

**LAS AMORTIZACIONES  
EN EL NUEVO REGLAMENTO  
DEL IMPUESTO DE SOCIEDADES**

**(Aprobado por Real Decreto 2631/82, de 15 de octubre)**

por

**UBALDO ALONSO**

*Inspector Financiero y Tributario, Excedente  
de Coopers & Lybrand*

**SUMARIO:**

I. Consideraciones previas.—II. Una nueva definición de amortización.—  
III. El criterio de la efectividad de la depreciación, el concepto de vida  
útil y la llamada amortización mínima.—IV. El principio de continuidad  
y los planes de amortización.—V. El envilecimiento de los valores del  
activo como tratamiento fiscal sustitutivo de la amortización para  
determinados bienes.—VI. El requisito de la contabilización de las  
amortizaciones para su consideración como gasto fiscal.

**CONSIDERACIONES PREVIAS**

En la conferencia de Navarro Reverter pronunciada en 1928 ante la asamblea de delegados de Hacienda, sobre la Ley de Utilidades de la Riqueza Mobiliaria, al llegar al capítulo dedicado a las amortizaciones, advirtió:

**EN LA CUESTION DE LAS AMORTIZACIONES SE COMETEN CON MUCHA FRECUENCIA ERRORES DE IMPORTANCIA.**

El citó algunos que se han ido subsanando posteriormente, como el que se refiere a la justificación de la depreciación efectiva. La necesidad de peritación ha sido salvada con carácter general en la Orden Ministerial de febrero de 1965 y de modo particular mediante los planes especiales de amortización. Otros, como el de las dotaciones acordadas por la Junta General al aprobar las cuentas sociales y que por no figurar contabilizado el gasto en el ejercicio de su imputación a los resultados económicos, perdía el carácter de gasto fiscalmente deducible, estaba pendiente de solución, aunque el propio Navarro Reverter la ofreció en 1928 por medio de una certificación que se acompañaría al Balance fiscal, acreditativa del acuerdo de la Junta y del asiento posterior del Diario.

Es cierto que con la concepción actual de las amortizaciones como un factor de costes y no como una simple adscripción de fondos propios para el inevitable reemplazo de determinados bienes integrados en la unidad productiva, las dotaciones han dejado de ser acordadas por la Junta de accionistas y el problema que planteaban desde este plano ha quedado obviado.

Debemos anticipar que la normativa fiscal en este campo, tan influenciado por los aspectos económicos y financieros de la empresa, siempre tendrá que ir sorteando obstáculos nacidos unas veces de la natural desconfianza de la Administración al enjuiciar el posible comportamiento del administrado, y otras de la exigencia de una adaptación del propio comportamiento de esa Administración a las nuevas situaciones que el dinamismo empresarial va estableciendo día a día.

A nuestro juicio, y pese a las numerosas críticas que suelen hacerse desde posiciones interesadas y, por tanto, de dudosa objetividad, el tema de las amortizaciones estaba sólo falto en 1982 de una nueva readaptación, ya exigida por el Real Decreto 3061/79, de 29 de diciembre, de las Tablas de coeficientes aprobadas por el Ministerio de Hacienda en febrero de 1965. Naturalmente, determinadas cuestiones que afectan también a las amortizaciones, en el contexto de la periodificación de los gastos y su contabilización, por ejemplo, necesitaban un nuevo enfoque y a éste debía atender el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, pero ello no requería, entendemos, entrar en la modificación o innovación de conceptos estrictamente referidos al campo de las amortizaciones.

No ha sido así y, por ello, permítasenos opinar, ya que como consecuencia de determinadas innovaciones introducidas por el nuevo Reglamento, siguen teniendo vigencia en nuestros días la observación de Navarro Reverter con que iniciamos estas líneas.

El citado Real Decreto, que consideramos como una norma sintetizadora de las disposiciones que hasta 1979 habían tratado el tema de las amortizaciones, será el obligado punto de referencia de nuestros comentarios sobre el articulado del Reglamento dedicado a dicho tema.

## II. UNA NUEVA DEFINICIÓN DE AMORTIZACIÓN

El artículo 43 del Reglamento, siguiendo en parte la redacción del artículo 1 del Real Decreto 3061/79, de 29 de diciembre, define la amortización **A LOS EFECTOS DE ESTE IMPUESTO**, como las cantidades destinadas a compensar la depreciación de los bienes del inmovilizado material o inmaterial, siempre que dicha depreciación sea efectiva y se halle contabilizada; añadiendo que el cómputo de una depreciación como gasto será incompatible con su tratamiento como disminución patrimonial.

