



## OPOSICIÓN - SUBINSPECTORES/AS DE TRIBUTOS

### SUPUESTO PRÁCTICO PROFESIONAL

#### I.- Planteamiento.

A) Por acuerdo del Sr. Director General de Hacienda de la Hacienda Foral de Bizkaia de fecha 15 de enero de 2006 se ordena la inclusión en el Plan de Inspección de la señora X, haciéndose constar que la inclusión en el Plan de Inspección se acuerda con carácter general, a los efectos de lo dispuesto en el artículo 21 del Reglamento de inspección tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia.

Se acompaña como motivación del acuerdo de inclusión en Plan de Inspección propuesta de la Subdirección de Inspección tramitada por la Secretaría de Coordinación y Asistencia Técnica ante la Dirección General de Hacienda, en la que se han seleccionado contribuyentes que realicen actividades económicas y que hubieran declarado pérdidas en sus actividades durante varios ejercicios o beneficios muy reducidos en relación con su volumen de operaciones.

La señora X está dada de alta en el epígrafe 651.2 de la Sección 1ª de las Tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas correspondiente a la actividad de comercio al por menor de toda clase de prendas para el vestido y tocado, y regenta un comercio de ropa de cierto renombre en Bilbao (Bizkaia).

En fecha 20 de febrero de 2006, el Sr. Jefe del Servicio de Inspección Tributaria atribuye la comprobación e investigación de la citada entidad a la Subinspectora de Tributos Y, que remite el día siguiente por correo certificado a la señora X comunicación sobre el inicio de las actuaciones de comprobación e investigación en la que se hace constar que

son objeto de comprobación los siguientes conceptos impositivos y períodos:

- Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicios 2002 a 2005.
- Impuesto sobre el Patrimonio, ejercicios 2002 a 2004.
- Impuesto sobre el Valor Añadido, períodos de liquidación correspondientes a los años 2003 a 2005.

En la citada comunicación, además, la Subinspectora de Tributos cita a la señora X para que comparezca ante la Inspección el día 20 de marzo de 2006, aportando los libros-registros de compras y gastos y de ventas e ingresos de la entidad de esos ejercicios.

B) La Subinspectora de Tributos, de cara a esa cita de inspección, procede a revisar la información obrante en la Hacienda Foral de Bizkaia sobre la señora X y obtiene las siguientes conclusiones:

1) La señora X tiene su residencia habitual en Mungia (Bizkaia) y solamente dispone de una tienda en donde desarrolla su actividad en Bilbao (Bizkaia). Está soltera y no tiene hijos, pero vive con su madre, la señora Z, de 85 años de edad, viuda y cuyos únicos ingresos lo constituyen la pensión de viudedad de 1.357 euros al mes que percibe.

2) La señora X ha presentado declaración-liquidación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas ante la Hacienda Foral de Bizkaia correspondiente a los ejercicios 2002 a 2004. No obstante, no ha presentado declaración-liquidación alguna por el Impuesto sobre el Patrimonio al entender que no está obligada a presentar la citada declaración.

En las declaraciones-liquidaciones presentadas por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, la señora X siempre declara

pérdidas o beneficios muy reducidos derivados de su actividad comercial, en base a la inclusión de las siguientes magnitudes:

Ejercicio	2002	2003	2004
Ingresos por ventas	2.000.000€	2.500.000€	3.800.000€
Gastos por compras	1.200.000€	1.800.000€	2.900.000€
Gastos de personal	300.000€	300.000€	350.000€
Provisiones	15.000€	15.000€	18.000€
Gastos diversos	85.000€	42.000€	38.500€
Pagos fraccionados	350.000€	350.000€	350.000€
Rendimiento previo	50.000€	-7.000€	143.500€
Coeficiente (10%) <sup>1</sup>	200.000€	250.000€	14.350€
Rendimiento neto	-150.000€	-257.000€	129.150€

3) En la declaración-liquidación correspondiente al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del ejercicio 2004 la señora X compensa su base imponible general con una pérdida de 35.000€ generada al enajenar unas acciones adquiridas el 3 de marzo de 2002.

Por otro lado, también compensa su base liquidable general con la proveniente del ejercicio 2003, en la que no existen otros rendimientos que los derivados de su actividad económica.

<sup>1</sup> Correspondiente a la aplicación del método especial de la modalidad simplificada del régimen de estimación directa.

4) En la declaración-liquidación correspondiente al ejercicio 2002 la señora X no ha declarado por considerar no sujeta al Impuesto la siguiente alteración de patrimonio correspondiente a un inmueble de su propiedad:

Valor de enajenación:	850.000€
Fecha de enajenación:	15 de mayo de 2002
Valor de adquisición:	32.000€
Fecha de adquisición:	13 de enero de 1984

El citado inmueble fue objeto de una rehabilitación integral en el ejercicio 1993, siendo el coste de la misma de 125.000€, que hizo que el inmueble, hasta entonces en estado de ruina, pudiera acondicionarse para el desarrollo de actividades comerciales, a lo que pretendía destinarlo la señora X. Pero, dado que le ha surgido una buena oferta de adquisición, lo ha vendido, sin haberlo destinado al ejercicio de ninguna actividad previamente, a una asociación constituida al efecto por varios comerciantes de la zona donde se ubica el inmueble<sup>2</sup>.

