

AUDIENCIA NACIONAL

Sentencia n.º 370/2026 de 23 de septiembre de 2026

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Recurso n.º 1/2026

SUMARIO:

Procedimiento especial para la protección de los derechos fundamentales de la persona. Igualdad y no discriminación por razón de etnia o religión. Motivación de las liquidaciones tributarias. Utilización de referencias étnicas, religiosas y personales ajenas a la realidad jurídico-económica regularizada. La utilización de referencias étnicas, religiosas y personales ajenas al obligado tributario como fundamento de una liquidación tributaria vulnera los derechos fundamentales cuando carece de relación con la realidad jurídico-económica regularizada. La Administración tributaria debe justificar sus regularizaciones mediante hechos objetivos, pertinentes y jurídicamente admisibles, sin incorporar circunstancias personales especialmente protegidas que no guarden relación con la obligación tributaria. La existencia de otros indicios de simulación no permite mantener una liquidación cuya motivación incorpora elementos contrarios a Derecho. En consecuencia, la utilización de tales referencias determina la anulabilidad de la liquidación por falta de una motivación ajustada a Derecho, sin que resulte suficiente prescindir posteriormente de dichos elementos para mantener el acto administrativo. **Voto particular**

AUDIENCIA NACIONAL**SENTENCIA****AUDIENCIA NACIONAL****SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO****SECCION 4ª****MADRID****SENTENCIA: 00370 / 2026**

P. DE LA CASTELLANA, 14 28046 MADRID

Teléfono: 0034913427995

Correo electrónico:

SERVICIO COMUN DE TRAMITACION

Equipo/usuario: 122

Modelo: **N40000 SENT TEXTO LIBRE ART 206.1.3º LEC**

N.I.G: 28079 23 3 2026 0002622

Procedimiento: DF DERECHOS FUNDAMENTALES 0000001 / 2026 /

Sobre: DERECHOS FUNDAMENTALES DE LA PERSONA

De D./ña. Mariola, Porfirio

ABOGADO ,

PROCURADOR D./Dª. JUAN CARLOS ESTEVEZ FERNANDEZ-NOVOA, JUAN CARLOS ESTEVEZ FERNANDEZ-NOVOA

Contra D./Dª. TRIBUNAL ECONÓMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL

ABOGADO DEL ESTADO

Ponente Ilma. Sra.: Dª. CONCEPCIÓN MÓNICA MONTERO ELENA

DF 1/2026

SENTENCIA

Síguenos en...



Ima. Sra. Presidenta:

D^a. CONCEPCIÓN MÓNICA MONTERO ELENA

Ilmos./as. Sres./as. Magistrados/as:

D. IGNACIO DE LA CUEVA ALEU

D^a. MARIA BELEN CASTELLO CHECA

Madrid, a veintitrés de septiembre de dos mil veintiséis.

Visto el recurso contencioso administrativo que ante la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional ha promovido **DON Porfirio y DOÑA Mariola**, y en su nombre y representación el Procurador Sr. D^o Juna Carlos Estévez Fernández de Novoa, frente a la **Administración del Estado**, dirigida y representada por el Sr. Abogado del Estado, sobre **Resoluciones dictadas por el Tribunal Económico Administrativo Central, de 25 de marzo de 2026**, relativa a impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, siendo la cuantía del presente recurso indeterminada.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO: Se interpone recurso contencioso administrativo DON Porfirio y DOÑA Mariola, y en su nombre y representación el Procurador Sr. D^o Juna Carlos Estévez Fernández de Novoa, frente a la Administración del Estado, dirigida y representada por el Sr. Abogado del Estado, sobre Resolución dictada por el Tribunal Económico Administrativo Central, de 25 de marzo de 2026, solicitando a la Sala, que dicte sentencia por la que se declare:

