

Cuerpo Superior de Inspectores de Hacienda del Estado. Convocatoria 2023



SUPUESTO 1. CONTABILIDAD FINANCIERA. Balance comprobación: Valores representativos de deudas a coste amortizado. Arrendamiento financiero. Operaciones de compra y venta. Contabilización de una nómina. Ajustes de amortización. Ajuste de existencias. Provisión de pasivo por operaciones comerciales.

SUPUESTO 2. CONTABILIDAD DE SOCIEDADES. Combinaciones de negocio: Segregación entre empresas del grupo NRV 21.2 del PGC.

SUPUESTO 3. CONTABILIDAD DE SOCIEDADES. Determinación del patrimonio neto: Elaboración del patrimonio neto de la sociedad. Empréstito convertible. Cobertura de flujos efectivos.

SUPUESTO 4. CONTABILIDAD DE IMPUESTOS. Parte 1. Contabilidad del impuesto sobre beneficios Operaciones vinculadas. Libertad de amortización fiscal para bienes de escaso valor unitario. Donativos y liberalidades. Operación de permuta. Rentas exentas artículo 21 Ley 27/2014. Parte 2. Contabilidad del IVA: Regla de la prorrata general. Operaciones de compra y venta. Prestación de servicios. Anticipos de proveedores.

SUPUESTO 5. MATEMÁTICAS FINANCIERAS. Parte 1. Préstamos: Préstamos a tipo de interés variable (euríbor). Préstamo con anualidades crecientes en progresión geométrica. Parte 2. Empréstitos: Empréstito cupón cero con lote y gastos de administración.

José Luis García Fernández

Economista, funcionario del Cuerpo Técnico de Hacienda y actual preparador de contabilidad y matemáticas financieras en ITH Formación.

© José Luis García Fernández, 2026

© mkonta, 2026

ISBN: 979-13-88188-01-5

mkonta

Calle Jorge Guillén 4

47003 Valladolid

601 072 947 / 667 802 000

www.mkonta.com

info@mkonta.com

Reservados todos los derechos. No se permite la reproducción total o parcial de esta obra, ni su incorporación a un sistema informático, ni su transmisión en cualquier forma o por cualquier medio (electrónico, mecánico, fotocopia, grabación u otros) sin autorización previa y por escrito de los titulares del *copyright*, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos) si necesita fotocopiar, escanear, distribuir o poner a disposición algún fragmento de esta obra (www.cedro.org; 91 702 19 70 / 93 272 04 45). La infracción de dichos derechos puede constituir un delito contra la propiedad intelectual.

□ SUPUESTO 2

La sociedad anónima Alimentasa, tiene como actividad principal la tenencia de acciones de sociedades cuyos objetos sociales son la explotación de diversos supermercados. Alimentasa es la titular del 100 % de las acciones de las sociedades anónimas Naturasa y Carnasa. Estas dos sociedades se constituyeron el 1 de enero del año 2002 con un capital social, cada una de ellas de 1,5 millones de euros, representado en 150.000 acciones de 10 euros de valor nominal y que fueron aportados en efectivo por Alimentasa. Desde la fecha de constitución, las únicas operaciones entre las empresas anteriores han consistido en el reparto de los dividendos percibidos por Alimentasa y que representaban el 50 % de los resultados de las otras dos empresas, dado que el otro 50 % ha permanecido en reservas.

La sociedad Carnasa es titular de supermercados, denominados Carnasa M1 y Carnasa A2, ubicados respectivamente en las poblaciones de Madrid y Alicante, ambos construidos por la sociedad Hierrosa y que fueron financiados, en parte, con préstamos otorgados por la entidad financiera Bancasa.

Ante la caída de la demanda en 2022, Carnasa ha presentado pérdidas importantes en ese ejercicio económico. Los propietarios de Alimentasa están preocupados por el aplazamiento en las expectativas de recuperación de la demanda, tanto en cifras de ventas como en rentabilidad económica, para volver a alcanzar los importes que se obtenían con anterioridad al año 2022.

