

## Índice

 Consultas ICAC

**BOICAC 143/octubre2025-2.** Sobre el tratamiento contable del abono de distintas retribuciones extraordinarias a favor de una serie de empleados, de un directivo, del presidente y del consejero delegado. [\[pág. 2\]](#)

**BOICAC 143/octubre2025-3.** Sobre el tratamiento contable de la adquisición de acciones propias por parte de una sociedad de profesionales a uno de los socios, incluyendo en la operación una cláusula de no competencia. [\[pág. 4\]](#)

**BOICAC 143/octubre2025-4.** Sobre el tratamiento contable del IVA soportado no deducible en las cuotas de un arrendamiento financiero. [\[pág. 5\]](#)

 Resolución del TEAC

EMBARGO DE DIETAS  
**LGT. RECAUDACIÓN.** El TEAC unifica criterio: las dietas son percepciones extrasalariales y pueden **embargarse íntegramente**, sin aplicar los límites del art. 607 LEC. [\[pág. 6\]](#)



## Autos admitidos a trámite por el TS

Autos admitidos a trámite [\[pág. 8\]](#)

# Consultas ICAC

**BOICAC 143/octubre2025-2.** Sobre el tratamiento contable del abono de distintas retribuciones extraordinarias a favor de una serie de empleados, de un directivo, del presidente y del consejero delegado.

Fecha: 21/10/2025

Fuente: web del ICAC

 Enlace: [BOICAC 143/octubre2025-2](#)

## Objeto de la consulta

Se pregunta cómo contabilizar y cuándo se devengan las **retribuciones extraordinarias** abonadas por una sociedad a:

1. Empleados (bonus extraordinario).
2. Un directivo (retribución variable extraordinaria ligada a un plan de incentivos sobre acciones).
3. El presidente y el consejero delegado (bonus por logros marcados por los accionistas).

## Hechos

En abril de 20X6 el consejo de administración aprobó diversas retribuciones, ratificadas por la junta general en mayo, y pagadas entre junio y julio del mismo año.

El contexto incluye la **venta de la sociedad** (“evento de liquidez”) y la existencia previa de un **plan de incentivos vinculado al valor de las acciones**.

## Análisis del ICAC

El ICAC aplica los **principios del Marco Conceptual del PGC (RD 1514/2007)**:

- Un **pasivo** surge cuando existe una obligación presente derivada de sucesos pasados.
- El **principio de devengo** exige reconocer los gastos en el ejercicio al que correspondan, aunque su pago sea posterior.

Por tanto:

- Las **retribuciones extraordinarias a empleados y a consejeros** (presidente y consejero delegado) deben **registrarse como gasto en el ejercicio en que se aprueban por el órgano competente**, es decir, en 20X6, con independencia del momento de pago.

## Caso del directivo con “equity incentive scheme”

El incentivo estaba ligado al valor de las acciones (no necesariamente mediante entrega de acciones, sino pago equivalente).

→ Aplica la **NRV 17ª “Transacciones con pagos basados en instrumentos de patrimonio”**.

- Si la retribución depende del valor de las acciones pero se paga en efectivo, se reconoce un **pasivo**.
- El gasto se devenga a medida que el empleado presta los servicios durante el periodo establecido (si hay periodo de irrevocabilidad).
- Si la empresa no puede estimar con fiabilidad el momento del evento de liquidez, el **devengo se pospone hasta que sea probable** y estimable el importe.
- Si la sustitución del plan en 20X2 fue meramente formal, el gasto debió reconocerse desde el inicio del acuerdo.

## Corrección de errores

Si la sociedad **no contabilizó correctamente** estas retribuciones, debe aplicar la **NRV 22ª** (Cambios en criterios contables, errores y estimaciones), ajustando reservas y la información comparativa afectada.

## Conclusión

- **Bonus a empleados y consejeros:** gasto del ejercicio en que se aprueban (devengo en 20X6).

- **Retribución variable del directivo:** se contabiliza conforme a la NRV 17ª, reconociendo un pasivo vinculado al valor de las acciones y devengando el gasto conforme al periodo de servicios o cuando el pago sea probable y estimable.
- Si hubo error en ejercicios anteriores, se corrige aplicando la NRV 22ª.