5) En las declaraciones-liquidaciones correspondientes a los tres ejercicios la señora X practica la deducción por ascendientes en un importe de 198 euros, 202 euros y 206 euros, respectivamente en cada uno de los ejercicios puesto que su madre no presenta declaración-liquidación por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

6) Con la totalidad del dinero obtenido de la enajenación del inmueble anterior, la señora X se compra en 2005 un chalet en la localidad costera de Armintza, por el que paga el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados a la Hacienda Foral de

<sup>2</sup> No se debe tener en cuenta, a estos efectos, la depreciación monetaria.

Bizkaia a razón de un 6% del valor mínimo atribuible al mismo, que es de 426.000€.

Compra el citado inmueble a Monsieur François Garçon, residente en la localidad vasco-francesa de Hendaye, quien corre con todos los gastos e impuestos correspondientes, por lo que la señora X no presenta ninguna declaración-liquidación adicional a la referida en el párrafo anterior.

7) Además, no constan presentaciones de declaraciones-liquidaciones correspondientes al Impuesto sobre el Valor Añadido de los períodos de liquidación correspondientes a esos ejercicios.

C) La señora X aporta sus libros-registros de compras y gastos y niega poseer los de ventas e ingresos, y para sorpresa de la Subinspectora de Tributos, las compras de mercaderías reflejadas en los mencionados libros son superiores a las declaradas, ya que la suma de las mismas asciende a las siguientes cantidades:

Año	Compras registradas
2002	2.100.000€
2003	2.700.000€
2004	3.400.000€

D) Ante estas conclusiones, la Subinspectora de Tributos decide personarse en la tienda de la señora X y realizar por sí misma un análisis aleatorio de diversos productos, de los que solicita el precio de compra y el precio de venta, y en todos ellos, el margen comercial utilizado es tal que el precio de venta de un producto es igual al 140% de su precio de compra.

Además, la señora X decide en ese momento no seguir colaborando con la Inspección y no volver a personarse en las oficinas de la Hacienda Foral, extremo éste que comunica a la Subinspectora de Tributos, quien a partir de ese momento opta por comunicar por correo certificado con acuse de recibo todas las actuaciones administrativas.

Después de concluir sus pesquisas según lo anterior, en 20 de abril de 2006, la Subinspectora de Tributos decide dar por terminados los procedimientos de comprobación e investigación y formalizar las siguientes actas de inspección:

i) Actas de disconformidad por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de los ejercicios 2002 a 2004 de la señora X.

ii) Actas de disconformidad por el Impuesto sobre el Patrimonio de los ejercicios 2004 a 2005.

iii) Acta de disconformidad por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados del ejercicio 2005.

La señora X no acude a esta cita de la Inspección, por lo que se le remiten las actas conforme establece el Reglamento de inspección tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia. Posteriormente, el 5 de mayo de 2006, el Subdirector de Inspección dicta los actos administrativos correspondientes, y se notifica a la Subinspectora de Tributos tal extremo para que inicie, en su caso, los respectivos expedientes sancionadores. No obstante, como la Subinspectora se encuentra de baja médica, comunica el 11 de diciembre de 2006 la iniciación de otros tantos expedientes sancionadores como liquidaciones ha realizado el Subdirector de Inspección.

## **II.- Resolución de la prueba.**

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 regularización tributaria de los diferentes conceptos impositivos y períodos 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 deben incoarse, teniendo presente que no deben hacerse referencia a aquellos períodos de liquidación y tributos respecto de los que no sea preciso regularización de la situación del obligado tributario por ser ésta correcta, así como precítese el contenido de la regularización que debe constar en cada acta.

-Las actuaciones procedimentales que debería iniciar la Subinspectora de Tributos en relación con 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.

-Enjuiciese la conformidad con el ordenamiento jurídico de las actuaciones realizadas por la Subinspectora de Tributos y reflejadas en el planteamiento anterior. Propónganse 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.

-Determinese también si procede la iniciación de los expedientes sancionadores descritos, y en su caso, las infracciones que hubieran podido cometerse y las sanciones que lleven aparejadas.



## OPOSICIÓN - SUBINSPECTORES/AS DE TRIBUTOS

### SUPUESTOS DE CONTABILIDAD Y MATEMÁTICA FINANCIERA

#### **I.- Contabilidad financiera superior.**

##### ***Planteamiento.***

La sociedad colectiva "AGIRRE y CÍA." ha realizado durante el ejercicio 2006 las operaciones que se describen a continuación:

A) Se constituye, el día 1 de enero de 2006, con un capital de 15.000 unidades monetarias (u.m.): la mitad es aportada en efectivo por la socia señora Agirre mediante ingreso en una cuenta corriente bancaria abierta por la entidad; y el resto por el socio Sr. Bilbao, que entrega inicialmente un camión valorado en 3.000 u.m. y se compromete a entregar la diferencia en efectivo el día 1 de febrero de 2007.

Se pagan los gastos de constitución que ascienden a 200 u.m.

B) Se adquiere mobiliario en régimen de arrendamiento financiero, otorgándose el correspondiente contrato cuyas principales características son las siguientes:

- Precio al contado: 3.000 u.m.
- Pago de 36 cuotas mensuales consecutivas: 100 u.m. cada una.
- El valor de opción de compra se cifra en 100 u.m.
- Vida útil: 20 años.
- La sociedad "AGIRRE y CÍA." pretende hacer uso del derecho de opción de compra.

