

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⁽¹⁾, 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

⁽¹⁾ 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⁽²⁾, 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.

⁽²⁾ 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:

INVERSIÓN	Empresa de reducida dimensión en el momento de realizar la inversión	Límite
Inversión realizada en 2009 y 2010 acogida a libertad de amortización con mantenimiento de empleo	Sí es ERD	Sin límite
	NO	40% de BI previa a compensar bases negativas
Inversión realizada en 2011 y hasta el 31 de marzo de 2012 acogida a libertad de amortización sin mantenimiento de empleo	Sí es ERD	Sin límite
	NO	20% 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⁽³⁾, 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

⁽³⁾ 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.