# Consultas ICAC

**BOICAC 143/octubre2025-3.** Sobre el tratamiento contable de la adquisición de acciones propias por parte de una sociedad de profesionales a uno de los socios, incluyendo en la operación una cláusula de no competencia.

Fecha: 21/10/2025

Fuente: web del ICAC

 Enlace: [BOICAC 143/octubre2025-3](#)

## Objeto de la consulta

Una **sociedad de profesionales** adquiere **acciones propias (25 %)** a un socio saliente por **100 u.m.**, importe que **incluye una cláusula de no competencia** sobre una lista de clientes por **tres años**. El valor razonable de las acciones es **25 u.m.**, por lo que la **diferencia (75 u.m.)** corresponde al pago por la cláusula de no competencia.

Se pregunta cómo contabilizar dicha operación y cómo tratar la posible pérdida de contratos con los clientes afectados.

## Análisis normativo

El ICAC recuerda que:

- Las **acciones propias** se regulan en la **NRV 9ª “Instrumentos financieros”** y deben contabilizarse **por su valor razonable** como **variación del patrimonio neto**, sin generar resultado en pérdidas y ganancias.
- El exceso pagado sobre el valor razonable (en este caso, los 75 u.m.) debe contabilizarse **según la realidad económica** de la operación.
- La diferencia responde a un **pacto de no competencia**, que debe analizarse conforme a la **NRV 5ª “Inmovilizado intangible”** del PGC.

## Cláusula de no competencia

- Dicha cláusula constituye un **derecho contractual de carácter identificable**, que protege la cartera de clientes frente a la actuación del socio saliente.
- Por tanto, el importe satisfecho (75 u.m.) **se registra como un inmovilizado intangible**, siempre que cumpla los requisitos del PGC:
  - **Identificabilidad** (surge de un derecho contractual).
  - **Control y beneficios económicos futuros**.
- Este activo se **amortiza sistemáticamente** durante el periodo de protección (tres años) y puede sufrir **deterioro** si se rescinden o no se renuevan los contratos afectados.
- Si no se cumplieran los criterios de activo intangible, se trataría como un **gasto periodificable** vinculado a ingresos futuros.

## Valoración posterior

- En caso de pérdida de clientes o incumplimiento de la cláusula, deberá **darse de baja** el valor correspondiente del activo o registrar el **deterioro** estimado.
- En la memoria se debe **informar detalladamente** de la operación, de la cláusula y del criterio contable aplicado.

## Conclusión

1. **Acciones propias:** se registran por su valor razonable (25 u.m.) directamente contra patrimonio neto.
2. **Cláusula de no competencia:** se contabiliza como **inmovilizado intangible (75 u.m.)**, amortizable en tres años.
3. **Pérdida de clientes:** origina un **deterioro o baja del activo**.
4. Si no cumple criterios de activo intangible, será un **gasto diferido** imputado a resultados de forma sistemática.

# Consultas ICAC

**BOICAC 143/octubre2025-4.** Sobre el tratamiento contable del IVA soportado no deducible en las cuotas de un arrendamiento financiero.

*El IVA soportado no deducible en las cuotas periódicas de un arrendamiento financiero se contabiliza como gasto del ejercicio en que se devenga y no se suma al valor del inmovilizado.*

*Se mantiene la validez del criterio de la Resolución del ICAC de 1992, por ser coherente con la normativa contable actual.*

Fecha: 21/10/2025

Fuente: web del ICAC

 Enlace: [BOICAC 143/octubre2025-4](#)

## Objeto de la consulta

Se pregunta **cómo debe contabilizarse el IVA soportado no deducible** en las cuotas de un **arrendamiento financiero (leasing)**, y si sigue vigente el criterio recogido en la **Resolución del ICAC de 21 de enero de 1992** sobre inmovilizado inmaterial.

## Planteamiento

En la norma octava de dicha Resolución de 1992 se indicaba que:

- El **IVA devengado** en operaciones de leasing se contabiliza solo por el importe devengado fiscalmente.
- Si el IVA no es deducible, debe considerarse **gasto del ejercicio** en que se devenga, **sin ajustar la valoración inicial del inmovilizado**.

Se pregunta si este criterio sigue siendo válido tras la entrada en vigor del **Plan General de Contabilidad de 2007 (PGC 2007)**.