No obstante, a la dirección Alimentasa le ha llegado una propuesta, por parte de la sociedad Cárnicas Murcianas, S.A. (en lo sucesivo, Carumursa) para adquirir el supermercado Carnasa A2, por un importe total de 1,5 millones de euros, incluyendo todas las instalaciones y el mobiliario, así como asumiendo las deudas con los proveedores y con la entidad de crédito que había otorgado un préstamo para su construcción y montaje, referida la operación a 31 de diciembre de 2022.

Los nuevos inversores quieren adquirir el supermercado y sus instalaciones de manera única, asumiendo inicialmente también el personal adscrito al mismo, aunque pueden remodelar parte de su dirección, por lo que han decidido que, previamente a la compraventa del supermercado Carnasa A2 de Alicante, la sociedad Alimentasa constituya una nueva sociedad, que se denominará Cárnicas Alicantinas, S.A. (en lo sucesivo, Carnalisa), y que en su patrimonio se incorporarán todos los bienes, derechos y obligaciones relacionados con la explotación del supermercado Carnasa A2 de Alicante.

Las acciones de la sociedad Carnalisa serán las que posteriormente venda Alimentasa a la sociedad Carmursa, por el importe de 1,5 millones de euros.



El capital social de Carnasa, a 31 de diciembre de 2022 se mantiene en 1,5 millones de euros. Las pérdidas del ejercicio 2022 fueron de 1 millón de euros y las reservas acumuladas, desde la constitución de la sociedad hasta el final del ejercicio de 2022, eran de 2,5 millones de euros.

El 1 de enero de 2023 se constituye la sociedad Carnalisa con las aportaciones correspondientes a los elementos patrimoniales relativos al supermercado Carnasa A2 de Alicante, fijando un valor razonable patrimonial para la constitución de 1 millón de euros. Este valor es el que consta en la escritura de constitución y que ha sido aceptado por el Registro Mercantil. Las acciones son de 10 euros de valor nominal.

Los valores de los elementos patrimoniales relativos al supermercado Carnasa M1 de Madrid, a 31 de diciembre de 2022, son los siguientes en euros:

Elemento	Valor de coste	AAIM	Valor en libros	Valor razonable
Construcciones	4.000.000,00	1.000.000,00	3.000.000,00	5.000.000,00
Instalaciones	1.500.000,00	1.250.000,00	250.000,00	100.000,00
Existencias	500.000,00		500.000,00	1.000.000,00
Tesorería	500.000,00		500.000,00	500.000,00
Deuda con entidad de crédito			1.000.000,00	2.000.000,00
Proveedores			500.000,00	500.000,00

Los valores de los elementos patrimoniales relativos al supermercado Carnasa A2 de Alicante a 31 de diciembre de 2022 son los siguientes, en miles de euros:

Elemento	Valor de coste	AAIM	Valor en libros	Valor razonable
Construcciones	3.000.000,00	1.000.000,00	2.000.000,00	3.000.000,00
Instalaciones	1.000.000,00	600.000,00	400.000,00	150.000,00
Existencias	200.000,00		200.000,00	1.000.000,00
Tesorería	250.000,00		250.000,00	250.000,00
Deuda con entidad de crédito			2.000.000,00	2.000.000,00
Proveedores			600.000,00	600.000,00