La remisión que hace el artículo 37 del Reglamento al Plan General de Contabilidad en cuanto a criterios y principios técnicos, con-

vierte al artículo 43, como ocurre con algunos más, en interrogantes sobre si serán esos casos particulares a los que el mismo artículo 37 se refiere y que, por tanto, debemos interpretar bajo un prisma fiscal ajeno al económico y contable.

El Plan General de Contabilidad español definió ya la amortización en 1973 como la expresión de la depreciación anual efectiva, sufrida por el inmovilizado material e inmaterial por su aplicación al proceso productivo.

Al comparar ambas definiciones, la del Reglamento podría parecer cuando menos ociosa, puesto que considerar la amortización como un destino de cantidades para compensar la depreciación efectiva de determinados bienes, podría llevar en el límite a muchas empresas, en el caso de no disponer de cantidades que destinar (se supone que procedentes de beneficios) a tener que efectuar nuevas aportaciones de capital para poder tener derecho a contabilizar después como gasto fiscal las amortizaciones de su inmovilizado.

Pero considerando la definición del Reglamento desde su óptica financiera, en que sólo se admiten como gasto las cuotas de amortización vía dotaciones a un fondo, cuyo límite será el coste contable del bien objeto de depreciación, hemos de convenir en que tal definición es más precisa que la del Plan General de Contabilidad, cuyo trasfondo es fundamentalmente económico, de tal modo que en ella cabe incluso comprender la recuperación del valor de reposición, lo cual fiscalmente no tiene aceptación por ahora.

### III. EL CRITERIO DE LA EFECTIVIDAD DE LA DEPRECIACIÓN, EL CONCEPTO DE VIDA ÚTIL Y LA LLAMADA AMORTIZACIÓN MÍNIMA

La depreciación efectiva, según el artículo 45, se considera cumplida en tres circunstancias (hay una cuarta, según el art. 47, que ya veremos posteriormente):

a) Cuando no exceda la amortización del resultado de aplicar a los valores contables de adquisición los coeficientes que señale el Ministerio de Hacienda y que transitoriamente, así se establece en el Reglamento, serán las de las Tablas aprobadas en febrero de 1965.

b) Cuando se sigan las reglas de la amortización que se fijan en el propio Reglamento.

c) Cuando se ajusten a un Plan aprobado por la Administración a propuesta del contribuyente.

Vamos a poner este artículo 45 en relación con el 48, 131 4.º y 49, que se refieren a la AMORTIZACIÓN MINIMA y al concepto de VIDA ÚTIL y ya estamos en el ojo de huracán:

Todo elemento amortizable, dice el artículo 48, se considerará depreciado anualmente al menos en el tanto por ciento suficiente para cubrir su valor total de activo en el transcurso de su vida útil de acuerdo con el criterio de amortización adoptado. Posteriormente, en el artículo 131, 4.º se dirá que el valor neto contable de los elementos amortizables, no será en ningún caso superior al que resultaría de haber aplicado en cada ejercicio la amortización mínima del artículo 48.

Y, el 49 señala que A EFECTOS FISCALES la vida útil de un elemento de activo será el período en que, según el criterio de amortización adoptado, debe quedar totalmente cubierto su valor (total de activo, debió añadir para no dar la impresión de haberse acuñado un nuevo término), excluido en su caso el valor residual.

Este concepto de VIDA ÚTIL QUEDA PERFECTAMENTE DELIMITADO cuando los elementos del inmovilizado se amorticen en base a tablas de coeficientes oficialmente aprobadas, ya que se considerará como vida útil el período máximo de amortización que en ellas figure asignado, pudiendo excepcionalmente prórrogarse la vida útil en casos de inactividad completa por más de un año de una Planta o instalación compleja especializada. Esta delimitación oficial de la vida útil procede del Real Decreto 3061/79 y de modo inequívoco del Real Decreto 621/81 de 27 de marzo, que fue dictado en desarrollo de la Ley de Presupuestos para 1981 en la parte relativa a actualizaciones de valores.

Los problemas que pueden plantearse si se mantienen estos artículos con su redacción actual serán incontables.