## Análisis del ICAC

El Instituto recuerda que:

- Con el **PGC 2007**, los arrendamientos financieros se tratan desde la perspectiva del **fondo económico**, no de la forma jurídica.
- El activo se reconoce según su **naturaleza (inmovilizado material o intangible)** y no como “inmovilizado inmaterial” como antes.
- El **arrendatario** debe registrar el activo y un pasivo financiero por el valor menor entre el valor razonable del activo y el valor actual de los pagos mínimos del contrato.
- La **NRV 12ª del PGC** establece que el **IVA soportado no deducible** forma parte del precio de adquisición de los activos **solo si se devenga en el momento inicial**.

## Criterio del ICAC

El ICAC confirma que **sigue siendo válido el criterio de 1992**:

- El **IVA no deducible** de las **cuotas posteriores** de un arrendamiento financiero **no debe incluirse en el coste inicial del activo**.
- Ese IVA se registra como **gasto del ejercicio en que se devenga**, ya que se produce con posterioridad al reconocimiento inicial del activo.
- En consecuencia, **no se ajusta la valoración inicial del inmovilizado**.

## Obligación de información

En la **memoria de las cuentas anuales** deberá incluirse toda la información relevante para que las cuentas reflejen la **imagen fiel del patrimonio, la situación financiera y los resultados**.

# Resolución del TEAC

## EMBARGO DE DIETAS

**LGT. RECAUDACIÓN.** El TEAC unifica criterio: las dietas son percepciones extrasalariales y pueden embargarse íntegramente, sin aplicar los límites del art. 607 LEC.

*Las dietas, en cuanto indemnizaciones o suplidos que un empleador satisface a sus empleados por los gastos realizados como consecuencia de la actividad laboral con el fin de compensar al trabajador de esos gastos -se incluyan o no en la nómina del perceptor-, tienen naturaleza extrasalarial según el artículo 26.2 del Estatuto de los Trabajadores y, por ende, no son sueldo, salario, retribución o su equivalente a efectos de lo dispuesto en el artículo 607 LEC y, por ello, serán plenamente embargables sin límite alguno.*

Fecha: 15/10/2025

Fuente: web del Poder Judicial

 Enlace: [Resolución del TEAC de 15/10/2025](#)

## HECHOS

- La AEAT notificó a **SOCIEDAD X** una diligencia de embargo de sueldos y otras percepciones respecto del empleado **D. J.** en procedimiento de apremio. En esa diligencia se advertía que **las indemnizaciones o suplidos (p. ej., dietas)** no tenían consideración de salario y **serían embargables en su totalidad**. La empresa practicó retenciones aplicando los **límites del art. 607 LEC** también sobre las **dietas** y realizó ingresos parciales. La AEAT requirió nóminas y comprobó pagos mensuales con conceptos de salario, prorata de extras, plus y en algunos meses **dietas**. Concluyó que la empresa **incumplió la orden de embargo** al **no ingresar el 100 %** de las dietas y **inició derivación de responsabilidad solidaria** del art. 42.2.b) LGT.
- La empresa recurrió ante el **TEAR de Andalucía**, que **estimó**: entendió que **no había culpa o negligencia** y que el **art. 607 LEC** cubre también la **“retribución o su equivalente”**, por lo que no procedía excluir las **dietas** de los límites embargables.
- La **Directora de Recaudación de la AEAT** interpuso **recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio** ante el **TEAC**, solicitando que se fije que **las dietas, se incluyan o no en nómina, son embargables en su totalidad** por ser **extrasalariales** conforme al **art. 26.2 ET** y fuera del ámbito del **art. 607 LEC**.

## FALLO DEL TRIBUNAL

- El **TEAC (Sala Tercera)** **estima** el recurso de la AEAT y **fija criterio**:  
Las dietas —indemnizaciones o suplidos para compensar gastos por la actividad laboral— tienen naturaleza extrasalarial (art. 26.2 ET) y, por tanto, no son “sueldo, salario, retribución o su equivalente” del art. 607 LEC; son plenamente embargables sin límite alguno, se incluyan o no en la nómina.

## Fundamentos y argumentos jurídicos

### 1. Marco normativo aplicable y remisiones

- La **LGT** permite el embargo de **sueldos, salarios y pensiones** (art. 169.2.c) y se remite a la **LEC** para los **límites** (art. 169.5 LGT y art. 82 RGR). Por ello, el **art. 607 LEC** rige en apremio administrativo.