Se pagan las doce primeras cuotas.



### C) Compras del ejercicio:

- Se compran 100 unidades físicas a 40 u.m./unidad física a pagar a 90 días, el proveedor paga por cuenta del comprador gastos de transporte que asciende a 50 u.m. (No se tienen en cuenta impuestos).

En la factura que pasa el proveedor se incluyen descuentos comerciales por 25 u.m.

- Se compran y pagan envases por 500 u.m.

### D) Ventas de mercaderías del ejercicio.

Se venden 40 unidades físicas a 100 u.m./unidad física a cobrar a 90 días. Se pagan gastos de transporte por 40 u.m.

E) Ventas a plazos. El día 31 de diciembre de 2006 se venden 30 unidades físicas al mismo precio que las referidas en la letra D). El cliente se compromete a pagar en 15 plazos mensuales iguales de 210 u.m. (en dicha cantidad se incluyen los intereses del aplazamiento).

### ***Resolución.***

Se pide que se determinen los asientos contables que se deben realizar para registrar en el libro diario de la entidad del ejercicio 2006 las operaciones descritas en las letras A) a E) del planteamiento anterior.

## **II.- Contabilidad de sociedades.**

### ***Planteamiento.***

La entidad ATXABIRIBIL, S.A. presenta el siguiente balance de situación a 31 de diciembre de 2004, expresado en unidades monetarias (u.m.):

ACTIVO		PASIVO	
Accionistas desembolsos no exigidos (acciones serie B)	50.000	Capital social (40.000 acciones de la serie A de VN: 10 u.m.) (40.000 acciones de la serie B de VN: 5 u.m.)	600.000
Acciones propias en situaciones especiales (6.000 acciones serie A)	60.000	Reserva legal	120.000
Inversiones financieras temporales en capital (4.000 acciones de LAGA,S.A., serie A)	80.000	Reserva para acciones propias	60.000
Gastos de investigación y desarrollo	20.000	Reserva voluntaria	276.000
		Pérdidas y Ganancias	63.000
Otros activos reales	1.090.000	Otros pasivos exigibles	181.000
Total	1.300.000	Total	1.300.000

En la misma fecha la entidad LAGA, S.A. presenta el siguiente balance de situación (en u.m.):

ACTIVO		PASIVO	
Accionistas desembolsos no exigidos (acciones serie B)	25.000	Capital social (20.000 acciones de la serie A; VN: 10 u.m.) (5.000 acciones de la serie B; VN: 10 u.m.)	250.000
		Reserva legal	25.000
		Reserva voluntaria	125.000
		Pérdidas y Ganancias	45.000
		Resultados negativos de ejercicios anteriores	(12.500)
		Obligaciones y bonos convertibles (5.000 obligaciones de VN: 10 u.m.)	50.000
		Intereses del empréstito	2.500
Otros activos reales	490.000	Otros pasivos exigibles	30.000
Total	515.000	Total	515.000

Reunidas las Juntas generales de ambas sociedades acuerdan fusionarse mediante la absorción de LAGA, S.A. por ATXABIRIBIL, S.A., ampliando esta última su capital, si fuese necesario, para pagar a los accionistas de LAGA, S.A., teniendo en cuenta que ATXABIRIBIL, S.A. utilizará sus propias acciones en cartera para realizar dicho pago. Las acciones que se emitan serán de valor nominal (VN) de 10 u.m.

Para llevar a cabo dicha fusión habrá que tener en cuenta las siguientes operaciones (bien porque se han realizado en fechas posteriores a los balances que se han reproducido con anterioridad, bien porque proceden de acuerdos específicos tomados en las Juntas de accionistas que aprobaron la fusión) realizadas por ambas entidades:

Δ SOCIEDAD ATXABIRIBIL, S.A.:

A) Paga un dividendo a sus accionistas que rentabiliza sus acciones en un 6 por 100, y procede a la dotación, también, si es necesario, de las reservas legalmente obligatorias, destinando el resto a reservas voluntarias.

B) Después de realizar la operación del apartado anterior amplía capital, emitiendo acciones de valor nominal de 10 u.m. para recibir una aportación de un edificio valorado en 400.000 u.m., incluyendo dicha cantidad el valor del terreno, que asciende a 80.000 u.m. El valor de emisión de las acciones es de 1 u.m. por encima de aquel valor de emisión que no perjudique al antiguo accionista, teniendo en cuenta que se suprime el derecho preferente de suscripción.

C) Se le reconoce un fondo de comercio en la fusión de 66.000 u.m.

Δ SOCIEDAD LAGA, S.A.:

D) Reparte la totalidad del beneficio a sus accionistas.

E) Realiza una ampliación de capital por conversión de obligaciones en acciones con las siguientes condiciones:

- La conversión es de 1 obligación por 1 acción.
- Las obligaciones se valoraron al valor nominal más los intereses devengados y no vencidos a la fecha del balance de situación que se ha transcrito.
- Las acciones de valor nominal de 10 u.m. se valoran a 12,5 u.m. cada una, pagando las diferencias los obligacionistas en efectivo.

