

## LIBERTAD DE AMORTIZACIÓN DE INMOVILIZADO MATERIAL E INVERSIONES INMOBILIARIAS

Las inversiones en **inmovilizado material y en inversiones inmobiliarias** afectas a actividades económicas, realizadas en los periodos impositivos iniciados dentro de los ejercicios **2009 y 2010** podían amortizarse libremente a condición de que se **mantenga el empleo de la entidad** (Ver punto 5.1.1, Pág.114 Manual de Cierre de 2014).

El Real Decreto Ley 13/2010 amplía este incentivo fiscal para los ejercicios **2011, 2012, 2013, 2014 y 2015** y además, **elimina la condición de mantenimiento de empleo**, por lo que las inversiones en inmovilizado material e inversiones inmobiliarias afectas a actividades económicas realizadas en dichos periodos impositivos podían amortizarse libremente sin necesidad de mantenimiento de empleo (Ver punto 5.1.2, Pág. 115 Manual de Cierre de 2014).

Pero este incentivo fiscal **ha sido derogado** por el Real Decreto Ley 12/2012, con efecto para las **adquisiciones realizadas a partir del 31 de marzo de 2012**, estableciéndose además una **limitación para los ejercicios 2012 y 2013** sobre **cantidades pendientes de aplicar**, a las empresas que cuando realizaron la inversión no eran de reducida dimensión (Ver punto 5.1.3, Pág. 116 Manual de Cierre de 2014).

### 1. Libertad de amortización con mantenimiento de empleo (activos adquiridos en 2009 y 2010)

Las inversiones en **inmovilizado material y en inversiones inmobiliarias** afectas a actividades económicas, realizadas en los periodos impositivos iniciados dentro de los ejercicios 2009, 2010, podrán **amortizarse libremente** si se cumplen las siguientes características:

- Los elementos adquiridos deben ser **nuevos**.
- Los elementos deben ser **puestos a disposición** del sujeto pasivo en los **periodos impositivos iniciados en los años 2009, 2010**.  
Cuando se trate de elementos nuevos encargados en virtud de un contrato de ejecución de obras o proyectos de inversión, cuyo periodo de ejecución requiera un plazo superior a dos años entre la fecha del encargo y la puesta a disposición, el beneficio fiscal se limita a la inversión en curso realizada en los ejercicios 2009, 2010.
- Se produzca el **mantenimiento de empleo**, en particular se requiere, que en los 24 meses siguientes a la fecha de inicio del periodo impositivo en que los elementos adquiridos entren en funcionamiento, la plantilla media total de la entidad se mantenga respecto a la plantilla media de los 12 meses anteriores.
- Tratándose de elementos adquiridos a través de contratos de **arrendamiento financiero** (que cumplan los requisitos del art.115 de la LIS), la adquisición se entiende realizada en la fecha de la puesta a disposición del elemento, siempre que se vaya a **ejercitar la opción de compra**.
- La aplicación del incentivo fiscal **no está condicionada** a que la amortización esté **contabilizada**.

Este incentivo también estaba previsto para los períodos iniciados en **2011 y 2012**, pero debido a la novedad introducida por el RD 13/2010, queda sin efectos prácticos para estos períodos al haber un **nuevo incentivo fiscal** de libertad de amortización **sin necesidad de mantenimiento de empleo**.

### **Ejemplo:**

Una sociedad cuyo ejercicio coincide con el año natural, realiza una inversión en julio de 2010 por importe de 25.000 €, dicha inversión entra en funcionamiento en el ejercicio 2010. La plantilla promedio durante el ejercicio 2009 era de 10 trabajadores.

La evolución de la plantilla durante 2010 y 2011 es la siguiente:

a) Durante 2010:

- 1 de enero de 2010: 10 trabajadores.
- 1 de julio de 2010: se jubila 1 trabajador.
- 1 de octubre de 2010: se contrata 1 trabajador.

b) Durante 2011:

- 1 de abril de 2011: se contrata 2 trabajadores.
- 1 de julio de 2011: se despide a 2 trabajadores.

$$Pm\ 2010/2011 = \frac{(10 \times 6 + 9 \times 3 + 10 \times 6 + 12 \times 3 + 10 \times 6)}{24} = \frac{243}{24} = 10,125$$

La sociedad durante 2010 y 2011 no sólo ha mantenido el empleo sino que lo ha incrementado respecto al promedio de 2009, por lo que puede acoger a libertad de amortización la inversión realizada en 2010 por importe de 25.000 €.

