren 20an, Ikuskapeneko zuzendariorde jaunak ezarri du honako hauek izatea egiaztatu eta ikertzeko prozeduraren xedeko tributuzko kontzeptu eta zergaldiak:

* Sozietateen gaineko zerga, 2008, 2009, 2010 eta 2011 ekitaldiak.

* Balio Erantsiaren gaineko Zerga, 2008, 2009, 2010 eta 2011 urteei dagozkien likidazio-aldiak.

Kontzeptu eta zergaldi hauek aukeratu dira, zeren erakundeak ekitaldian bakarrik aurkeztu baititu zerga hauei buruzko autolikidazioak.

X finantza-ikuskatzaileari esleitu zaio sozietate horren egiaztatzea eta ikuskaritza, zeina Bizkaian kokaturiko konpainia horren gizarte eta zerga egoitzan azaldu baita 2012ko irailaren 4an.

Une horretan, X finantza-ikuskatzaileak erakundearen administratzaile bakarrari entregatu dio jarduketan hasiera jakinarazteko komunikazioa, non agerrarazten dion beronen xede diren kontzeptu eta aldiak Ikuskapeneko zuzendariordeak finkatuak direla. Horrez gainera, komunikazio horren bidez, errekerimendua egin dio zergadunari, ikuskatzaileari berari bertaratu dakion Bizkaiko Foru Ogasuneko bulegoetan 2012ko irailaren 10ean, berekin dakartzala, sozietateak berrikusten diren ekitaldietan eginiko kontabilitate nagusia eta osagarria.

Erakundearen administratzaile bakarrak identifika dadila eskatu dio finantzen ikuskatzaileari, eta esan dio eragozpenak dituela Bizkaiko Foru Ogasunera kontabilitate-liburu ofizialen jatorrizkoarekin joateko.

Une horretan, finantzen ikuskatzailea, bere burua identifikatzeko, Nortasun Agiri Nazionala erakutsi dio zergapekoari, eta ohartarazi dio zigortu egin dezakeela ikuskapeneko jarduerari eginiko erresistentzia, eragozpen, aitzaki edo ezetzagatik. Gauzak horrela, erakundearen administratzaileak sinatu eta jaso egin du emaniko komunikazioa.

2012ko irailaren 10ean, administratzailea bertaratu da Bizkaiko Foru Ogasuneko bulegoetan, konpainiaren zerga-aholkulariarekin batera. Aktuarioarekin biek duten batzarrean entregatzen diote dokumentazio eskatua, argitu egin dizkiote zenbait gai enpresaren jarduteko erari buruz, eta zenbait dokumentazio aurrez ematen diote, uste izanik aktuarioari erraztu egingo diola autolikidazioetan adierazi diren datuen ulermena; horrez gainera, esan diote egokia dela, prozedura horren ondoriozko hurrengo jarduketetan, aholkulariarekin berarekin zuzenean biltzea, administratzailearen agenda beterik baitago.

Finantzen ikuskatzaileak komunikatu die, horretarako, aholkulariak notario-ahalorde bat eduki behar duela nahitaez, zeinaren jatorrizkoa ekarri beharko baitiote hurrengo batzarrean, espedientean sartzeko.

Lehen batzar horretan, enpresaren administratzaileak eman dio aktuarioari egun horrexetan aurkeztu den 2008 ekitaldiari dagokion Sozietateen gaineko Zergaren autolikidazio osagarriaren kopia, zeinaren bidez aitortzen baita 10.000 euroko gehigarri bat, bere garaian ordaindu izan zenari gehitzeko zena, aurretiaz adierazi ziren gastu ez kengarri batzuk kentzearen ondorioz.

Batzarra amaiturik, finantzen ikuskatzaileak ale bikoiztuan emaniko akta batean jaso du haren emaitza, errekerimendua eginik zergadunari bere aurrean bertaratu dadin 2012ko irailaren 30ean.

B) Bai zergadunak emaniko informazioa eta bai Administrazioaren esku daudena jaso eta aztertuz gero, honako ondorio hauek atera ditu X finantzen ikuskatzaileak:

B.1) “Componentes Eléctricos SA” sozietatea, gizarte eta zerga egoitza Bizkaian duen konpainia bat da, “erabilera eta ekipamenduzko material elektrikoaren fabrikazioan” diharduena eta, baita, ekoizten dituen ondasunak mantendu eta konpontzeko "saldu osteko” zerbitzuak ere ematen dituena.