1. Declare que las Resoluciones del TEAC de 25 de marzo de 2026 vulneran los derechos fundamentales reconocidos en los **artículos 10.1, 14, 18.1 y 103.1 de la CE**, en relación con los **artículos 8 y 14 del CEDH**.
2. Declare la nulidad de pleno derecho de las citadas Resoluciones del TEAC, así como de los acuerdos de liquidación de los que traen causa, en la medida en que incorporan referencias religiosas, culturales, étnicos, identitarias o personales constitucionalmente protegidas, y están fundadas igualmente en datos personales incorrectos y en una errónea identificación del sujeto afectado, incorporando información y fotografía relativas a un tercero distinto del recurrente.
3. Acuerde el restablecimiento íntegro de los derechos fundamentales vulnerados, ordenando en su caso el dictado de nuevas resoluciones administrativas respetuosas con la CE y el CEDH, expurgadas de toda referencia a la condición religiosa, cultural, ideológica o personal ajeno al objeto tributario del procedimiento, así como de cualquier dato personal erróneo o relativo a personas distintas del obligado tributario.
4. Condene a la Administración demandada al abono de una indemnización por daños morales derivados de la vulneración de derechos fundamentales, que se cuantifica prudencialmente en la cantidad de DIEZ MIL EUROS (10.000 €), conforme a lo dispuesto en el **artículo 106.2 CE** y en los **artículos 32 y siguientes de la Ley 40/2015**.

SEGUNDO: Reclamado y recibido el expediente administrativo, se confirió traslado del mismo a la parte recurrente para que en plazo legal formulase escrito de demanda, haciéndolo en tiempo y forma, alegando los hechos y fundamentos de derecho que estimó oportunos, y suplicando lo que en el escrito de demanda consta literalmente. Dentro de plazo legal, el Ministerio Fiscal evacuó el correspondiente informe, Repsol las alegaciones y la administración demandada formuló a su vez escrito de contestación a la demanda, oponiéndose a la pretensión de la actora y alegando lo que a tal fin estimó oportuno, solicitando a la Sala que dicte sentencia desestimando el recurso interpuesto, confirmando los actos recurridos e imponiendo las costas al actor.

TERCERO: No habiéndose solicitado recibimiento a prueba, quedaron los autos conclusos y pendientes de votación y fallo, para lo que se acordó señalar el día dieciséis de septiembre de dos mil veintiséis.

CUARTO: En la tramitación de la presente causa se han observado las prescripciones legales, previstas en la Ley de la Jurisdicción Contenciosa Administrativa, y en las demás Disposiciones concordantes y supletorias de la misma.

FUNDAMENTOS JURIDICOS

PRIMERO: Es objeto de impugnación en autos las Resoluciones dictadas por el Tribunal Económico Administrativo Central, de 25 de marzo de 2026.

La recurrente ha interpuesto su demanda por la vía del procedimiento especial para la protección de los derechos fundamentales de la persona. El **artículo 114 de la Ley 29/1998**, dispone:

*"1. El procedimiento de amparo judicial de las libertades y derechos, previsto en el **artículo 53.2 de la Constitución española**, se regirá, en el orden contencioso-administrativo, por lo dispuesto en este capítulo y, en lo no previsto en él, por las normas generales de la presente Ley.*

Síguenos en...



2. Podrán hacerse valer en este proceso las pretensiones a que se refieren los artículos 31 y 32, siempre que tengan como finalidad la de restablecer o preservar los derechos o libertades por razón de los cuales el recurso hubiere sido formulado.

3. A todos los efectos, la tramitación de estos recursos tendrá carácter preferente."

Don Porfirio y, su mujer, Doña Mariola, fueron objeto de actuaciones inspectoras por parte de la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Madrid de la Agencia Estatal de Administración Tributaria en relación con el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante, IRPF) de los ejercicios 2014 y 2015 (del que se presentó autoliquidación por el régimen de declaración conjunta), que culminaron con la incoación de actas, así como con los correspondientes acuerdos de liquidación y sanción a ambos.

Dichos actos administrativos fueron impugnados en tiempo y forma en vía económico-administrativa ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid quien estimó parcialmente las reclamaciones económico-administrativas números NUM000 y NUM001, y posteriormente en alzada ante el Tribunal Económico Administrativo Central, quien dictó las Resoluciones de 25 de marzo de 2026 parcialmente estimatorias de los recursos de alzada números 00-09969-2022 y 009960-2022.