## **2. Libertad de amortización sin mantenimiento de empleo (activos adquiridos en 2011 y hasta el 31 de marzo de 2012)**

Las inversiones en **inmovilizado material** y en **inversiones inmobiliarias** afectas a actividades económicas, realizadas en el 2011 y hasta el 31 de marzo de 2012<sup>(1)</sup>, podrán **amortizarse libremente**, sin condicionarlo al mantenimiento de empleo, es decir, puede aplicarse la libertad de amortización aun cuando la empresa destruya empleo.

Las características de esta libertad de amortización son:

- Los elementos adquiridos deben ser **nuevos**.
- Los elementos deben ser **puestos a disposición** del sujeto pasivo en los **periodos impositivos iniciados en el año 2011 y hasta el 31 de marzo de 2012**.  
Cuando se trate de elementos nuevos encargados en virtud de un contrato de ejecución de obras o proyectos de inversión, cuyo periodo de ejecución requiera un plazo superior a dos años entre la fecha del encargo y la puesta a disposición, el beneficio fiscal se limita a la inversión en curso realizada en el ejercicio 2011 y hasta el 31 de marzo de 2012.
- Tratándose de elementos adquiridos a través de contratos de **arrendamiento financiero** (que cumplan los requisitos del art.115 de la LIS), la adquisición se entiende realizada en la fecha de la puesta a disposición del elemento, siempre que se vaya a **ejercitar la opción de compra**.
- Para aplicar este incentivo fiscal **no es necesario que la empresa mantenga el empleo**.
- La aplicación del incentivo fiscal **no está condicionada** a que la amortización esté **contabilizada**.

### **Régimen transitorio**

- Las **inversiones en curso** realizadas en los periodos impositivos de **2009 y 2010** de inmovilizados que sean puestos a disposición de la empresa en los periodos impositivos

<sup>(1)</sup> La Disp. Derogatoria única del RDL 12/2012 ha derogado la Disp. Adicional undécima del TRLIS y, por tanto, la libertad de amortización de los elementos nuevos del inmovilizado material y las inversiones inmobiliarias que se adquieran a partir del 31 de marzo de 2012.

iniciados dentro del año 2011 y hasta el 31 de marzo de 2012, también podrán acogerse a libertad de amortización, pero esa parte de la inversión si que deberán cumplir los requisitos de mantenimiento de empleo.

- Las inversiones puestas a disposición de la empresa entre el **3 de diciembre de 2010** (fecha de entrada en vigor del RD Ley 13/2010) y hasta el último día del periodo impositivo anterior al 1 de enero de 2011 (es decir, normalmente hasta el **31 de diciembre de 2010**), que no puedan acogerse a libertad de amortización por no cumplir el requisito de mantenimiento de empleo de la anterior regulación, podrán aplicar la libertad de amortización en los periodos impositivos que se inicien a partir del 1 de enero de 2011.
- Las inversiones realizadas que se hayan acogido a libertad de amortización por mantenimiento de empleo (RD-Ley 6/2010, 9 de abril), deberán cumplir el requisito de mantenimiento de empleo aun cuando afecte a periodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 2011.

**Ejemplo:**

*En el ejercicio 2011 se pone a disposición de la empresa y entra en funcionamiento una construcción encargada en el ejercicio 2007.*

*En este caso no es aplicable la libertad de amortización sobre toda la inversión, la cual solo va a alcanzar a la parte de la inversión en curso realizada en los periodos impositivos iniciados en 2009, 2010 y 2011, con la particularidad de que la parte de la inversión en curso de los ejercicios 2009 y 2010, la libertad de amortización sí que está condicionada al mantenimiento de empleo, es decir, es necesario que la plantilla media total de la entidad computada en los veinticuatro meses posteriores al 1/1/2011 se mantenga respecto a la plantilla media de los doce meses anteriores a dicha fecha.*

### **3. Situación a partir del 31 de marzo de 2012**

El incentivo fiscal de la libertad de amortización queda **derogado** para las **inversiones realizadas a partir del 31 de marzo de 2012** cualquiera que sea el periodo impositivo del sujeto pasivo.