Haren akzioak zatiturik daude, zati berdinetan, 20.000 enplegatutik gorako espainiar multinazional baten, bere garaian enpresa sortu zuen familiako kideen eta enpresako zuzendarien artean.

Konpainiak bi lantegitan burutzen du material elektrikoa fabrikatzeko bere jarduera: bata, Bizkaian dago kokatua, eta bestea, Madrilen.

Gainera, haren produktuak Gipuzkoako Lurralde Historikoan banatzeko, han kokatua den biltegi bat du, zeinetik banatzen baitira Bizkaiko instalazioetan fabrikatzen dituen material eta osagaiak.

Osagai elektrikoek mantentze eta konpontzearen saldu osteko zerbitzuak Madrilen dituen tailerretan bakarrik ematen ditu, bertan baititu matxurak sumatu eta konpontzeko makinaria eta instalazio egokiak, bertara igortzen direlarik berrikusi edo konpondu behar diren piezak eta ekipoa.

Zehatz esanda, aipatu diren ekitaldietan, honako hauek izan ziren enpresak bere ondasunak entregatu eta beronen instalazioen arteko bakoitzetik egin izaniko zerbitzuen ondorioz lorturiko ordainei dagozkien datuak:

Urtea	Guztira	Bizkaia Emateak	Gipuzkoa Emateak	Madril Emateak	Madril Zerbitzuak
2007	6.750.000 € (%100)	4.050.000 € (%60)	675.000 € (%10)	1.350.000 € (%20)	675.000 € (%10)
2008	9.000.000 € (%100)	5.850.000 € (%65)	1.350.000 € (%15)	1.350.000 € (%15)	450.000 € (%5)
2009	10.500.000 € (%100)	5.880.000 € (%56)	840.000 € (%8)	3.150.000 € (%30)	630.000 € (%6)
2010	12.000.000 € (%100)	3.480.000 € (%29)	720.000 € (%6)	4.200.000 € (%35)	3.600.000 € (%30)
2011	22.000.000 € (%100)	17.600.000 € (%80)	1.540.000 € (%7)	1.540.000 € (%7)	1.320.000 € (%6)

Datu hauei arreta eginik, erakundeak beti aurkezten ditu Sozietateen gaineko Zergaren eta Balio Erantsiaren gaineko Zergaren autolikidazioak Bizkaiko Foru Ogasunean, Gipuzkoako Foru Ogasunean eta Zerga Administrazioako Estatuko Agentzian, zerga bioi dagozkien zenbatekoak ordaindu edo itzultzea eskatuz goian ageri den koadroan jaso diren proportzioetan.

B.2) Balio Erantsiaren gaineko Zergari dagokionez, aktuarioak sumatu du, 2010ean, erakundeak ez zuela denboraldi horretan zehar eginiko eta aitorturiko konponketa eta mantentzeko zerbitzuen BEZik jasanarazi ezta sartu ere (3.600.000 €ko zenbatekoagatik, urte horretako eragiketen bolumenaren % 30); izan ere, zerbitzu denak Alemanian den enpresa bati fakturatu zitzaizkion, zaborrak biltzeko zerbitzuak eskaintzeko enpresa horrek erabiltzen dituen ibilgailu elektrikoen osagai jakin bat konpontzeagatik. Erakundeak eman zituen fakturak zerbitzu hauengatik, Administrazio germaniarrak emaniko alemaniar erakundearen IFK BEZ adieraziz, baina ez zuen, horiek zirela eta, kuotarik jasanarazi ezta sartu ere.

Gainera, baita 2010 ekitaldi horretan, Toledon kokatua dagoen eta metalak berregokitzen diharduen enpresa bati saldu zizkion metalezko hondakinen 90.000 kilogramo, madrildar lantegikoak zirenak, 270.000 €ko zenbatekoagatik, Balio Erantsiaren gaineko Zergaren kuota jasanarazi gabe.

Azkenik, urte horretan zenbait inbertsiori ekin zien. Guzti horregatik, 2010ean, erakundeak 2.000.000 €ko konpentsatzeko kuota bat aitortu zuen denboraldi horretan jardun zuen Administrazio bakoitzaren aurrean, gorago jaso diren portzentajeekin bat etorriz.

Geroago, 2011n, dihardueneko Administrazio bakoitzean konpentsatu zituen kuota horiek, lurralde bakoitzean 2011 ekitaldi horretan zehar egin izaniko eragiketen ondoriozko portzentajeetan.