## 2. Finalidad del art. 607 LEC

- El límite a la embargabilidad protege el **mínimo vital** del deudor y es **excepción** al principio de **responsabilidad patrimonial universal** del art. 1911 CC.

## 3. Claves interpretativas del concepto protegido

- Antes de calcular el mínimo inembargable, hay que **delimitar qué conceptos integran “salario, sueldo, pensión, retribución o su equivalente”** del art. 607 LEC. La LEC **no define** esos términos, por lo que —conforme al **art. 3.1 CC**— procede atender a su **sentido y finalidad** y al **contexto laboral** (ET).

## 4. Naturaleza jurídica de las dietas

- El **art. 26.2 ET** establece que **no tienen consideración de salario** las indemnizaciones o suplidos **por gastos** derivados de la actividad laboral. La jurisprudencia social del **Tribunal Supremo** califica la **dieta auténtica** como **percepción extrasalarial indemnizatoria** vinculada a desplazamientos y a compensar **locomoción, manutención y alojamiento** (STS 16-02-2015; STS 03-02-2016; STS 20-10-2021).

## 5. Consecuencia

- Si las **dietas no son salario ni retribución**, **no entran** en el ámbito protegido del **art. 607 LEC** y, por ende, **no se someten a escala ni mínimos inembargables: son embargables íntegramente**. En el caso concreto, la AEAT **acertó** al considerar incumplida la orden de embargo por limitar la retención sobre dietas; el TEAR **erró** al equipararlas a retribuciones protegidas.

### TEAC aclara en **Resolución de 15/10/2025**: las dietas pueden embargarse íntegramente

El TEAC unifica criterio y establece que **las dietas, indemnizaciones y suplidos** —al no tener naturaleza salarial según el art. 26.2 del Estatuto de los Trabajadores— **no están protegidas por los límites de embargabilidad del art. 607 de la Ley de Enjuiciamiento Civil**.



**En consecuencia, son embargables en su totalidad, aunque se incluyan en la nómina.**

extrasalarial

de  
STS (Social) 16-02-2015, [rec. 3056/2013](#); STS (Social) 03-02-2016, [rec. 143/2015](#) (define “dieta auténtica” y su finalidad indemnizatoria. Citadas y utilizadas por el TEAC para fundamentar que las dietas **no** son salario.

### Artículos

Ley 58/2003, General Tributaria – [art. 169](#) (Práctica del embargo) y 169.5 (inembargables por Ley): *Base habilitante del embargo en vía de apremio y remisión a leyes que determinan inembargables; conecta con la aplicación del art. 607 LEC en recaudación.*

Real Decreto 939/2005, Reglamento General de Recaudación – [art. 82](#) (Embargo de sueldos, salarios y pensiones): *Remite expresamente a la LEC para fijar los límites cuando el embargo recae sobre sueldos y pensiones en apremio administrativo.*

Ley 1/2000, de Enjuiciamiento Civil – [art. 607](#) (Embargo de sueldos y pensiones): *Regula la inembargabilidad y la escala de embargos; el debate es si las dietas entran en “salario/retribución o equivalente”.*

Real Decreto Legislativo 2/2015, Estatuto de los Trabajadores – [art. 26.2](#) (Conceptos extrasalariales): *Define que las indemnizaciones o suplidos (dietas) no son salario; criterio nuclear para excluirlas del ámbito del art. 607 LEC.*

Código Civil – [art. 3.1](#) (Interpretación de las normas): *Permite integrar el concepto de “retribución o equivalente” recurriendo al contexto laboral y a la finalidad protectora del 607 LEC.*

Código Civil – [art. 1911](#) (Responsabilidad patrimonial universal): *Marco general del que el 607 LEC constituye una excepción; justifica interpretación restrictiva de las inembargabilidades.*

Otras resoluciones y jurisprudencia relacionadas

Jurisprudencia social del Tribunal Supremo (carácter dietas):

# Autos admitidos a trámite

## FECHA QUE DEBE TOMARSE EN CUENTA

**LGT.** El Tribunal Supremo decidirá si la Administración puede liquidar dentro del plazo de prescripción pese a superar el plazo máximo de la inspección tributaria.