Conservan el derecho a la libertad de amortización las inversiones tanto las de 2011 como las puestas a disposición antes del 31 de marzo de 2012, siempre que las condiciones establecidas en la Disposición Adicional undécima del la LIS.

### **Limitación de la deducción de la libertad de amortización pendiente de aplicar en 2012, 2013, 2014 y 2015.**

Para los ejercicios 2012, 2013, 2014 y 2015<sup>(2)</sup>, se establece una limitación a la deducción de la libertad de amortización pendiente de aplicar a las empresas que **no cumplen** los requisitos para ser considerada de **reducida dimensión** (Ver condiciones en Pág. 194 Manual de Cierre de 2014) en el momento en que realizaron la inversión.

Por lo que se pueden presentar las siguientes situaciones:

- A.** En el periodo impositivo en que se realizó la **inversión** la entidad **cumple** con los requisitos para ser considerada **empresa de reducida dimensión**.

En este caso **no existe ninguna limitación** a la libertad de amortización pendiente de aplicar en los ejercicios 2012, 2013, 2014 y 2015.

<sup>(2)</sup> La Ley 16/2013 ha prorrogado la limitación para los ejercicios 2014 y 2015.

- B. En el periodo impositivo en que se realizó la **inversión** la entidad **NO cumple** con los requisitos para ser considerada empresa de reducida dimensión.

En este caso existe una **limitación a la aplicación de la libertad de amortización** sobre la parte de la inversión que no está aún totalmente amortizada. La limitación será la siguiente:

- Sobre las **cantidades pendientes de aplicar** procedentes de inversiones acogidas a **libertad de amortización con mantenimiento de empleo**, el **límite será del 40%** de la **base imponible previa** a su aplicación y a la compensación de bases imponibles negativas.
- Sobre las **cantidades pendientes de aplicar** procedentes de inversiones acogidas a **libertad de amortización sin necesidad de mantenimiento de empleo**, el **límite será del 20%** de la **base imponible previa** a su aplicación y a la compensación de bases imponibles negativas.
- En el caso de que la empresa tenga **cantidades pendientes** de aplicar en los términos señalados en los **dos párrafos anteriores**, aplicarán el **límite del 40%** hasta que agoten las cantidades pendientes generadas por libertad de amortización **con mantenimiento de empleo**, entendiéndose aplicadas estas en primer lugar.  
Se podrán aplicar en el mismo período impositivo las cantidades pendientes por libertad de amortización **sin mantenimiento de empleo**, hasta el importe de la **diferencia entre el límite del 20%** de la base imponible y **las cantidades ya aplicadas** en el mismo período impositivo por libertad de amortización con mantenimiento de empleo.
- Los límites previstos en este apartado se aplicarán, igualmente, respecto de las inversiones en curso realizadas antes del día 1 de abril de 2012 que correspondan a elementos nuevos encargados en virtud de contratos de ejecución de obras o proyectos de inversión cuyo período de ejecución, en ambos casos, requiera un plazo superior a 2 años entre la fecha de encargo o inicio de la inversión y la fecha de su puesta a disposición o en funcionamiento, a las que resulte de aplicación la disposición adicional undécima de la ley del Impuesto, según redacción dada por el RD-Ley 6/2010, de 9 de abril, y por el Real Decreto-ley 13/2010, de 3 de diciembre.

A continuación les exponemos un cuadro recopilatorio sobre las situaciones que se pueden presentar en relación a la limitación de la deducción de la libertad de amortización para los ejercicios 2012, 2013, 2014 y 2015:

<b>INVERSIÓN</b>	<b>Empresa de reducida dimensión en el momento de realizar la inversión</b>	<b>Límite</b>
Inversión realizada en 2009 y 2010 acogida a libertad de amortización <b>con mantenimiento de empleo</b>	Sí es ERD	Sin límite
	NO	<b>40%</b> de BI previa a compensar bases negativas
Inversión realizada en 2011 y hasta el 31 de marzo de 2012 acogida a libertad de amortización <b>sin mantenimiento de empleo</b>	Sí es ERD	Sin límite
	NO	<b>20%</b> de BI previa a compensar bases negativas

**Ejemplo:**

Suponemos una entidad que no tiene la condición de reducida dimensión y tiene las siguientes cantidades pendientes de aplicar por libertad de amortización:

- Inversión de 2010 acogida a libertad de amortización con mantenimiento de empleo pendiente de amortizar por importe de 10.000 €.
- Inversión de 2011 acogida a libertad de amortización sin mantenimiento de empleo pendiente de amortizar por importe de 15.000 €.
- Suponemos una base imponible previa del ejercicio 2014 de 100.000 €.

