



Roj: **STSJ BAL 632/2026 - ECLI:ES:TSJBAL:2026:632**

Id Cendoj: **07040330012026100348**

Órgano: **Tribunal Superior de Justicia. Sala de lo Contencioso**

Sede: **Palma de Mallorca**

Sección: **1**

Fecha: **10/06/2026**

Nº de Recurso: **110/2024**

Nº de Resolución: **362/2026**

Procedimiento: **Procedimiento ordinario**

Ponente: **FERNANDO SOCIAS FUSTER**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

**SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO DEL TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE BALEARES
PALMA**

SENTENCIA: 00362 / 2026

T.S.J.ILLES BALEARS SALA CON/AD

001 - PALMA

SERVICIO COMÚN DE TRAMITACIÓN

Modelo: N40020 PROVIDENCIA TEXTO LIBRE ART 206. 1. 1º LEC

PLAÇA DEL MERCAT, 12 DIR3: J00001623

Teléfono: 971712632

Correo electrónico:sct.tsj.illesbalears@justicia.es

Equipo/usuario: AGG

N.I.G:07040 33 3 2024 0000104

Procedimiento: PO PROCEDIMIENTO ORDINARIO 0000110 /2024

Sobre HACIENDA ESTATAL

De D/ña. Loreto

Abogado: DAVID SOTA ANTOÑANZAS

Procurador: MARIA GABRIELA MURO DE ZARO OTAL

Contra D/ña.TEAR DE BALEARES - SEDE PALMA DE MALLORCA TRIBUNAL ECONÓMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL

Abogado: ABOGADO DEL ESTADO

Procurador:

SENTENCIA362/26

En Palma, a 10 de junio de 2026

PRESIDENTE

D. Fernando Socias Fuster

MAGISTRADAS

Dª Núria Magem Ramos

D^a Esther Virgili Moreno

Esta Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Illes Balears ha conocido de los autos N^o **110/2024** dimanantes del recurso contencioso administrativo seguido a instancias de D^a Loreto y actuando como Administración demandada la General del **ESTADO**.

Constituye el objeto del recurso la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional en Illes Balears (en adelante TEARIB), de fecha 15 de diciembre de 2023, dictada en la reclamación n^o NUM000, interpuestas contra la liquidación provisional dictada por la Oficina de Gestión de la Administración de la AEAT de Palma de Mallorca con número de referencia NUM001 y número de liquidación NUM002 por el concepto IRPF 2017 y en la que se acuerda estimar parcialmente la reclamación.

La cuantía se fijó en 91.256,29 €.

El procedimiento ha seguido los trámites del ordinario.

Ha sido magistrado ponente el Ilmo. Sr. D. Fernando Socias Fuster.

ANTECEDENTES PROCESALES

PRIMERO. Interpuesto el recurso en fecha 16.02.2024, se le dio traslado procesal adecuado, ordenándose reclamar el expediente administrativo.

SEGUNDO. Recibido el expediente administrativo, se puso de manifiesto el mismo en Secretaría a la parte recurrente para que formulara su demanda, lo que así hizo en el plazo legal, alegando los hechos y fundamentos de derecho que tuvo por conveniente, suplicando a la Sala que se dictase sentencia estimatoria del mismo, por ser contrario al ordenamiento jurídico, los actos administrativos impugnados, y anule la Resolución impugnada, por ser disconforme a Derecho y, en consecuencia, se anule también el Acuerdo de Liquidación correspondiente al IRPF de 2017 exigido a la demandante.

TERCERO. Dado traslado del escrito de la demanda a la representación de la Administración demandada para que contestara, así lo hizo en tiempo y forma oponiéndose a la misma y suplicando se dictara sentencia confirmatoria de los acuerdos recurridos.

CUARTO. No recibido el pleito a prueba y declarada conclusa la discusión escrita, se ordenó traer los autos a la vista, con citación de las partes para sentencia, se señaló para la votación y fallo, el día 9 de junio de 2026.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO. Planteamiento de la cuestión litigiosa.

La recurrente impugna la resolución del TEARIB por medio de la cual se le estima parcialmente la reclamación formulada contra la liquidación emitida por el AEAT por el concepto IRPF del ejercicio 2017. La liquidación procede de un procedimiento de comprobación limitada con inicio notificado el 01.02.2022 y en el que se incluirá la ganancia patrimonial derivada de la transmisión de un inmueble, rechazándose la exención por reinversión en vivienda habitual aplicada por la ahora recurrente.