Fecha: 08/10/2025

Fuente: web del Poder Judicial

Enlace: [Auto TS de 08/10/2025](#)

El Tribunal Supremo admite el recurso para pronunciarse sobre una **cuestión de interés casacional objetivo**:

**Determinar la fecha a la que ha de estarse para comprobar si la potestad de la Administración para determinar la deuda tributaria ha prescrito una vez constatada la inexistencia de interrupción de la prescripción por el exceso del plazo legalmente previsto para la tramitación del procedimiento inspector**

En otras palabras, el Alto Tribunal deberá decidir si:

- La superación del plazo de doce meses en la inspección **impide siempre** interrumpir la prescripción, o
- Si, por el contrario, **la notificación de la liquidación dentro de los cuatro años** basta para mantener la validez de la actuación administrativa.

## PRINCIPIO DE CULPABILIDAD

**LGT. SANCIÓN.** El Tribunal Supremo decidirá si la discrepancia entre el TEAR y el TEAC puede eximir de sanción tributaria por generar una duda razonable sobre la culpabilidad del contribuyente.

Fecha: 08/10/2025

Fuente: web del Poder Judicial

Enlace: [Auto TS de 08/10/2025](#)

El Tribunal Supremo admite el recurso para pronunciarse sobre la siguiente cuestión de interés casacional:

**Determinar si la existencia de pronunciamientos divergentes entre el Tribunal Económico-Administrativo Regional (TEAR) y el Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC), en relación con la valoración de la prueba en un mismo procedimiento, puede considerarse una duda razonable que excluya la culpabilidad del obligado tributario y permita anular la sanción impuesta.**

En esencia, el Alto Tribunal deberá decidir **si la discrepancia entre órganos administrativos revisores puede exonerar al contribuyente de sanción**, aplicando la exclusión del artículo 179.2.d) LGT por haber actuado con una **interpretación razonable de la norma**.

## COEXISTENCIA DOS PROCEDIMIENTOS DE DERIVACIÓN DE RESPONSABILIDAD

**LGT. DERIVACIÓN DE RESPONSABILIDAD.** El TS deberá determinar si puede la Administración tributaria iniciar un procedimiento de derivación de responsabilidad que agrava la situación del contribuyente con respecto a un anterior procedimiento idéntico de derivación por los mismos hechos cuando sobre el primer procedimiento está pendiente de resolver un recurso de reposición.

Fecha: 08/10/2025

Fuente: web del Poder Judicial Enlace: [Auto del TS de 17/09/2025](#)

El Tribunal Supremo admitió a trámite un recurso para determinar si **Hacienda puede iniciar un segundo procedimiento de derivación de responsabilidad** —más gravoso— **por los mismos hechos**, mientras el primero aún está pendiente de recurso de reposición.

El caso plantea posibles vulneraciones del principio de **seguridad jurídica** y de la **prohibición de la reformatio in peius**.

El TS abordará por primera vez los **límites temporales y materiales** que la Administración debe respetar al tramitar derivaciones solidarias simultáneas.

## INSPECCIONES TRIBUTARIAS

**LGT. PERSONAL.** El Tribunal Supremo analizará si el personal laboral de la Administración local puede participar en inspecciones tributarias o si esas funciones están reservadas a funcionarios públicos.

Fecha: 10/09/2025

Fuente: web del Poder Judicial Enlace: [Auto del TS de 10/09/2025](#)

El Tribunal Supremo admite el recurso de casación por **interés casacional objetivo**, al no existir jurisprudencia previa sobre esta cuestión en el ámbito tributario, y por afectar potencialmente a un gran número de procedimientos municipales en toda España.

La cuestión sobre la que el Tribunal Supremo deberá pronunciarse es la siguiente:

**“Determinar si la realización de funciones auxiliares en el marco de un procedimiento de inspección tributaria puede encomendarse a un agente de inspección que es personal laboral indefinido y no un funcionario público.”**

En concreto, el Alto Tribunal deberá aclarar:

- **Qué actuaciones** dentro de un procedimiento inspector **pueden ser realizadas por personal laboral**.
- Si esa participación puede afectar a la **validez del procedimiento** o de las liquidaciones tributarias.
- Cómo se interpreta el **artículo 92.3 LBRL**, que reserva a los funcionarios el ejercicio de potestades públicas, **en relación con el artículo 169.2 RGAP**, que permite encomendar a personal no funcionario tareas de comprobación o prueba de hechos.