F) Realiza una reducción de capital por condonación de los dividendos pasivos pendientes de cobro de las acciones de la serie B.



G) Se reconoce un fondo de comercio negativo de 12.500 u.m. por indemnizaciones a empleados que tendrá que pagar la entidad ATXABIRIBIL, S.A. después de la fusión.

**Resolución.**

Se pide que se determinen las siguientes cuestiones:

a) La cantidad de unidades monetarias en la que se debe ampliar capital por parte de la entidad ATXABIRIBIL, S.A. en relación con lo expuesto en la letra B).

b) La cantidad que tiene que pagar el obligacionista por cada acción que reciba de la entidad LAGA, S.A. según lo expuesto en la letra E).

c) El importe de la variación del patrimonio neto de la entidad LAGA, S.A. respecto a su balance de situación a 31 de diciembre de 2004 por efecto de la reducción de capital descrita en la letra F).

d) El importe del patrimonio neto de fusión de la entidad LAGA, S.A.

e) El importe del patrimonio neto de fusión de la entidad ATXABIRIBIL, S.A.

f) El valor teórico para la fusión de las acciones de la entidad ATXABIRIBIL, S.A.

g) El número de acciones que la entidad ATXABIRIBIL, S.A. entregará a los accionistas de la entidad LAGA, S.A. en pago de sus acciones.

h) El asiento en el libro diario de la entidad ATXABIRIBIL, S.A. correspondiente a la ampliación de capital y cancelación de la deuda con los accionistas de la entidad LAGA, S.A.

### III.- Matemática financiera.

#### *Planteamiento.*

Un empréstito presenta las siguientes características:

- A) 20.000 títulos emitidos con un nominal de 5.000 unidades monetarias (u.m.) cada uno.
- B) Cupón anual constante al 6 por 100.
- C) Duración de 10 años y amortización anual por sorteo.
- D) Prima de amortización del 2 por 100 a cada título.
- E) Gastos de administración del empréstito: el 3 por 1000 de las cuantías pagadas cada año.
- G) Prima de emisión del 1 por 100 a cada título.
- H) Gastos iniciales: el 3,5 por 100 del empréstito emitido.

#### *Resolución.*

Se pide que se determinen las siguientes cuestiones:

- a) Anualidad comercial constante que lo amortiza.
- b) Número de títulos que se amortizan en el 4º sorteo y número de títulos vivos después de efectuados 5 sorteos.
- c) Tanto efectivo para el emisor y para un título que se amortiza en el 5º sorteo.



## OPOSIZIOA – ZERGA-IKUSKATZAILEORDEAK

### LANBIDE ARLOKO KASU PRAKTIKOA

#### I.- Planteamendua.

A) Bizkaiko Foru Aldundiko Ogasuneko zuzendari nagusi jaunaren 2006ko urtarrilaren 15eko erabaki baten bidez X andrea Ikuskapen Planaren barruan sartzeko agindua eman da, bertan agerraraziz Ikuskapen Planaren barruko sartzeko hori izaera orokorraz erabaki dela, Bizkaiko Lurralde Historikoko zerga-ikuskapeneko Araudiari buruzko 21. artikuluan xedatutakoaren ondoreetarako.

Ikuskapen Planaren barruko sartzeko horri buruzko erabakiaren zio legez, Ikuskaritzako Zuzendariordetzaren proposamena, Koordinazio eta Aholkularitza Teknikoko Idazkaritzak Ogasuneko Zuzendaritza Nagusian tramitatutakoa, eransten zaio erabakiari; proposamen horretan ekonomi jarduerak egin eta ekitaldi batzuetan galerak edo onura oso txikiak –berez hark dituen eragiketen bolumenarekin konparatuz gero– aitortu izan dituzten zergadunak aukeratu dira.

X andrea alta emanda zegoen Ekonomi Jardueren gaineko Zergaren Tarifetako 1. atalean, 651.2 epigrafean hain zuzen ere, soineko eta buruko jantzi-mota guztietako txikizkako merkataritza izeneko jarduerari dagokiona, eta Bilbon (Bizkaia) nolabaiteko ospea duen arropa-denda bat du bere ardurapean.

Zerga-Ikuskaritza Zerbitzuko buru jaunak, 2006ko otsailaren 20an, aipatutako erakunde hori egiaztatu eta ikertzeko agintzen dio Y izeneko zerga-ikuskatzaileorde andreari; ikuskatzaileorde horrek biharamunean X andreari egiaztapen eta ikerketako jardunen hasieraren berri ematen dio posta ziurtatuaren bidez, eta gutunean jakinarazten dio hurrengo zerga-kontzeptuak eta zerga-aldiak direla egiaztatu behar dituztenak:

- Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zerga, 2002ko ekitalditik 2005ekora.

- Ondarearen gaineko Zerga, 2002ko ekitalditik 2004kora.

- Balio Erantsiaren gaineko Zerga, 2003tik 2005era bitarteko urteei dagozkien likidazio-aldietakoak.

Zerga-ikuskatzaileorde andreak, aipatu gutun edo jakinarazpen horretan, X andreari dei egiten dio, 2006ko martxoaren 20an Zerga-Ikuskaritza Zerbitzura ager dadin, erakundearen ekitaldi horretako erosketa eta gastuen eta salmenta eta sarrerren erregistro-liburuak aldean ekarrita.