1) Inversión de 2010: tendría derecho a aplicar la libertad de amortización de todo el importe de 10.000 € ya que no supera el límite del 40% de la base imponible previa.

2) Inversión de 2011: Habría que determinar el límite que será el siguiente:

-Límite 20% s/ 100.000 = 20.000 €

El ajuste por libertad de amortización máximo del ejercicio 2014 será de 20.000 €, que se aplica de la siguiente forma:

- Libertad de amortización de la inversión de 2010:	10.000
- Libertad de amortización de la inversión de 2011:	10.000
- Total ajuste por libertad de amortización:	20.000

Por lo que la libertad de amortización aplicada en 2014 de la inversión de 2011 será como máximo de 10.000 €, quedando para los años siguientes un importe de 5.000 € (15.000-10.000).

**Limitación de la deducción de la libertad de amortización pendiente de aplicar en 2012, 2013, 2014 y 2015**

Para los ejercicios 2012, 2013, 2014 y 2015<sup>(3)</sup>, se establece una limitación a la deducción de la libertad de amortización pendiente de aplicar a las empresas que **no cumplen** los requisitos para ser considerada de **reducida dimensión** en el momento en que realizaron la inversión.

Por lo que se pueden presentar las siguientes situaciones:

- A.** En el periodo impositivo en que se realizó la **inversión** la entidad **cumple** con los requisitos para ser considerada **empresa de reducida dimensión**. En este caso **no existe ninguna limitación** a la libertad de amortización pendiente de aplicar en los ejercicios 2012, 2013, 2014 y 2015.
- B.** En el periodo impositivo en que se realizó la **inversión** la entidad **NO cumple** con los requisitos para ser considerada empresa de reducida dimensión. En este caso existe una **limitación a la aplicación de la libertad de amortización** sobre la parte de la inversión que no está aún totalmente amortizada. La limitación será la siguiente:

- Sobre las **cantidades pendientes de aplicar** procedentes de inversiones acogidas a **libertad de amortización con mantenimiento de empleo**, el

<sup>(3)</sup> La Ley 16/2013 ha prorrogado la limitación para los ejercicios 2014 y 2015.

**límite será del 40%** de la **base imponible previa** a su aplicación y a la compensación de bases imponibles negativas.

- Sobre las **cantidades pendientes de aplicar** procedentes de inversiones acogidas a **libertad de amortización sin necesidad de mantenimiento de empleo**, el **límite será del 20%** de la **base imponible previa** a su aplicación y a la compensación de bases imponibles negativas.
- En el caso de que la empresa tenga **cantidades pendientes** de aplicar en los términos señalados en los **dos párrafos anteriores**, aplicarán el **límite del 40%** hasta que agoten las cantidades pendientes generadas por libertad de amortización **con mantenimiento de empleo**, entendiéndose aplicadas estas en primer lugar.

Se podrán aplicar en el mismo período impositivo las cantidades pendientes por libertad de amortización **sin mantenimiento de empleo**, hasta el importe de la **diferencia entre el límite del 20%** de la base imponible y **las cantidades ya aplicadas** en el mismo período impositivo por libertad de amortización con mantenimiento de empleo.

- Los límites previstos en este apartado se aplicarán, igualmente, respecto de las inversiones en curso realizadas antes del día 1 de abril de 2012 que correspondan a elementos nuevos encargados en virtud de contratos de ejecución de obras o proyectos de inversión cuyo período de ejecución, en ambos casos, requiera un plazo superior a 2 años entre la fecha de encargo o inicio de la inversión y la fecha de su puesta a disposición o en funcionamiento, a las que resulte de aplicación la disposición adicional undécima de la ley del Impuesto, según redacción dada por el RD-Ley 6/2010, de 9 de abril, y por el Real Decreto-ley 13/2010, de 3 de diciembre.