Tales resoluciones del TEAC constituyen el objeto del presente recurso contencioso administrativo exclusivamente en su dimensión constitucional, sin entrar en el debate sobre la corrección técnico-tributaria de las regularizaciones practicadas, al denunciarse una vulneración autónoma, directa y actual de derechos fundamentales.

SEGUNDO: Se afirma en la demanda que, desde las primeras fases de la actuación inspectora, la Administración tributaria abandona un relato estrictamente fáctico y económico, incorporando de forma reiterada y extensa datos relativos a la identidad personal, cultural, étnica, religiosa e institucional que se atribuye a D. Porfirio y por afinidad a su cónyuge D^a Mariola, absolutamente ajenos al hecho imponible y a los elementos configuradores de la obligación tributaria.

Se señala en la demanda con carácter previo y determinante que la mención biográfica e identitaria que realiza la Administración -y que el TEAC reproduce en sus Resoluciones- no corresponde al hoy recurrente, sino a otra persona distinta con quien comparte el mismo nombre y apellido. La Administración atribuye al obligado tributario inspeccionado una trayectoria personal e institucional que es ajena a su identidad real, incurriendo así en una confusión de identidad que resulta objetivamente apreciable por la simple comparación de los datos utilizados y su falta de conexión con la persona efectivamente regularizada.

El recurrente señala la motivación de la Liquidación como vulneradora de Derechos Fundamentales, concreta y específicamente el artículo 14 de la CE (aunque cita otros preceptos que considera también vulnerados), en el aspecto siguiente:

"1.- *Negocio real oculto. Relación entre COMPTOIR BALLAND BRUGNEAUX, SRL y D. Porfirio .*

La relación jurídica se define como toda relación de la vida práctica a la que el Derecho objetivo da significado jurídico, atribuyéndole determinados efectos.

Definido así el concepto de relación jurídica, habría que determinar si, a la luz de los hechos observados, puede concluirse que, durante el período comprobado, existió una relación de esta naturaleza entre COMPTOIR BALLAND BRUGNEAUX, SRL y D. Porfirio Los hechos e indicios que permiten resolver esta primera cuestión son los siguientes:

a). - Como notas características tanto de D. Porfirio como de la entidad COMPTOIR BALLAND BRUGNEAUX, SRL destacan los siguientes:

D. Porfirio en el periodo objeto de comprobación era presidente de la Unión Sefaradí Mundial, de ciudadanía española e israelí, quien cursó sus estudios de bachillerato en Barcelona, Lisboa y Ginebra y el primer año de Derecho en la Complutense de Madrid. Terminó sus estudios en la Universidad Hebrea de Jerusalén y fue posteriormente diplomático, editor de un grupo de revistas israelíes en español diseminadas en el mundo hispano ("Línea Directa con Israel"). En ese periodo fue también Presidente de la Asociación de Amistad Israel - España, función por la cual S.M. el Rey Juan Carlos I le otorgó la Orden del Mérito Civil. En el año 2000 contribuyó a la creación del "Foro Unión Europea - Israel", siendo Director de la División de RR.EE de la Universidad Hebrea de Jerusalén, periodo durante el cual se fortalecieron los lazos con Universidades en España. (Fuente: www.sefarad-usm-org <<http://www.sefarad-usm-org>>).

Por su parte la Mercantil suiza COMPTOIR BALLAND BRUGNEAUX, SRL, es una empresa comercial independiente y competitiva que comercializa todo tipo de combustibles sólidos en todo el mundo con un enfoque en el abastecimiento y la comercialización de carbón, ha participado en el comercio de combustibles sólidos en todo el mundo durante unos 30 años y es considerado como un jugador respetado y establecido por la industria, combinando un control dinámico y eficiente del mercado, con presencia global y un equipo multicultural de profesionales capacitados con amplia experiencia en productos básicos y

actualizado con las tendencias del mercado internacional. Su administración está en manos de Sophie Khamisse, Kohlmin AG y Emmanuel Merle (Fuente: www.cbbenergy.com <<http://www.cbbenergy.com/>>)

b). - D. Porfirio está marcadamente impregnado de unas características, experiencia, conocimientos y contactos únicos y difícilmente comparables, mientras que la persona jurídica LUCLA SL no posee ni medios materiales ni humanos, más allá de la propia persona física y sus contactos, sin la cual la propia continuidad de la persona jurídica carecería de sentido.

c). - LUCLA, S.L. no aporta ningún valor añadido a la actividad económica ejercida en relación a la Mercantil suiza COMPTOIR BALLAND BRUGNEAUX, SRL.

d.-) Las actividades desarrolladas por D. Porfirio, LUCLA, S.L. y otra entidad COMPTOIR BALLAND, S.L. son coincidentes."