X finantzen ikuskatzailearen iritziz, konpainiak jasanarazi eta sartu egin behar zuen gorago aipaturiko eragiketei zegokien Balioa Erantsiaren gaineko Zerga, 100etik 18ko portzentaje orokorrean; hala ere, Madrilen kokatuak diren eragiketak direnez gero, txosten bat egitea erabaki du ikuskatzaile-buruari zuzendua, informazioa bidaltzeko Zerga Administrazioko Estatuko Agentziari, honek eska dezan dagokion BEZa.

B.3) Sozietateen gaineko Zergari dagokionez, konpainiak Zergaren bizkaitar araudia aplikatzen du, beti aitortzen ditu sartzeko kuotak (Zergaren portzentaje orokorrean kalkulatuak), eta dihardueneko Administrazioen Ogasunetan sartzan ditu jadanik aipatu diren portzentajeetan.

B.4) 2008ko Sozietateen gaineko Zergari dagokionez, denboraz kanpo autolikidatu diren 10.000 €z gain, aktuarioak sumatu du erakundeak 2008ko ekainaren

lean gauzatu zuela jarduerari atxikitako pabilioi industrial bat saltzeagatik lortu zuen zenbatekoa berriro inbertitzeko 2005eko uztailaren 30ean hartutako konpromisoa. Aipatu den salmentak, 350.000 €ko gainbalioa sorrarazi zion erakundeari.

Berrinbertsioa beste pabilioi industrial bat erostean gauzatu zuen, berriagoa eta modernoagoa, berehala hirugarren bati laga ziona 6 urterako errentamendu-kontratu baten bidez, eta, berau amaitzean, erosteko aukera izango da, ondasunak duen balioaren % 10ean. Errentamendu hau antolatzeko, erakundeak enplegatu bat du zeregin hauetan diharduena lanaldi osoz, eta badu lokal bat ere, jarduera horri soil-soilik atxikia.

B.5) Horrez gainera, enpresak eman eta aktuarioak lortu dituen datuen arabera, 2009ko urtarrilaren 1ean, “Componentes Eléctricos SA” erakundeak Bizkaiko konpainia baten kapital sozial osoaren akzioak erosi zizkion, 14.000.000 euroan, berarekin loturarik ez duen beste sozietate bati. Hain zuzen ere, “Electricidad del Norte SA”ren akzioak erosi ziren, eta ekipo elektrikoaren fabrikazioan diharduen enpresa horrek, Bizkaiko Foru Ogasun honetan tributatzen du osorik.

Honako hauek izan ziren “Electricidad del Norte SA” konpainia erosiaren 2008ko abenduaren 31n itxi zen azken balantzean jaso ziren datuak:

Aktiboa		Pasiboa	
Lurrak	6.000.000 €	Kapitala	5.000.000 €
Eraikuntzak	4.050.000 €	Erreserbak	5.000.000 €
Makinak	900.000 €	Zorrak epe luzean	600.000 €
Bezeroak	50.000 €	Zorrak epe laburrean	400.000 €
Guztira	11.000.000 €	Guztira	11.000.000 €

“Electricidad del Norte SA” sozietatearen akzioak erosteagatik ordaindutako prezioa, 14.000.000 €, justifikatzen da bat datozelako konpainiaren aktiboen eta pasiboen egiazko balioa eta haren kontabilitateko balio garbia; horrez gain, enpresa, beronek sorturiko 2.000.000 €tan balioztatzen den marka baten titularra da.

Lur eta eraikuntzek balio hori dute, konpainiak oraintsu erosi dituelako (Bizkaian daude), eta, gainera, enpresak baimena duelako lur horietan biltegi handi eta guztiz mekanizatu bat eraikitzeko, balio erantsi handikoa eta hirugarrenei zerbitzu logistikoak egitea ahalbidetuko diena. Higiezinek gutxieneko balio egozgarririk ez badute ere, kanpoko bi adituk berretsi egin zuten merkatuan duten prezioa.

Era berean, enpresaren markaren eta etorkizunean mozkinak sorrarazteko gaitasunaren balioa zehaztu egin zen kanpoko adituek, behar den beste arrazoiturik, emaniko txostenen bidez.