Como **antecedentes fácticos relevantes**, importa destacar:

1º) La Oficina de Gestión tributaria de Palma de Mallorca inició en octubre de 2018 un procedimiento de verificación de datos del IRPF de 2017 de la ahora recurrente requiriéndole *"Documentación que justifique las discrepancias existentes entre lo declarado como rendimiento del capital inmobiliario, por el concepto de alquiler, y los datos de los que dispone la Administración por este concepto"*

2º) El anterior procedimiento de verificación derivó en procedimiento de comprobación limitada que concluyó con una liquidación de 30.11.2018 que se deriva en una cantidad a devolver de 2.363,52 euros. Se decidió:

-Se aumenta la base imponible general declarada, ya que los gastos deducidos de los rendimientos íntegros del capital inmobiliario son incorrectos, de acuerdo con el artículo 23.1 de la Ley del Impuesto y el artículo 13 y 14 del Reglamento del Impuesto.

-En contestación al requerimiento previamente emitido por esta Administración, la declarante aporta los gastos habidos en el arrendamiento del inmueble situado en DIRECCION000 de Calvia. No se considera gasto deducible, la indemnización satisfecha por la extinción del contrato de arrendamiento constituye un mayor valor de adquisición por su consideración de inversión o mejora del inmueble tal como dispone el art. 33.1 b de la ley de IRPF y consulta vinculante V0236-04.

3º) No consta que la anterior liquidación fuese recurrida.

4º) En fecha 1 de febrero de 2022 se le notifica a la recurrente el inicio de otro procedimiento, este de comprobación limitada, también por el concepto IRPF/2017, y cuyo alcance lo era " *la correcta declaración de la ganancia o pérdida patrimonial derivada de la transmisión del inmueble con referencia catastral NUM003 y la exención por reinversión en vivienda habitual aplicada sobre la misma*".

5º) Este segundo procedimiento de comprobación limitada concluye con liquidación NUM002 de 29 de marzo de 2022 en el que se elimina la exención por reinversión en vivienda habitual que se había aplicado la ahora recurrente en la venta del inmueble sito en DIRECCION000 de Calvià.

6º) Interpuesta reclamación frente a dicha reclamación ante el TEARIB, éste (i) rechaza que no fuese posible incoar un segundo procedimiento de comprobación limitada, (ii) confirma el criterio de la AEAT con respecto a que la vivienda transmitida no cumplía las condiciones para permitir la exención de la ganancia patrimonial obtenida con su venta (en esencia, porque no acreditaba que la transmitida fuese su vivienda habitual), pero (iii) en el cálculo de la ganancia patrimonial determinado por la diferencia entre valor de adquisición y transmisión, admite determinados gastos de amortización fiscalmente deducibles que restan el valor de adquisición de la vivienda.

En la **demanda** se pretende la anulación de la liquidación en base a los siguientes argumentos:

1º) Porque no era posible incoar un segundo procedimiento de comprobación limitada referida al IRPF/2017 cuando en el primero ya se tuvo constancia de la venta de la vivienda de la DIRECCION000 de Calvià, pues en dicho procedimiento ya se consideró la indemnización satisfecha al inquilino por la extinción del contrato de arrendamiento como constitutivo de un mayor valor de adquisición por su consideración de inversión o mejora del inmueble.

2º) Frente a lo argumentado por la Administración, aquella vivienda de DIRECCION000 sí era su vivienda habitual en las condiciones exigidas en el 38 LIRPF y art. 41 del Reglamento IRPF, 439/2007, de 30 de marzo, por lo que dicha ganancia estaba exenta al haberse reinvertido en la adquisición de una nueva vivienda habitual en Palma.

SEGUNDO. Sobre la confluencia de dos procedimientos de comprobación limitada.

No ha de ser objeto de discrepancia que una vez que la Administración Tributaria regulariza mediante un procedimiento de comprobación limitada, no podrá efectuar una nueva regularización en relación con el mismo concepto, ejercicio y alcance comprobados, salvo que en un procedimiento de comprobación limitada o de inspección posterior se descubran nuevos hechos o circunstancias que resulten de actuaciones distintas de las realizadas y especificadas en esta resolución (art. 140,1º LGT).

En el caso, el concepto y ejercicio son los mismos (IRPF/2017), la discrepancia radica en si el alcance de lo comprobado en la primera y segunda es o no el mismo.

En este punto entendemos que el alcance del primero quedó fijado en " *las discrepancias existentes entre lo declarado como rendimiento del capital inmobiliario, por el concepto de alquiler*".

Para ello se recabó 1.-Contrato de alquiler del inmueble y 2.-Recibos emitidos por el arrendamiento y justificante del cobro de los mismos.

Pero en la medida en que, para calcular este rendimiento por alquiler, se ha de tomar como referencia el valor de compra (para aplicar la amortización) entonces afluó aquella indemnización de 10.000€ satisfecha al inquilino por la resolución anticipada del contrato y que afectaba al valor de compra.