¿Qué significa el término VALOR TOTAL DE ACTIVO al referirse a aquel que debe ser recuperado con la amortización mínima? Tengamos en cuenta que, según el artículo 45, la amortización girará sobre los valores contables de adquisición, que, por otra parte, no deben ser los valores de adquisición expresamente definidos en el artículo 41 como aquellos que resulten de la aplicación de las normas para la determinación de los incrementos y disminuciones de patrimonio y que en el caso de Sociedades vinculadas, por ejemplo, podrían ser valores presuntos (según el art. 39, al que remite el 131.2b).

En otros términos, y después de todas las «articulaciones» posibles, ¿se puede amortizar el exceso de valor computado en una sociedad vendedora cuando la compradora vinculada así lo refleje contablemente?

la por diferencia de estimación fiscal, con abono a una cuenta de Reserva Especial conforme, por otro lado, ampara el artículo 41,3a)?

Dependerá de la interpretación que se haga del apartado 4 del artículo 41, que dice literalmente: «lo dispuesto en la letra a) del apartado anterior (es decir, el reajuste de la valoración fiscal recogiendo la diferencia en una cuenta especial de Reservas) no será de aplicación a las operaciones que supongan una diferente valoración de ingresos o gastos».

A mi modo de ver, la finalidad perseguida por ese apartado 4 es precisamente evitar que el valor fiscal estimado en una sociedad pueda recuperarse vía gastos en otra.

De este modo tiene sentido el término VALOR CONTABLE DE ADQUISICION, como precio de adquisición modificado en su caso únicamente por actualización o regularización legalmente aprobadas.

Resumiendo, pues, interpretamos que VALOR TOTAL DE ACTIVO ES SINONIMO DE VALOR CONTABLE DE ADQUISICION, que, a su vez, es el precio de adquisición o coste de construcción modificado por las regularizaciones o actualizaciones legales y ambos pueden o no coincidir con el término VALOR DE ADQUISICION: éste solamente tendrá operatividad para la determinación de los incrementos y disminuciones de patrimonio.

En cuanto a la amortización mínima, una vez fijada la terminología, quedaría enfocada del siguiente modo:

El coste de adquisición, o valor total del activo amortizable, debe recuperarse según el criterio de amortización adoptado (Tablas oficiales, sistema degresivo y Planes aprobados) en el período de vida útil correspondiente.

Este período de vida útil lo habrá fijado la propia empresa.

a) Si se siguen las Tablas será el número de años que indican las mismas como máximo.

b) Si la amortización es degresiva, será el número de años que con arreglo al cálculo resulte (no nos detendremos en los distintos procedimientos de cálculo que conlleva este sistema).

c) Si es en virtud de un Plan aprobado por la Administración a propuesta del contribuyente, en el mismo habrá de hacerse constar este dato.

Vamos a ver cómo opera prácticamente esta amortización mínima que, según nuestro criterio, había nacido ya con la redacción del artículo 20 del Decreto 3061 de 29 de diciembre de 1979, en que quedó

establecido que en ningún caso podrían cargarse a un ejercicio las amortizaciones correspondientes a otro distinto y cuyo texto se transcribe casi literalmente en el artículo 46,4 del vigente Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, para pasar después, simplemente, por la pila bautismal del artículo 48.

Hay dos formas de aplicar prácticamente esa amortización mínima: una, que podríamos llamar rígida, consistente en que una vez elegido el criterio de amortización y calculadas las cuotas aplicables en cada ejercicio, el defecto de amortización de uno de ellos ya no se podrá recuperar en los siguientes, aunque para determinar los incrementos o disminuciones de patrimonio, en el caso de transmisiones posteriores, se calcule el neto contable tomando las amortizaciones teóricas aplicables y no las computadas contablemente cuando éstas fueron inferiores. Parece lógico pensar que esta forma sólo es aceptable en el caso de la amortización degresiva y de los planes de amortización; la otra forma de interpretar la amortización mínima, sólo viable en el caso de amortización por el sistema de Tablas, consistiría en considerar depreciado el elemento en cada ejercicio como mínimo en el resultado de aplicar el coeficiente según el período máximo o vida útil, pero pudiendo establecer una media en cada ejercicio, para el seguimiento del valor neto contable pendiente de amortizar según el artículo 48, de tal manera que al final de la vida útil del bien la amortización no contabilizada a partir de un momento determinado ya no sería deducible estando incluso dentro del período máximo.