B) Zerga-ikuskatzaileordeak, ikuskapeneko hitzordu horri begira, Bizkaiko Foru Aldundian X andreari buruz dagoen informazioa aztertzeari ekin dio; azterketan ondorio hauek atera ditu:

1) X andreak Bizkaiko Mungian du ohiko egoitza eta denda bakarra dauka Bilbon, bertan bere jarduera burutzen duelarik. Ezkongabea da eta ez du seme-alabarik, amarekin bizi da, Z izenekoa, 85 urtekoa, alargunduta dagoena, eta amaren diru-sarrera bakarra alarguntza-pentsioa da, hilean 1.357 eurokoa.

2) 2002ko ekitalditik 2004kora bitarteko ekitaldietako Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergaren aitorten-likidazioa aurkeztu du X andreak Bizkaiko Foru Aldundian. Halere, ez du behin ere Ondasunen gaineko Zergaren aitorten-likidaziorik aurkeztu, aitorten hori aurkeztu behar ez zuela usten izanik.

X andreak aurkeztu dituen Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergaren aitorten-likidazioetan beti aitortzen ditu bere merkataritzako jardueraren ondoriozko galerak edo irabazi oso txikiak, horretarako kopuru hauek adierazi dituelarik:



Ekitaldia	2002	2003	2004
Salmentek eragindako sarrerak	2.000.000€	2.500.000€	3.800.000€
Erosketek eragindako gastuak	1.200.000€	1.800.000€	2.900.000€
Langile-gastuak	300.000€	300.000€	350.000€
Hornidurak	15.000€	15.000€	18.000€
Hainbat gastu	85.000€	42.000€	38.500€
Ordainketa zatikatuak	350.000€	350.000€	350.000€
Aldez aurretiko etekina	50.000€	-7.000€	143.500€
Koefizientea (% 10) <sup>1</sup>	200.000€	250.000€	14.350€
Etekin garbia	-150.000€	-257.000€	129.150€

3) 2004ko ekitaldiko Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergaren aitorten-likidazioan, X andreak 2002ko martxoaren 3an eskuratutako akzioak besterentzean sortutako 35.000€-ko galerarekin konpentsatzen du bere zerga-oinarri orokorra.

Bestetik, 2003ko ekitalditik datorrenarekin konpentsatzen du bere likidazio-oinarri orokorra, eta ekitaldi horretan X andrearen etekin bakarra bere ekonomi jarduerak eragindakoa izan zen.

4) 2002ko ekitaldiko aitorten-likidazioan X emakumeak ez du aitortu bere jabetzako higiezin bati dagokion ondare-aldaketa hori, zergapean ez dagoela uste izanik:

<sup>1</sup> Zuzeneko zenbatespen araubidearen modalitate erraztuko metodo berezia ezartzeari dagokiona.

Besterentze-balioa	850.000€
Besterentze-eguna:	2002ko maiatzaren 15a
Eskuraketa-balioa	32.000€
Eskuraketa-eguna:	1984ko urtarrilaren 13a

Higiezin hori 1993ko ekitaldian oso-osorik berregokitu zen, berregokipenaren balioa 125.000€-koa izanik. Berregokipen horri esker, ordura arte hondatuta edo erortzeko zorian zegoen higiezina merkataritzako jardueretarako egokitu zen, X andreak horretarako erabiltzeko asmoa zuen eta. Baina halako batean higiezin hori eskuratzeko eskaintza on bat egin zioten eta higiezina saldu egin zien, aldez aurretik inolako jarduerarako lotu gabe, higiezina kokatuta dagoen eremuko merkataria batzuei.<sup>2</sup>

5) Aipatu hiru urteetako aitorten-likidazioetan X andreak gurasoengatikoen kenkariak sartu ditu, 189 eurokoa, 202 eurokoa eta 206 eurokoa, ekitaldietako bakoitzean hurrenez hurren, bere amak Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergaren aitorten-likidaziorik aurkeztu ez duelako.

6) Aurretik aipatutako higiezinaren besterentzearen bidez lortutako diru guztia 2005ean Armintza herrian txalet bat erosteko erabili du, eta horretan Ondare Eskualdaketa eta Egintza Juridiko Dokumentatuen gaineko Zerga ordaindu dio Bizkaiko Foru Ogasunari, hari egotzi ahal zaion gutxieneko balioaren (426.000€) %6a hain zuzen ere.

<sup>2</sup> Ondore hauetarako ez da kontuan hartu behar monetaren balio-galera

Egoitza Ipar Euskal Herriko Hendaia herrian duen François Garçon jaunari erosi zion higiezin hori, eta gizon horrek bere gain hartu zituen eragiketari dagozkion gastu eta zerga guztiak. X andreak, hortaz, ez du aurkeztu –goiko paragrafoan aipatutakoaz gain– inolako aitorten-likidazio gehiagorik.

7) Esandakoaz gain, ez da inon agertzen ekitaldi horietako Balio Erantsiaren gaineko Zergaren aitorten-likidaziorik aurkeztu denik.