En la Resolución impugnada se afirma:

"Respecto a la posible vulneración de los derechos fundamentales del reclamante por confusión de las características personales y profesionales en la motivación del acuerdo de liquidación, se refiere concretamente el reclamante al siguiente fragmento del acuerdo de liquidación (página 7 y siguientes, subrayado incorporado en la presente resolución):

"Como notas características tanto de D. Porfirio como de la entidad COMPTOIR BALLAND BRUGNEAUX, SRL destacan los siguientes D. Porfirio en el periodo objeto de comprobación era presidente de la Unión Sefaradí Mundial, de ciudadanía española e israelí, quien cursó sus estudios de bachillerato en Barcelona, Lisboa y Ginebra y el primer año de Derecho en la Complutense de Madrid. Terminó sus estudios en la Universidad Hebrea de Jerusalén y fue posteriormente diplomático, editor de un grupo de revistas israelíes en español diseminadas en el mundo hispano ("Línea Directa con Israel"). En ese periodo fue también Presidente de la Asociación de Amistad Israel España, función por la cual S.M. el Rey Juan Carlos I le otorgo la Orden del Mérito Civil. En el año 2000 contribuyó a la creación del "Foro Unión Europea Israel", siendo Director de la División de RR.EE de la Universidad Hebrea de Jerusalén, periodo durante el cual se fortalecieron los lazos con Universidades en España. (Fuente: www.sefarad-usm-org <<http://www.sefarad-usm-org/>>).

Por su parte la Mercantil suiza COMPTOIR BALLAND BRUGNEAUX, SRL, es una empresa comercial independiente y competitiva que comercializa todo tipo de combustibles sólidos en todo el mundo con un enfoque en el abastecimiento y la comercialización de carbón, ha participado en el comercio de combustibles sólidos en todo el mundo durante unos 30 años y es considerado como un jugador respetado y establecido por la industria, combinando un control dinámico y eficiente del mercado, con presencia global y un equipo multicultural de profesionales capacitados con amplia experiencia en productos básicos y actualizado con las tendencias del mercado internacional. Su administración está en manos de Sophie Khamisse, Kohlmin AG y Emmanuel Merle (Fuente: www.cbbenergy.com <<http://www.cbbenergy.com/>>)

Conclusiones

En base a lo señalado con anterioridad, se puede concluir:- Las actividades desarrolladas por D. Porfirio, LUCLA, S.L. y COMPTOIR BALLAND, S.L. son coincidentes.- LUCLA, S.L. no aporta ningún valor añadido a la actividad económica ejercida en relación a la Mercantil suiza COMPTOIR BALLAND BRUGNEAUX, SRL.-

D. Porfirio está marcadamente impregnado de unas características, experiencia, conocimientos y contactos únicos y difícilmente comparables, mientras que la persona jurídica no posee ni medios materiales ni humanos, más allá de la propia persona física y sus contactos, sin la cual la propia continuidad de la persona jurídica carecería de sentido."

Señala el reclamante que el Porfirio al que se refiere la Inspección no se trata de su persona, y que el hecho de motivar un acuerdo de liquidación basándose en unas características, como la religión, supone una deficiencia en la motivación y una vulneración de sus derechos fundamentales.

Pues bien, no aprecia este TEAC una vulneración de los derechos fundamentales del reclamante, pues la regularización no se lleva a cabo por sus características personales, sino por, como veremos a continuación, la interposición de una sociedad para eludir la progresividad del IRPF.

Dicho lo anterior, ante lo que si podríamos estar es ante una deficiente motivación que suponga la anulación de la liquidación en el caso de que las características personales del reclamante sean la fundamentación exclusiva de la simulación, y no se trate de su persona.