Con esta amortización mínima, cuya idea original era la de tratar de neutralizar las fugas fiscales por los incrementos y disminuciones de patrimonio en los casos de ventas de bienes que no habían sido amortizados, pese a haber sufrido una verdadera depreciación física, *se pone en tela de juicio el principio de la efectividad que se establece en el artículo 45 del Reglamento* y que procede de la Ley del Impuesto sobre Sociedades desde diciembre de 1967, al señalar que se considerará que las amortizaciones cumplen el requisito de la efectividad cuando *no excedan* del resultado de aplicar a los valores contables de adquisición los coeficientes aprobados por el Ministerio de Hacienda, ni superen el plazo de amortización establecido como máximo.

No obstante esta inicial contradicción, pensamos que se podrá mantener en principio con las necesarias correcciones.

EL PRINCIPIO DE CONTINUIDAD Y LOS PLANES DE AMORTIZACIÓN

Respecto a la continuidad de las amortizaciones, el artículo 47 ha establecido que para un mismo elemento del activo no se podrán aplicar ni simultánea ni sucesivamente distintos sistemas de amortización, y recalcar el sujeto pasivo vendrá obligado a aplicar el sistema adoptado para el elemento de que se trate, desde el momento de su puesta en funcionamiento hasta su amortización total, enajenación o pérdida.

Los sistemas son una consecuencia del criterio, por lo que debió hablarse de criterios más correctamente. No obstante, del contexto del Reglamento se deducen los siguientes sistemas o criterios (parece que deben utilizarse como sinónimos).

- Tablas de coeficientes.
- Amortización degressiva para determinados bienes;
- y Planes de amortización.

¿Qué alcance tiene la advertencia de que no se podrán aplicar ni simultánea ni sucesivamente dichos sistemas para los mismos bienes?

La aplicación sucesiva es presumiblemente una tentación para la cual se ve muy necesaria la advertencia, y que consecuentemente ha llevado en el caso de la amortización degressiva a disponer en el artículo 54.2c) que cuando el saldo pendiente de amortizar en un ejercicio sea inferior a una cuota lineal, dicho saldo se amortice en ese ejercicio, ya que según el Real Decreto 3061/79, en su artículo 22, a partir del ejercicio en que las anualidades degressivas eran inferiores a las lineales se sustituían aquéllas por éstas, originándose, por tanto, una sucesión de sistemas de amortización sobre el mismo elemento.

No existe la misma claridad en cuanto a la aplicación simultánea; si bien, teniendo en cuenta que la Empresa puede estar amortizando, por ejemplo, según Tablas, unos determinados bienes, podría privarsele de cambiar de sistema cuando adquiriese otros de la misma naturaleza y destino. Aunque esta decisión sería discutible, al amparo del artículo 46,

Conectado también con el tema de la continuidad ha habido otra modificación importante en el caso de bienes procedentes de operaciones de fusión o escisión de empresas. Se trata de la posibilidad que se abre a la Empresa receptora de los bienes, modificar el criterio de amortización que venía utilizando la aportante. Para ello se exige lógi-



camente la presentación de un Plan, de acuerdo con el artículo 56 o previamente en el momento de solicitar los beneficios fiscales previstos en la Ley 76/1980 de 26 de diciembre. Este, posiblemente, es el único caso en que unos mismos bienes pueden ser amortizados sucesivamente por dos sistemas distintos.

El mismo artículo 47 sobre la continuidad de las amortizaciones, en su apartado 2, ha introducido una planificación sui-géneris que vamos a aprovechar para, acto seguido, pasar a comentar algo sobre los Planes de amortización, pues sin duda serán muy utilizados en el futuro como salvoconductos fiscales.

Dice ese apartado 2) del artículo 47 que, «cuando el sujeto pasivo pretenda justificar ejercicio a ejercicio la depreciación efectivamente experimentada, deberá señalar en el anexo al primer balance cerrado a partir de la entrada en funcionamiento del bien de que se trate, el valor del mismo y los criterios en que proyectó fundamentar tal depreciación efectiva».

En principio, es sorprendente que se pueda justificar algo, ejercicio a ejercicio, con un proyecto que se dice debe presentarse por una sola vez, exactamente al final del ejercicio de entrada en funcionamiento del bien de que se trate. No obstante, cabe una explicación razonable si el criterio fijado, por ejemplo, fuesen las horas de utilización del elemento, el número de unidades producidas o cualquier otra variable de la que en el plazo previsto se hiciera depender la depreciación de modo irreversible. Prescindiendo de averiguar el sentido de estos llamémosles planes lábiles, vamos a ver sus ventajas e inconvenientes, que es lo más práctico:

Para ello, comparémoslos con los Planes de Amortización del artículo 55.