C) X andreak erosketa eta gastuen erregistro-liburuak ekarri ditu eta salmenta eta sarreretakorik ez duela adierazten du, eta zergen ikuskatzaileorde andrearen harridurarako, aipatutako liburu horietan jasotako salgaien erosketak aitortutakoak baino handiagoak dira, horiek batutakoan emaitza hauek azaltzen dira eta:

Urtea	Erregistratutako erosketak
2002	2.100.000€
2003	2.700.000€
2004	3.400.000€

D) Ondorio horiek ikusita, zerga-ikuskatzaileordeak X andrearen dendarra joateko erabakia hartu du, bertan hainbat produkturen azterketa aleatorioa egin ahal izateko: produktu horien erosketa-prezioa eta salmenta-prezioa eskatu ditu eta horietan guztietan erabilitako merkataritzako marjina erosketa-prezioaren % 140koa dela egiaztatu du.

X andreak, gainera, ikuskapenari laguntza eskaintzen ez jarraitzea erabaki du, baita Foru Ogasuneko bulegoetara berriro ez azaltzea ere; zerga-ikuskatzaileordeari eman dio erabaki horren berri eta ikuskatzaileordeak hortik aurrera egin beharreko administrazio-jarduketa

guztiak posta ziurtatuaren bidez jaso izanaren adierazpena eginez– egiteko erabakia hartu du.

Ikerketak esandako horren arabera amaitu ondoren, zerga-ikuskatzaileordeak 2006ko apirilaren 20an egiaztapen eta ikerketako prozedurak amaitutzat eman ditu eta ikuskapeneko akta hauek idatzi ditu:

i) Desadostasun-aktak, X andrearen 2002ko ekitalditik 2004kora bitarteko ekitaldietako Pertsona Fisikoen Errenta dela eta.

ii) Desadostasun-aktak, 2004ko ekitalditik 2005ekora bitarteko ekitaldietako Ondarearen gaineko Zerga dela eta.

iii) Desadostasun-aktak, 2005eko ekitaldiko Ondare Eskualdaketa eta Egintza Juridiko Dokumentatuen gaineko Zerga dela eta.

X andrea ez da zerga-ikuskatzaileordeak jarritako hitzordura agertzen; horren ondorioz, Bizkaiko Lurralde Historikoko zerga-ikuskapenaren araudiak ezarritakoarekin bat etorritik, aktak bidaltzen zaizkio. Handik hilabetera edo, 2006ko maiatzaren 5ean, Ikuskaritzako zuzendariordeak administrazio egintza egokiak ebatzi ditu eta horiek zerga-ikuskatzaileordeari jakinarazten zaizkio, hala badagokio, zehapen-espeditente egokiak has ditzan. Hala eta guztiz ere, zerga-ikuskatzaileordea osasun-baxa egoeran egonik, 2006ko abenduaren 11n zehapen-espeditenteak hasi direla jakinarazten du, Ikuskaritzako zuzendariordeak egin dituen likidazioak adinako espeditente hain zuzen ere.

## **II.- Probaren ebazpena.**

Aurreko planteamenduan aipatu diren egiaztapen eta ikerketako jarduketetan agerian jarri beharko liratekeen zerga-ondorio guztiak zehaztu eta, ondorioz, honakoa azaldu:

-Zerga arloko kontzeptu eta likidazio-ezberdinen zerga-erregularizazioaren bidez kotasuna eta izan beharko lukeen edukia. Zentzu

honetan, planteamenduan aipatutako ikuskapen-aktak egin behar diren edo horietakoren bat bidezkoa ez den edo zerrendan hasi behar den aktaren bat falta den zehaztu, kontuan hartuz zergapekoaren egoeran, berau zuzena delako, erregularizatu behar ez diren likidazio-aldiak eta zergak ez direla aipatu behar. Era berean, akta bakoitzean jaso behar den erregularizazioaren edukia zehaztu ere.

-Zerga-ikuskatzaileordeak antzemandako zergen arloko gorabeherak direla eta hasi beharko lituzken prozedurazko jarduketak, eta azaldutakoen artean sartu ez diren jarduketa bereziak beharko lituzketenak, baita, hala badagokio, jarduketa horiek ez hasteko arrazoiaren justifikazioa.

-Zerga-ikuskatzaileordeak egindako jarduketan eta aurreko planteamenduan islatutakoen ordenamendu juridikoarekiko adostasuna juzgatu. Bere jarduketan prozedurazko anomaliaren bat edo funtsezko anomaliaren bat aurkitzen bada, egin beharreko jarduketa zuzenak proposatu, erregularizazio proposamenak egiterakoan jarduketa zuzena zein izan beharko litzatekeen kontuan hartuta.

-Zehaztu, baita ere, bidezkoa den azaldutako zehapen-espeditentak hastea eta, hala badagokio, egin diren arau-hausteak eta horiek eragin beharko lituzketen zehapenak.



OPOSIZIOA – ZERGA-IKUSKATZAILEORDEAK  
KONTABILITATEKO ETA FINANTZA-MATEMATIKAKO KASU  
PRAKTIKOAK

**I.- Goi-mailako finantza-kontabilitatea.**

***Planteamendua.***

“AGIRRE y CÍA.” sozietate kolektiboak, 2006ko ekitaldian, ondoren deskribatzen diren eragiketak egin ditu:

A) Sozietatea eratu da, 2006ko urtarrilaren 1ean; kapitala 15.000 moneta-unitatekoa da: erdia eskudiruz jarri du Agirre bazkide andreak, eta horretarako sarrera egin du erakundeak irekitako bankuko kontu korrante batean; beste erdia, berriz, Bilbao bazkide jaunak jarri du, eta horretarako, hasieran, 3.000 moneta-unitatetan baloratutakok kamioi bat eman du, eta gainerakoa (12.000 moneta-unitate) 2007ko otsailaren 12ean eskudiruz emateko konpromisoa hartu du.