Actividad para realizar

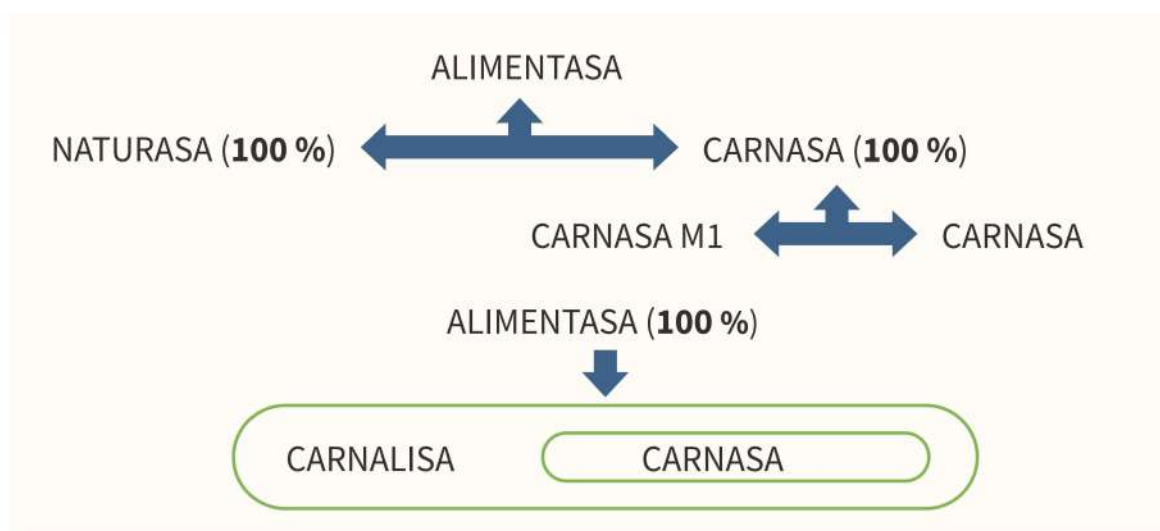
En la contabilidad de Carnasa, de las operaciones correspondientes a la segregación del patrimonio de Carnasa.

La constitución de la sociedad Carnalisa en las sociedades Carnalisa y Alimentasa.

La venta de las acciones de Carnalisa por parte de Alimentasa a favor de Carmursa.

✓ SOLUCIÓN

Esquema:



Desde un punto de vista mercantil, nos encontramos dentro de la operación regulada en el artículo 60 del RDL 5/2023 escisión parcial.

Desde un punto de vista contable, en el artículo 53.4 de la RICAC de 05/03/2019 se recuerda que, si el patrimonio que se transmite por causa de la escisión (Carnasa A2) cumple la definición de negocio y las sociedades que intervienen en la operación se califican como empresas del grupo, la operación se contabilizará de acuerdo con las reglas particulares establecidas en la norma de registro y valoración sobre operaciones entre empresas del grupo del Plan General de Contabilidad o del Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas NRV 21.2 del PGC.

La RICAC 05/03/2019, en su artículo 53.5 c), aclara que se contabilizará siguiendo las reglas particulares sobre operaciones entre empresas del grupo, la operación mediante la cual una sociedad transmite en bloque su patrimonio a otra sociedad de nueva creación, recibiendo a cambio todas las acciones, participaciones o cuotas de socio de la sociedad beneficiaria.

No obstante, en la consulta 18 del BOICAC 85, el ICAC señala que, cuando la sociedad de nueva creación que adquiere el negocio se configure como un mero vehículo



con el objetivo de enajenar sus instrumentos de patrimonio a terceros, lo que en el fondo determinaría la enajenación indirecta del negocio objeto de la transacción, la correcta interpretación de los hechos descritos por el consultante debería llevar a concluir que, en esencia, la nueva sociedad no forma parte del grupo cuando recibe el negocio, porque el control se ha cedido en virtud del acuerdo marco que soporta la transacción y, en consecuencia, que la adquisición original quedaría fuera del alcance de la NRV 21.2.

En consecuencia, en la constitución de Carlisa se aplicará el método de adquisición de la NRV 19.2 del PGC

1.000.000,00	2811. Amortización acumulada de construcciones	211. Construcciones	3.000.000,00
600.000,00	2812. Amortización acumulada de instalaciones	212. Instalaciones	1.000.000,00
2.000.000,00	Deuda con entidad de crédito	3. Existencias	200.000,00
600.000,00	400. Proveedores	57. Tesorería	250.000,00
1.000.000,00	5533. Socios cuenta de escisión	128. Resultado de escisión	750.000,00

Carnasa A2 recibe las acciones de Carnalisa A2.