El plazo de presentación fijado en el final del primer ejercicio en que entren en funcionamiento los bienes, es más ventajoso que el de los tres primeros meses desde su puesta en funcionamiento, salvo que en el primer caso falten menos de tres meses para el final del ejercicio económico.

Por el contrario, la aceptación de los criterios está supeditada a la actuación inspectora en lugar de a la aprobación de la D.G.T., con lo que el plazo de tres meses para dar por aceptado el Plan tácitamente no rige en los planes que he denominado LABILES y que tienen, como inconveniente adicional el de no admitir modificaciones posteriores, según se deduce del artículo 57, ya que éste se refiere a los Planes del artículo 55 *exclusivamente*.

Conviene observar que en cuanto al plazo de presentación de los planes del artículo 55 ha quedado salvada una incongruencia nacida del artículo 15 del Real Decreto 3061/79, pues recordemos que aquella norma establecía que el plazo de presentación era el de los tres primeros meses del ejercicio de su aplicación, con lo cual y habida cuenta de que sólo se podían referir los planes de bienes nuevos, la inversión aún no realizada tenía que ser objeto del Plan para su amortización, pues de lo contrario si la inversión tenía lugar después del tercer mes del comienzo del ejercicio habría que presentar el plan cuando el bien ya estaba funcionando y sin amortización posible en esos meses del primer ejercicio.

Sobre este mismo punto de la planificación de las amortizaciones, recordemos la legislación anterior a 1979 y veremos que entonces los planes especiales de amortización eran, cuando no se aplicaban las Tablas de coeficientes, el único medio de probar la efectividad de la depreciación; quedando los Planes de amortización acelerada para el caso de depreciaciones por encima de las consideradas como efectivas, hasta el punto de que el exceso computado sobre la depreciación efectiva debía contabilizarse como una Reserva y no como un fondo de amortización siguiendo el P.G.C.

Pues bien, en la Ley 61/78 reguladora del nuevo Impuesto sobre Sociedades desapareció la modalidad de Planes de amortización acelerada y se sobreentendía que quedaba comprendida en el término genérico de Planes de Amortización, que se establecían en el artículo 13 f) de dicha norma legal, como alternativa al sistema de las Tablas.

No obstante, el artículo 13 del Real Decreto 3061/79, poco después, sólo recogió la posibilidad de que los contribuyentes solicitaran la aprobación de Planes de Amortización, cuando debido a las circunstancias de carácter permanente que concurren en determinadas actividades, los bienes del activo material o inmaterial sufran una depreciación física o técnica superior a la normal; quedaba claramente fuera la posibilidad de los Planes de Amortización acelerada anteriores, ya que la depreciación física o técnica debía ser la efectiva, aunque por rebasar la considerada en las Tablas como normal, precisaban la aprobación de la Administración.

En el artículo 55 del Reglamento que comentamos se ha salvado ese vacío, posibilitándose la amortización acelerada, ya que expresamente se ha incluido la depreciación económica y no sólo la física o técnica a que se concretaba el Real Decreto 3061/79 en su artículo 13. Naturalmente, los Planes presentados a la Administración en este

interregno no creo que hayan sido rechazados por esa omisión del Real Decreto. 3061/79, que, por otra parte, en su artículo 2, al referirse a los bienes amortizables, recogió, además de la utilización física y el simple paso del tiempo, la acción del progreso técnico como causa de depreciación. Este punto es un logro en cuanto a precisión terminológica del Reglamento.

**EL ENVILECIMIENTO DE LOS VALORES DEL ACTIVO COMO TRATAMIENTO FISCAL SUSTITUTIVO DE LA AMORTIZACIÓN PARA DETERMINADOS BIENES**

El artículo 50 del Reglamento establece: «Las pérdidas justificadas, cualquiera que sea su causa, así como el envilecimiento en el mercado de los valores del activo y en general el deterioro de bienes y derechos no computados como amortización, será gasto deducible o disminución patrimonial, según correspondan, en tanto se hayan producido en el período impositivo.»