Eraketa-gastuak ordaindu dira: 200 moneta-unitate.

B) Altzariak eskuratu ditu sozietateak, errentamendu finantzarioan; horri dagokion kontratua eman da, eta kontratuaren ezaugarri nagusiak hauek dira:

- Eskurako prezioa: 3.000 moneta-unitate
- 36 hileko kuota kontsekutibo ordainduko dira: bakoitza 100 moneta-unitatekoa.
- Erosteke aukeraren balioaren estimazioa: 100 moneta-unitate.
- Bizitza baliagarria: 20 urte.

- “AGIRRE y CÍA.” sozietateak erosteko aukerarako eskubidea erabiltzeko asmoa du.

Lehenengo hamabi kuotak ordaindu dira.

C) Ekitaldiko erosketak:

- 100 unitate fisiko erosi dira, bakoitza 40 moneta-unitatetan; 90 egunera ordainduko dira; hornitzaileak eroslearen kontura ordaindu ditu garraio-gastuak: 50 moneta-unitate (Zergak ez dira kontuan hartuko).

Hornitzaileak emandako fakturan deskontu komertzialak ere sartu dira: 25 moneta-unitate.

- Ontziak erosi eta ordaindu dira: 500 moneta-unitate.

D) Salgaien salmentak 2006ko ekitaldian.

40 unitate fisiko saldu dira, bakoitza 100 moneta-unitatetan; 90 egunera kobratuko dira. Garraio-gastuak ordaindu dira: 40 moneta-unitate.

E) Epekako salmentak. 2006ko abenduaren 31n 30 unitate fisiko saldu dira, D) idatz-zatiko salgaien prezio berean. Bezeroak konpromisoa hartu du 15 hilekotan ordaintzeko; ordainketa bakoitzean 210 moneta-unitate ordainduko ditu (kopuru horretan geroratzearen gastuak ere sartu dira).

***Ebazpena.***

Zehaztu zein diren aurreko planteamenduko A) eta E) arteko idatz-zatietan deskribatu diren eragiketak erakundearen 2006ko ekitaldiko kontabilitateko egunkarian erregistratzeko egin behar diren idazpenak.

## II.- Sozietateen kontabilitatea.

### Planteamendua.

ATXABIRIBIL, S.A. erakundeak honako egoera-balantzea dauka 2004ko abenduaren 31n, moneta-unitatetan adierazita:

AKTIBOA		PASIBOA	
Akziodunak eskatu gabeko ordainketengatik (B serieko akzioak)	50.000	Kapital soziala (A serieko 40.000 akzio; BN: 10 moneta-unitate) (B serieko 40.000 akzio; BN: 5 moneta-unitate)	600.000
Akzio propioak egoera berezietan (A serieko 6.000 akzio)	60.000	Legezko erreserba	120.000
Kapitalean egindako aldi baterako finantza-inbertsioak (LAGA,S.A. sozietatearen A serieko 4.000 akzio)	80.000	Akzio propioetarako erreserba	60.000
Ikerketa eta garapeneko gastuak	20.000	Borondatezko erreserba	276.000
		Galerak eta irabaziak	63.000
Beste aktibo erreal batzuk	1.090.000	Beste pasibo galdagarri batzuk	181.000
Guztira	1.300.000	Guztira	1.300.000

Egun berean, LAGA, S.A. erakundeak honako egoera-balantzea dauka (moneta-unitatetan):



AKTIBOA		PASIBOA	
Akziodunak eskatu gabeko ordainketengatik (B serieko akzioak)	25.000	Kapital soziala (A serieko 20.000 akzio; BN: 10 moneta-unitate) (B serieko 5.000 akzio; BN: 10 moneta-unitate)	250.000
		Legezko erreserba	25.000
		Borondatezko erreserba	125.000
		Galerak eta irabaziak	45.000
		Aurreko ekitaldietako emaitza negatiboak	(12.500)
		Obligazio eta bono bihurtgarriak (5.000 obligazio; BN: 10 moneta-unitate)	50.000
		Jesapenaren interesak	2.500
Beste aktibo erreal batzuk	490.000	Beste pasibo galdagarri batzuk	30.000
Guztira	515.000	Guztira	515.000

Sozietate bietako batzar nagusiak bildu eta bat egitea erabaki dute; horretarako, ATXABIRIBIL, S.A. sozietateak LAGA, S.A. xurgatuko du. Xurgapenari aurre egiteko, hau da, LAGA, S.A. sozietateko akziodunei ordaintzeko, ATXABIRIBIL, S.A. sozietateak, beharrezkoa balitz, kapitala handituko luke, kontuan izanda ATXABIRIBIL, S.A. sozietateak zorroan dituen akzioak erabiliko dituela ordainketa egiteko. Jaulkiko diren akzioek 10 moneta-unitateko balio nominala izango dute.