Este TEAC quiere dejar constancia de que de acuerdo a la información que suministra el reclamante no puede llegar a la conclusión de que se trate o no de él. No obstante, a la hora de valorar los indicios que recaba la Inspección para fundamentar la simulación, no se tendrán en cuenta estas características y valoraremos si el resto de indicios son suficientes.

Síguenos en...

En definitiva, no concurren motivos de nulidad de la liquidación, debiendo este TEAC desestimar las pretensiones del reclamante."

El recurrente alega en su demanda vulneración del [artículo 14 de la Constitución Española](#) que proclama el derecho fundamental a la igualdad y a la no discriminación por razón de nacimiento, raza, religión, opinión o cualquier otra condición o circunstancia personal o social, configurándose como una prohibición expresa de utilización por los poderes públicos de categorías sospechosas como elemento de diferenciación jurídica.

Afirma que la Administración y el TEAC incorporan a sus actos una descripción biográfica e identitaria que no corresponde al recurrente, sino a un tercero con el mismo nombre. Esta atribución errónea de identidad constituye por sí misma una lesión cualificada, en tanto proyecta sobre el administrado, datos personales ajenos, altera su identificación ante los poderes públicos y evidencia un tratamiento negligente de información personal, particularmente grave cuando la información utilizada es de naturaleza étnica, religiosa o ideológica.

Continúa el recurrente afirmando que la Administración, al incorporar y utilizar referencias al origen nacional, étnico y cultural, a la pertenencia a una determinada comunidad religiosa y a sus vínculos asociativos como soporte argumental para sustentar conclusiones desfavorables, introduce un elemento valorativo constitucionalmente proscrito, ajeno a los fines propios del procedimiento tributario y carente de toda justificación objetiva y razonable.

También considera vulnerado el derecho fundamental a la dignidad personal del [artículo 10.1 CE](#), en la medida en que el recurrente deja de ser tratado como sujeto individual de derechos y obligaciones para ser convertido en objeto de una caracterización administrativa basada en rasgos identitarios ajenos a su conducta jurídicamente relevante.

Igualmente se afirma vulnerado el [artículo 18.1 CE](#) que garantiza el derecho fundamental a la intimidad personal y familiar y a la integridad moral, otorgando una protección reforzada a los datos ideológicos, étnicos, religiosos y relativos a las creencias, dada su especial conexión con la libertad personal y la dignidad humana y ello, porque las resoluciones impugnadas vulneran frontalmente este derecho al incorporar y difundir datos sensibles relativos a la identidad religiosa, cultural, étnica e ideológica del recurrente, sin que concorra motivo legal alguno que haga imprescindible su inclusión en un procedimiento administrativo de naturaleza tributaria. La lesión se intensifica por la atribución al recurrente de datos personales y una imagen que corresponden a un tercero con igual nombre, generando una exposición institucional de información incorrecta que afecta a su identidad, reputación y esfera personal, sin finalidad legítima y sin la más mínima verificación.

Considera, además, la inclusión de tales datos no era necesaria, ni pertinente, ni proporcionada, produciéndose una exposición innecesaria de aspectos íntimos de la persona del recurrente, lo que resulta especialmente grave en la medida en que se trata de resoluciones definitivas llamadas a producir efectos jurídicos prolongados y a incorporarse de manera permanente a expedientes administrativos y judiciales.

Considera que existe una quiebra del principio de objetividad y neutralidad de la Administración.

Por último, se considera que existe vulneración de los [artículos 8 y 14 el Convenio Europeo de Derechos Humanos \(CEDH\)](#), los cuales, conforme al [artículo 10.2 de la CE](#), son criterios de interpretativos de los derechos fundamentales reconocidos en la Constitución.

Termina el recurrente solicitando la nulidad de la Resolución del TEAC por vulneración de Derechos fundamentales y la correspondiente indemnización de perjuicios.

En la contestación a la demanda se señala que el TEAR de Madrid inadmite en parte y estima en parte las reclamaciones, mediante resoluciones de 27 de julio de 2022.