No obstante, este primer procedimiento de comprobación limitada no tenía el alcance de verificar la corrección de otro concepto: la ganancia patrimonial producida con la venta de aquella vivienda y la eventual aplicación de la exención por reinversión. No tenía este objeto y tampoco puede entenderse que se comprobasen los elementos de la exención aplicada, como si era o no la vivienda habitual y concurrían los demás requisitos para la exención de la ganancia patrimonial

Así pues, en la medida en que el segundo procedimiento de comprobación limitada lo era " *la correcta declaración de la ganancia o pérdida patrimonial derivada de la transmisión del inmueble con referencia catastral NUM003 y la exención por reinversión en vivienda habitual aplicada sobre la misma*", debe concordarse con el TEARIB que su alcance es distinto del primero referido a la verificación de los rendimientos por alquiler.

En el segundo procedimiento, se requerirá documentación justificativa que afecta exclusivamente a la discutida ganancia patrimonial y la posible exención (escrituras de compra y de venta, certificados de

empadronamientos, facturas de consumos demostrativas de la condición de vivienda habituales,...) que son ajenos a aquello que fue objeto del primer procedimiento de comprobación limitada.

Se desestima el recurso en este punto.

TERCERO. Exención de la ganancia patrimonial derivada de la transmisión de la vivienda habitual, por reinversión.

El artículo 38.1 de la LIRPF señala que podrán excluirse de gravamen las ganancias patrimoniales obtenidas por la transmisión de la vivienda habitual del contribuyente, siempre que el importe total obtenido por la transmisión se reinvierta en la adquisición de una nueva vivienda habitual "en las condiciones que reglamentariamente se determinen" y estas condiciones son las del 41.3 del Reglamento del Impuesto (RIRPF), aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo conforme al cual:

"Artículo 41. Exención por reinversión en vivienda habitual y en entidades de nueva o reciente creación.

1. Podrán gozar de exención las ganancias patrimoniales que se pongan de manifiesto en la transmisión de la vivienda habitual del contribuyente cuando el importe total obtenido se reinvierta en la adquisición de una nueva vivienda habitual, en las condiciones que se establecen en este artículo. Cuando para adquirir la vivienda transmitida el contribuyente hubiera utilizado financiación ajena, se considerará, exclusivamente a estos efectos, como importe total obtenido el resultante de minorar el valor de transmisión en el principal del préstamo que se encuentre pendiente de amortizar en el momento de la transmisión."

Y el artículo 41 bis. del mencionado Reglamento regula el concepto de vivienda habitual y de adquisición de la misma señalando:

"Artículo 41 bis. Concepto de vivienda habitual a efectos de determinadas exenciones.

1 A los efectos previstos en los artículos 7.t), 33.4.b), y 38 de la Ley del Impuesto se considera vivienda habitual del contribuyente la edificación que constituya su residencia durante un plazo continuado de, al menos, tres años.

No obstante, se entenderá que la vivienda tuvo el carácter de habitual cuando, a pesar de no haber transcurrido dicho plazo, se produzca el fallecimiento del contribuyente o concurran otras circunstancias que necesariamente exijan el cambio de domicilio, tales como celebración de matrimonio, separación matrimonial, traslado laboral, obtención del primer empleo, o cambio de empleo, u otras análogas justificadas.

2. Para que la vivienda constituya la residencia habitual del contribuyente debe ser habitada de manera efectiva y con carácter permanente por el propio contribuyente, en un plazo de doce meses, contados a partir de la fecha de adquisición o terminación de las obras.

No obstante, se entenderá que la vivienda no pierde el carácter de habitual cuando se produzcan las siguientes circunstancias:

Cuando se produzca el fallecimiento del contribuyente o concurran otras circunstancias que necesariamente impidan la ocupación de la vivienda, en los términos previstos en el apartado 1 de este artículo.

Cuando éste disfrute de vivienda habitual por razón de cargo o empleo y la vivienda adquirida no sea objeto de utilización, en cuyo caso el plazo antes indicado comenzará a contarse a partir de la fecha del cese.

Cuando la vivienda hubiera sido habitada de manera efectiva y permanente por el contribuyente en el plazo de doce meses, contados a partir de la fecha de adquisición o terminación de las obras, el plazo de tres años previsto en el apartado anterior se computará desde esta última fecha.

3. A los exclusivos efectos de la aplicación de las exenciones previstas en los artículos 33.4. b) y 38 de la Ley del Impuesto , se entenderá que el contribuyente está transmitiendo su vivienda habitual cuando, con arreglo a lo dispuesto en este artículo, dicha edificación constituya su vivienda habitual en ese momento o hubiera tenido tal consideración hasta cualquier día de los dos años anteriores a la fecha de transmisión."