Bat-egitea egin ahal izateko, erakunde biek egindako honako eragiketak izan beharko dira kontuan (bai arestian azaldu diren balantzeak baino geroagoko egunetan egin direlako, bai bat-egitea onartu zuten

akziodunen batzarretan hartu ziren berariazko erabakien ondoriozkoak direlako):

Δ ATXABIRIBIL, S.A. SOZIETATEA:

A) Dibidendua ordaindu die akziodunei (ehuneko 6ko errentagarritasunarekin); horrekin batera, beharrezkoa bada, lege zuzkitu beharreko hornidurak zuzkitu ditu, eta gainerakoa borondatezko erreserbetarako erabili du.

B) Aurreko idatz-zatiko eragiketa egin ondoren, kapital-zabalkuntza egin du (10 moneta-unitateko balio nominala duten akzioak jaulki ditu), 400.000 moneta-unitatetan baloratuta dagoen eraikina ekarpen gisa jasotzeko; kopuru horretan lurraren balioa ere sartuta dago: 80.000 moneta-unitate. Akzioen jaulkipen-balioa akziodun zaharrari kaltetuko ez dion jaulkipen-balioa baino moneta-unitate 1 handiagoa da; akziodun zaharrari kaltetuko ez dion jaulkipen-balioa kalkulatzeko, kontuan izan da akziodun horrek ez duela lehentasunezko harpidetza-eskubiderik izango.

C) 66.000 moneta-unitateko merkataritza-fondoa aitortu zaio bat-egitean.

Δ LAGA, S.A. SOZIETATEA:

D) Mozkin guztia banatu die akziodunei.

E) Kapitala zabaldu du; horretarako, obligazioak akzio bihurtu ditu, ondoko baldintzetan:

- Bihurketa: obligazio 1 akzio bakoitzeko.
- Obligazioak honela baloratu ziren: balio nominala gehi arestian transkribatu den egoera-balantzearen egunera arte sortu eta mugaeguneratu ez diren interesak.

- 10 moneta-unitateko balio nominala duen akzio bakoitza 12,5 moneta-unitatetan baloratu da; balio bi horien arteko aldea obligaziodunek eskudirutan ordaindu dute.

F) Kapitala murriztu du: B serieko akzioetan kobratzeke dauden dibidendu pasiboak barkatu ditu.

G) 12.500 moneta-unitateko merkataritza-fondo negatiboa aitortu zaio, ATXABIRIBIL, S.A. sozietateak bat-egitearen ondoren langileei ordaindu behar dizkien kalte-ordainak direla eta.

***Ebazpena.***

Eman ezazu jarraian adierazten diren galderen erantzuna:

a) Zenbat moneta-unitateko kapital-zabalkuntza egin behar du ATXABIRIBIL, S.A. sozietateak B) idatz-zatikoa kontuan hartuta?

b) Zenbat ordaindu behar du obligaziodunak LAGA, S.A. sozietateetik jasoko duen akzio bakoitzeko, E) idatz-zatian adierazitakoa kontuan hartuta?

c) Zein da LAGA, S.A. sozietatearen ondare garbian F) idatz-zatian deskribatzen den kapital-murrizketaren ondorioz egongo den aldea, 2004ko abenduaren 31n duen egoera-balantzearekin alderatuta?

d) Zein da LAGA, S.A. sozietateak bat-egitean duen ondare garbiaren zenbatekoa?

e) Zein da ATXABIRIBIL, S.A. sozietateak bat-egitean duen ondare garbiaren zenbatekoa?

f) Zein da ATXABIRIBIL, S.A. sozietateko akzioek bat-egiterako duten balio teorikoa?

g) Zenbat akzio eman beharko dizkie ATXABIRIBIL, S.A. sozietateak LAGA, S.A. sozietateko akziodunei beren akzioak ordaintzeko?

h) Zein dira ATXABIRIBIL, S.A. sozietateak, batetik, kapital-zabalkuntzaren ondorioz, eta bestetik, LAGA, S.A. sozietateko akziodunekin duen zorra kitatzearen ondorioz kontabilitateko egunkarian egin beharreko idazpenak?

### **III.- Finantza-matematika.**

#### ***Planteamendua.***

Jesapen batek ondoko ezaugarriak ditu:

A) 20.000 titulu, bakoitza 5.000 moneta-unitateko nominalean jaulki da.

B) Urteko upoi konstantea: % 6.

C) Iraupena: 10 urte; urteko amortizazioa: zozketa bidez.

D) Amortizazio-prima: % 2 titulu bakoitzeko.

E) Jesapenaren administrazio-gastuak: urte bakoitzean ordaindutako kopuruen milako 3.

G) Jaulkipen-prima: % 1 titulu bakoitzeko.

H) Hasierako gastuak: jaulkitako jesapenaren % 3,5.

***Ebazpena.***

Eman ezazu jarraian adierazten diren galderen erantzuna:

- a) Zein da jesapena amortizatzen duen merkataritza-urteko konstantea?
- b) Zein da 4. zozketan amortizatuko den titulu-kopurua eta zein 5 zozketa egin ondoren bizirik geratuko den titulu-kopurua?
- c) Zein da ehuneko efektiboa jaulkitzailearentzat eta 5. zozketan amortizatzen den titulu batentzat?