Es aplicable este artículo 50, por expresa disposición del artículo 65, que trata de la amortización del inmovilizado inmaterial, en el caso de aquellos bienes de estas características que no se consideran amortizables y que, en síntesis, son:

- El Fondo de Comercio y los derechos de traspaso (en todo caso),
- Las concesiones administrativas, los derechos reales de uso y disfrute y los elementos de la propiedad industrial, cuando no obtuvieren un plazo de limitación del derecho o no se hubiesen obtenido mediante contraprestación.

Aquí surgirán problemas:

A título de ejemplo: Si tenemos un Fondo de Comercio, que por lo visto no es amortizable, ¿qué envilecimiento se computará cada año para que, según el artículo 50, citado, sólo sea admisible como gasto fiscal el sufrido en el período impositivo? ¿No se está ofreciendo de este modo el contabilizar la depreciación continuada o, lo que es lo mismo, no se nos está remitiendo a la técnica de las amortizaciones?

Al parecer, la exigencia de seguir el criterio del P.G.C. ha condicionado la decisión de los autores del Reglamento en cuanto a no incluir entre los bienes amortizables el Fondo de Comercio.

En cuanto a las inmovilizaciones en curso, de gran importancia en empresas de sectores básicos de la economía, se niega expresamente

el número 4 del artículo 44 la posibilidad de su amortización, concretamente con el principio expuesto en el número 2) primero del artículo 46, en que se expresa que los elementos del inmovilizado material empezarán a amortizarse desde el momento en que entren en funcionamiento. No obstante, la depreciación sufrida por dichas inmobilizaciones en el curso, entendemos que podrán ampararse en el artículo 50 que hemos transcrito y de ese modo se computará como disminución patrimonial, lo que en otro caso, de haber entrado en funcionamiento, se trataría como amortización.

Ello es lógico, pues no debe cargarse a la Cuenta de Explotación lo que por su misma calificación contable no es, todavía un bien afecto a la actividad de la Empresa y su pérdida de valor no es consecuencia de su aplicación al proceso productivo.

#### VI. EL REQUISITO DE LA CONTABILIZACIÓN DE LAS AMORTIZACIONES PARA SU CONSIDERACIÓN COMO GASTO FISCAL.

Señalábamos en el punto II, al analizar la nueva definición que el Reglamento (y antes el R. Decreto 3061/79) hace de las amortizaciones, que se mantiene como un requisito esencial el de su contabilización.

Dos observaciones debemos hacer sobre este tema:

1.º Que, según el artículo 52.3 del Reglamento, las amortizaciones «se recogerán en cuenta distinta de aquella en que se reflejen los bienes, debiendo lucir el saldo acumulado en el pasivo del Balance...».

Naturalmente, se consagra fiscalmente un procedimiento contable moderno en el que no cabe la alternativa tradicionalmente aceptada de «la reducción del valor del activo» y que sorprendentemente habían pervivido incluso a través del artículo 31 del repetido Real Decreto 3061/79.

2.º El hecho de la contabilización de la amortización en la única forma aceptada, según lo expuesto, podría interpretarse a tenor del artículo 115.2, que sólo cumple la condición para su deducibilidad fiscal, si tiene lugar en el mismo ejercicio en que la dotación se produce, no pudiéndose trasladar fiscalmente a un ejercicio posterior el exceso de dicha dotación, sobre el límite que fiscalmente corresponda, por ejemplo, según las Tablas aprobadas por el Ministerio de Hacienda.

En nuestra opinión, la expresión del mencionado artículo 115.2 «no

tendrán carácter de gasto deducible las dotaciones que correspondan a ejercicios distintos... ha de ser consecuente con el principio que se ha introducido en el Reglamento desde su preámbulo, que es el de la no sumisión automática de la contabilidad de la Empresa a las declaraciones fiscales, y a tal fin responden el artículo 88.9, dando las reglas precisas para el caso de que el sujeto pasivo utilice criterios de imputación temporal a efectos contables distintos de los aceptados fiscalmente, o los artículos 99.2 y 120.2, referidos a «diferencias positivas y negativas de valoración».

En consecuencia, y concretándonos al caso de un exceso de dotación por amortizaciones, en un determinado ejercicio económico, el artículo 88.9 posibilita, mediante ajustes extracontables, su imputación a los ejercicios posteriores, exclusivamente a efectos fiscales.

En efecto, el requisito de su contabilización estaría cumplido y la carga del gasto fiscal trasladada al ejercicio que según el artículo 115.2 corresponde. Se respeta así el criterio económico-financiero, sin menoscabo del tratamiento fiscal.