125.000,00	100. Capital social $1/12 \times 1.500.000$	5532. Socios cuenta de escisión	1.000.000,00
125.000,00	11. Reservas $1/12 \times 1.500.000$		
750.000,00	128. Resultado de escisión		

Constitución de la sociedad Carnalisa en los libros de Carnalisa

Valor razonable de los activos identificables y pasivos asumidos = $4.400.000 - 2.600.000 = 1.800.000$

Valor razonable patrimonial en la constitución = 1.000.000 €

Acciones de 10 € valor nominal

Número de acciones para emitir = $1.000.000/10 = 100.000$ acciones

Diferencia negativa en combinación de negocios = $1.000.000 - 1.800.000 = - 800.000$

Emisión de las acciones.

1.000.000,00	190. Acciones emitidas $100.000 \text{ acciones} \times 10\text{€}$	194. Capital emitido pendiente de inscripción	1.000.000,00
--------------	--	---	--------------

Recibe los elementos patrimoniales de Carnasa A2 por su valor razonable NRV 19.2 del PGC.

3.000.000,00	211. Construcciones	Deuda con entidad de crédito	2.000.000,00
150.000,00	212. Instalaciones	400. Proveedores	600.000,00
1.000.000,00	3. Existencias	774. Diferencia negativa en combinación de negocios	800.000,00
250.000,00	57. Tesorería	5532. Socios de sociedad escindida	1.000.000.000

Entrega de las acciones a los socios de la Sociedad Escindida Carnasa A2.

1.000.000,00	5532. Socios de sociedad escindida	190. Acciones emitidas 100.000 acciones × 10€	1.000.000,00
--------------	------------------------------------	---	--------------

Inscripción en el Registro Mercantil.

1.000.000,00	194. Capital emitido pendiente de inscripción	100. Capital social 100.000 acciones × 10€	1.000.000,00
--------------	---	--	--------------

Constitución de la sociedad Carnalisa en Alimentasa

Artículo 15.2 de la RICAC 05/03/2019 aplicación de la regla de permuta no comercial ya que por la aportación se obtiene la práctica totalidad (100 %) del capital social de la sociedad (Carnalisa).

El valor contable de las participaciones entregadas será la parte proporcional en Carnasa A2 (1/12).

125.000,00	2403. Participaciones a largo plazo en empresas del grupo (acciones de Carnalisa)	2403. Participaciones a largo plazo en empresas del grupo (acciones de Carnasa) ¹ 1/12 × 1.500.000€	125.000,00
------------	---	--	------------

¹ Valor contable de la participación de Alimentasa en Carnasa (31/12/2022) = 150.000 acciones × 10€ = 1.500.000

Valor recuperable = 100% × patrimonio neto de Carnasa (31/12/2022) = 100% × (1.500.000 – 1.000.000 + 2.500.000) = 3.000.000

No existe pérdida por deterioro.

Valor en libros de Carnasa M1 a 31/12/2022 = 2.750.000

Construcciones = 3.000.000

Instalaciones = 250.000

Existencias = 500.000



Tesorería = 500.000

Deuda con entidad de crédito = -1.000.000

Proveedores = - 500.000

Valor en libros de Carnasa A2 a 31/12/2022 = 250.000 **(1/12)****

Construcciones = 2.000.000

Instalaciones = 400.000

Existencias = 200.000

Tesorería = 250.000

Deuda con entidad de crédito = -2.000.000

Proveedores = - 600.000

** Participación de Alimentasa en Carnasa A2 = $250.000 / (2.750.00 + 250.000) = 1/12$

Venta de las acciones de Carnalisa por parte de Alimentasa a favor de Carmursa.

NRV 9.2.7 del PGC. Bajas de activos financieros.

Valor contable = 125.000

Contraprestación neta recibida = 1.500.000

Beneficio = 1.375.000

1.500.000,00	57. Tesorería	2403. Participaciones en empresas del grupo (acciones de Carnalisa)	125.000,00
		7733. Beneficio en participaciones en empresas del grupo	1.375.000,00