## ACREDITACIÓN DEL NEGOCIO JURÍDICO

**IRPF. GANANCIA NO JUSTIFICADA.** El Tribunal Supremo decidirá si para evitar una ganancia patrimonial no justificada basta con probar el origen del dinero o si también debe acreditarse el negocio o título jurídico.

Fecha: 10/09/2025

Fuente: web del Poder Judicial Enlace: [Auto del TS de 10/09/2025](#)

El **objeto del recurso de casación** consiste en:

**“Determinar si, para desvirtuar la calificación de una ganancia patrimonial no justificada en el IRPF, es suficiente con que el contribuyente pruebe el origen de los elementos patrimoniales —esto es, la identificación del medio y de la persona de quien se han recibido— o si es necesario, además, que acredite también el negocio o título jurídico del que proceden.”**

En esencia, el Tribunal Supremo deberá decidir **qué grado de prueba** debe aportar el contribuyente cuando la Administración le imputa rentas no justificadas:

- Si basta demostrar de **dónde proceden los fondos**, o

- Si además debe justificar **para qué se utilizaron** o el **negocio jurídico** que los generó.

La decisión fijará jurisprudencia relevante para la aplicación del **artículo 39 LIRPF** en materia de comprobación de rentas no justificadas y su diferencia con las donaciones sujetas al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

## PLAZO

**IVA. RECTIFICACIÓN.** El Tribunal Supremo analizará desde cuándo empieza a contar el plazo para rectificar el IVA cuando la inspección concluye sin fraude pero con sanción por negligencia.

Fecha: 09/07/2025

Fuente: web del Poder Judicial Enlace: [Auto del TS de 09/07/2025](#)

El Tribunal Supremo admite el recurso de casación al apreciar **interés casacional objetivo**, y delimita el objeto del pronunciamiento en dos cuestiones principales:

(i) Determinar cómo debe efectuarse el **cómputo del plazo de cuatro años** previsto en el artículo 89.1 de la Ley del IVA para rectificar las cuotas cuando la Administración detecta cuotas no repercutidas en una inspección y se impone una sanción **sin apreciar fraude**.

(ii) Precisar si la **impugnación administrativa o judicial** de una resolución sancionadora que excluye expresamente el fraude **afecta o no** al inicio del cómputo del plazo de cuatro años para emitir la factura rectificativa y repercutir el IVA.

El Supremo deberá fijar doctrina sobre **cuándo empieza a contar el plazo** para repercutir el impuesto en situaciones donde la inspección se completa con un expediente sancionador que no declara fraude, y si dicho plazo se suspende hasta la firmeza de la sanción o no.

## CERTIFICADO

**IRPF. RESIDENCIA FISCAL.** El Tribunal Supremo decidirá si puede aplicarse el Convenio de Doble Imposición España–Rusia sin que el contribuyente aporte certificado de residencia fiscal del otro país.

Fecha: 30/06/2025

Fuente: web del Poder Judicial Enlace: [Auto del TS de 30/06/2025](#)

El Tribunal Supremo admite el recurso de casación porque aprecia **interés casacional objetivo**, al no existir una doctrina clara sobre si puede aplicarse el Convenio de Doble Imposición en ausencia de certificado de residencia emitido por el otro Estado.

El Alto Tribunal se pronunciará sobre la siguiente cuestión:

**“Determinar si puede apreciarse la existencia de un conflicto de residencia entre España y otro Estado contratante a efectos de aplicar los criterios de desempate del artículo 4.2 del Convenio de Doble Imposición (España–Rusia), sin que conste la existencia de un certificado de residencia expedido por las autoridades fiscales del otro Estado ni se haya acreditado que el contribuyente está sujeto a imposición en ese país conforme a su legislación interna.”**

En definitiva, el Tribunal Supremo deberá decidir si un juez español **puede reconocer la residencia fiscal en otro Estado** (en este caso, Rusia) **sin prueba documental suficiente de dicha residencia** y, en su caso, si la **mera alegación o prueba indirecta de vínculos personales o económicos** puede prevalecer sobre la **presunción de residencia fiscal en España** del artículo 9 LIRPF.