Pues bien, la AEAT en criterio que confirma el TEARIB, no admite que aquella vivienda transmitida de DIRECCION000 fuese la vivienda habitual de la ahora recurrente, tomando para ello el argumento de que era la misma vivienda para la que declaraba rendimientos por su alquiler. Y no se consideraban suficientes las restantes pruebas acreditativas aportadas.

En este punto debe estimarse la demanda y entenderse acreditado el carácter de vivienda habitual por las siguientes razones:

1ª) Porque el alquiler de DIRECCION000 lo era "por habitación" tal y como se desprende de los contratos de arrendamiento aportados, que lo eran en régimen de alojamiento compartido. Ello sugiere que, precisamente

dicho arrendamiento de temporada y para parte de la vivienda, era compatible con su destino como vivienda habitual de la recurrente.

2ª) Se aporta certificado de empadronamiento del que resulta que la ahora recurrente estaba empadronada en dicha vivienda.

3ª) La Administración no puede invocar dato alguno del que pueda deducirse que la recurrente ocupaba otra vivienda distinta. No ha podido acreditar que fuese titular o usuaria de otra vivienda.

4ª) La recurrente aporta facturas de consumo de suministros de los que se desprende un consumo prácticamente constante durante todo el año. Esto es, incluso en invierno, cuando se ha de suponer que es más infrecuente el arrendamiento turístico de temporada. Ello sugiere que estos consumos lo eran de la recurrente que ocupaba su vivienda habitual.

En consecuencia, desvirtuados los arrendamientos de habitaciones por temporada como elementos probatorios contrarios a la ocupación como vivienda habitual de la vendida en 2017, debe estimarse el recurso al apreciarse que concurren los elementos para la aplicación de la exención

CUARTO. Costas procesales.

De conformidad con lo establecido en el artículo 139.1 de la Ley Jurisdiccional, procede efectuar expresa imposición de las costas procesales causadas a la parte demandada, al haber desestimado sus pretensiones.

No obstante, de conformidad con el art. 139,5º de la LRJCA, la imposición de costas lo será con el límite de la suma de 3.000 € por todos los conceptos, sin perjuicio de las restantes limitaciones derivadas de la aplicación del art. 139,7º LJCA (art. 139,4º LJAC en la redacción ahora vigente)

FALLAMOS

1º) Estimar el presente recurso contencioso administrativo.

2º) Declarar disconforme a Derecho y anular la resolución recurrida y la liquidación de la que trae causa.

3º) Imponer las costas a la parte demandada con el límite de la suma de 3.000 € por todos los conceptos, sin perjuicio de las restantes limitaciones derivadas de la aplicación del art. 139,7º LJCA (art. 139,4º LJAC en la redacción ahora vigente).

Contra la presente sentencia, cabe recurso de casación a preparar ante esta Sala en el plazo de treinta días contados desde el siguiente al de la notificación de la presente, y para: * el Tribunal Supremo, si el recurso pretende fundarse en infracción de normas de Derecho estatal o de la Unión Europea; * la Sección de casación de la Sala de los Contencioso-administrativo de este Tribunal Superior de Justicia de Illes Balears, si el recurso pretende fundarse en infracción de normas emanadas de la Comunidad Autónoma de Illes Balears.

En la preparación del recurso de casación ante el TS téngase en cuenta Acuerdo de 19 de mayo de 2016, del Consejo General del Poder Judicial, por el que se publica el Acuerdo de 20 de abril de 2016, de la Sala de Gobierno del Tribunal Supremo, sobre la extensión máxima y otras condiciones extrínsecas de los escritos procesales referidos al Recurso de Casación ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo (BOE nº 162 de 6 de julio de 2016).

PUBLICACION.- Leída y publicada la anterior sentencia por el Magistrado de esta Sala Ilmo. Sr. D. Fernando Socias Fuster que ha sido ponente en este trámite de Audiencia Pública, doy fe. El Letrado de la Administración de Justicia, rubricado.

La difusión del texto de esta resolución a partes no interesadas en el proceso en el que ha sido dictada sólo podrá llevarse a cabo previa disociación de los datos de carácter personal que los mismos contuvieran y con pleno respeto al derecho a la intimidad, a los derechos de las personas que requieran un especial deber de tutelar o a la garantía del anonimato de las víctimas o perjudicados, cuando proceda.

Los datos personales incluidos en esta resolución no podrán ser cedidos, ni comunicados con fines contrarios a las leyes.