Guzti horregatik, konpainiak, 2009 eta 2010 ekitaldietan, doikuntza negatibo bat agerrarazi zion 800.000 €ko kontabilitatezko emaitzari zergaren autolikidazioetan. Hain zuzen ere, “Electricidad del Norte SA”ren akzioengatik ordaindu zen prezioan sarturiko ukiezinen balioaren kontabilitatez kanpoko amortizazioa dela eta. Gainera, 2009an, “Electricidad del Norte SA” filialak 600.000 €ko galera izan zuen kontabilitatean, makineriaren zati baten balioaren behin betiko galeraren bestekoa, haren instalazioetan jasandako sute baten ondorioz; hala ere, horrek ez zuen eraginik izan, gerora begira, mozkinak lortzeko gaitasunean.

Arazoi hau dela medio, “Electricidad del Norte SA”k ere 600.000 €ko zerga-oinarri negatiboa aitortu zuen, eta beronen akziodun bakarrak ere (“Componentes Eléctricos SA”), 600.000 €ko galera agerrarazi zuen bere kontabilitatean eta Zergaren autolikidazioan, akzioen narriaduragatik, zeren, erakunde filialak izan zuen galeraren ondorioz, honen ondare garbia, ekitaldiaren amaieran diren esangabeko gainbalioetan zuzendurik, 13.400.000 €ra murriztu zen.

B.6) Geroago, 2011n, “Componentes Eléctricos SA” sozietateak “Electricidad del Norte SA” filiala xurgatu zuen, Sozietateen gaineko Zergaren Foru Arauaren VIII. tituluaren X. kapituluko bategiteen araubide bereziaren pean eginiko eragiketa baten bidez.

Xurgapena Merkataritzako Erregistroan inskribatu zen, 2011ko urtarrilaren 2an, urte horretako urtarrilaren 1etik aurrera izanik kontabilitate eta zergazko ondorioak.

Erakunde xurgatzaileak ez zuen inolako errentarik aitortu bereak ziren xurgatuaren akzioak ezeztatzeagatik, eta akzioon kontabilitatezko balio garbia eman zien (13.400.000 €koa) xurgaturiko konpainiaren aktibo eta pasiboak, zerga-ondorio guztiekin. Bere aldetik, erakunde xurgatuak ez zuen zergarik ordaindu xurgapenaren ondoriozko inongo errentarengatik.

Xurgapena egin zen unean, xurgatuaren aktibo eta pasiboak, erostea egiterakoan zeuden berberak ziren, eta haien egiazko balioek ez zuten aparteko aldatarik izan une

horretatik aurrera, salbu eta makineriari buruz (600.000 €tan narriatu zena) gorago adierazia, honako koadro honetan adierazten den moduan:

Lurrak	Eraikuntzak	Makinak	Bezeroak	Marka	Merkataritza-funtsa	Zorrak
6.000.000	4.050.000	300.000	50.000	2.000.000	2.000.000	(1.000.000)

Guzti horregatik, 2011n, konpainiak kontabilitatez kanpoko doikuntza negatibo berri bat adierazi zion Zergaren autolikidazioan 800.000 €ko kontabilitatezko emaitzari, kasu honetan bizitza erabilgarri mugagabeko ukiezinen (marka eta merkataritza-funtsa) balioaren kontabilitatez kanpoko amortizazio-kontzeptuan, zeinak xurgapena egin eta gero izan baitira aitortuak zerga ondorioetarako.

Gainera, 2011n, erakunde xurgatzaileak konpentsatu egin zuen 200.000 € xurgatuak 2009an egiaztatu zituen (honek 2010ean aplikatu ez zituenak) zerga oinarri negatiboan 600.000 €tatik, konpentsatzeko utzirik gainerako 400.000 €ak.

X finantzen ikuskatzailearen iritziz, xurgapenak ez du arrazoi ekonomiko baliodunik, eragiketa artifisial nabaria baita; hortaz, proposatzen da zuzenean kentzea enpresak egin duen zerga oinarri negatiboaren konpentsazioa, konpainiari zehapen egokiak ezartzea eta sozietate xurgatuari zergak ordainaraztea eragiketean adierazi duen errentarengatik.

Gainera, Ondare-Eskualdaketa eta Egintza Juridiko Dokumentatuen gaineko Zergaren dagozkion aktak egiten hasi da, sumatuz xurgatzeko eragiketak ez duela ordaindu egin Zergaren inongo modalitatetan.

B.7) Azkenik, xurgapen hau aztertzeko prozesuan jakin ahal izan du erakunde xurgatuak 600.000 €ko kalte-ordain bat jaso zuela 2006ko urtarrilean, errentaria zeneko nabe industrial batean zituen errentamendu-eskubideetan jabearen alde uko egiteagatik. Kalte-ordain honetan ez zuen Balio Erantsiaren gaineko Zergaren inolako kuotarik jasanarazi.

Aktuarioaren iritziz, eragiketa horretako Balio Erantsiaren gaineko Zerga ez da preskribatu, horretaz Zeharkako Zergen Zerbitzuaren buruaren errekerimendu bat baitago, 2009ko apirilaren 9an jakinarazia; hala ere, ezinezkoa da ezer egitea, jadanik

desegina den konpainia baten zerga-zor bat delako. Hala ere, txosten bat egin du, hierarkian goragoko duena gaiaz jakitun jartzeko.

C) Batzar batzuk egin ondoren, zergaduna ados dago bere zerga-egoera aktuarioak egin nahi duen modura arautzeaz, baita zehapenak inposatzeko proposamenaz ere; izan ere, haren aurrean idatzizko konpromisoa hartu du ordaintzeko, bai zerga-kuotak eta baita zehapenak ere, zenbatekoei aurre egin ahal izateko eskatu behar duen ordainketaren zatikatzean ezartzen diren epeetan.

Hori dela eta, X finantzen ikuskatzaileak honako adostasun-akta hauek prestatzen ditu, ordaintzeko konpromisoaz:

i) Adostasun-akta bat, ordaintzeko konpromisoaz, Sozietateen gaineko Zergaren zergaldi aztertu bakoitzarengatik (2008, 2009, 2010 eta 2011).

ii) Adostasun-akta bat, ordaintzeko konpromisoaz, urte natural bakoitzari dagokion Balio Erantsiaren gaineko Zergagatik.

iii) Adostasun-akta bat, ordaintzeko konpromisoaz, Ondare-Eskualdaketen eta Egintza Juridiko Dokumentatuen gaineko Zergagatik.

Ebazpena.

Zehaztu itzazu aurreko planteamenduan aipatu diren egiaztapen eta ikerketa jarduketetan agerian jarri beharko lirakeen zergen arloko gorabehera guztiak, eta, ondorioz, azaldu honako alderdi hauek:

* Goian azalduko zerga arloko kontzeptu eta likidazio-aldien zerga-erregularizazioaren bidezkoasuna, bai eta erregulazio horrek izan beharko lukeen edukia. Ildo horretan, zehaztu ezazu ea formalizatu behar ote diren planteamenduan aipatzen diren ikuskaritza-aktak, edo, aitzitik, ea haietarikoren bat ez den bidezkoa, edo, are, ea halako kasuetan abiarazi beharrekoetarikoren bat falta den. Horretarako, kontuan izan behar da ez dela aipatu behar, zergapekoaren zerga-egoera zuzena izanik, erregulaziorik behar ez duen likidazio-aldi edo zergaldirik.

* Eskatzen da zehaztea ea zer eduki izan behar duten aktetan jaso beharreko erregularizazioek, baina ez duzu zertan azaldu erregulariazioon ondorioz egin beharko litzatekeen likidazio-proposamenik.

* Finantzen ikuskatzaileak egindako eta aurreko planteamenduan islatutako jardueren ordenamendu juridikoarekiko adostasuna juzgatu. Haien jardueretan prozedurazko anomaliaren bat edo funtsezko anomaliaren bat aurkitzen bada, proposa itzazu, orduan, jarduera zuzenak, kontuan harturik zein izango zitekeen jarduera zuzena.

* Ikuskapenean atzemandako zergen arloko gorabeheren arabera, zer jarduera hasi beharko lituzkeen finantzen ikuskatzaileak –are azaldutarikoen artean sartu ez diren beste jarduera espezifikoki batzuk–, bai eta, hala badagokio, jarduerok ez hasteko izan litezkeen arrazoen justifikazioa.

* Bereziki, azal ezazu ea zein kasutan formaliza daitekeen ordaintzeko konpromisoa ere badakarren adostasun-akta bat, eta ea zer baldintza bete behar diren halako akta bat sinatzeko.

* Zehaztu ezazu ea kasu honetan zehapen-espediterik abiarazi behar ote den, ea zer kontzepturengatik egin behar den, zer arau-haustetan oinarrituta eta ea zer zehapen ezar litekeen.