Se señala también que, frente a la misma, se interpone recurso de alzada ante el TEAC. En dicho recurso de alzada tampoco se hace constar error material alguno, ni vulneración de derechos fundamentales hasta unas alegaciones complementarias presentadas ante el TEAC el 9 de abril de 2024, cuando el actor pone de manifiesto la existencia de un error material en los datos relativos a su persona que constan en el acuerdo de liquidación, y alega la pretendida vulneración de Derechos Fundamentales.

El TEAC dicta resolución con fecha 24 de septiembre de 2025, resolución que es anulada por otra de 18 de diciembre de 2025, que estima el recurso de anulación interpuesto, al no haber tenido en consideración las alegaciones complementarias presentadas el 9 de abril de 2024.

En sustitución de la resolución de 24 de septiembre de 2025, el TEAC dicta resolución 25 de marzo de 2026, estimando en parte los recursos de alzada, rechazando la existencia de vulneración de Derechos Fundamentales, y confirmando la existencia de simulación relativa entre D. Porfirio y la entidad LUCILA SL. Esta última Resolución se impugna en el presente recurso.

TERCERO: Cierto es, como afirma la representación de la demandada, que en este especial procedimiento solo puede analizarse las cuestiones relativas a la vulneración de los Derechos Fundamentales a los que

se refiere el artículo 53.2 de la Constitución española. Pero, precisamente a tales Derechos se circunscribe la demanda, concretamente invoca vulneración de los artículos 14 y 18 de la CE, en relación con el artículo 10 de la CE y artículos 8 y 14 el Convenio Europeo de Derechos Humanos.

Empecemos por señalar que el TEAC, en la Resolución impugnada, afirma que:

"Dicho lo anterior, ante lo que si podríamos estar es ante una deficiente motivación que suponga la anulación de la liquidación en el caso de que las características personales del reclamante sean la fundamentación exclusiva de la simulación, y no se trate de su persona.

Este TEAC quiere dejar constancia de que de acuerdo a la información que suministra el reclamante no puede llegar a la conclusión de que se trate o no de él. No obstante, a la hora de valorar los indicios que recaba la Inspección para fundamentar la simulación, no se tendrán en cuenta estas características y valoraremos si el resto de indicios son suficientes."

Por lo tanto, el TEAC admite la defectuosa fundamentación de la liquidación, pero entiende que existen indicios suficientes reflejados en la liquidación, como para sostener las conclusiones de esta.

Por tanto, debemos analizar dos cuestiones, la primera, si la motivación de la liquidación vulnera Derechos Fundamentales, y, la segunda, de ser ello así, si una motivación defectuosa es suficiente para sostener las conclusiones a las que llega la liquidación.

Derechos Fundamentales.

Sostienen los recurrentes que, como hemos señalado, la Administración, al incorporar y utilizar referencias al origen nacional, étnico y cultural, a la pertenencia a una determinada comunidad religiosa y a sus vínculos asociativos como soporte argumental para sustentar conclusiones desfavorables, introduce un elemento valorativo constitucionalmente proscrito, ajeno a los fines propios del procedimiento tributario y carente de toda justificación objetiva y razonable.

La [sentencia del Tribunal Constitucional 154/22](#), declara respecto del contenido de libertad religiosa:

"En cuanto derecho subjetivo, la libertad religiosa tiene una doble dimensión, interna y externa. Así, según dijimos en la [STC 177/1996](#), FJ 9, la libertad religiosa «garantiza la existencia de un claustro íntimo de creencias y, por tanto, un espacio de autodeterminación intelectual ante el fenómeno religioso, vinculado a la propia personalidad y dignidad individual», y asimismo, «junto a esta dimensión interna, esta libertad... incluye también una dimensión externa de agere licere que faculta a los ciudadanos para actuar con arreglo a sus propias convicciones y mantenerlas frente a terceros ([SSTC 19/1985](#), FJ 2 ; [120/1990](#), FJ 10 , y [137/1990](#), FJ 8)». Este reconocimiento de un ámbito de libertad y de una esfera de agere licere lo es «con plena inmunidad de coacción del Estado o de cualesquiera grupos sociales» ([STC 46/2001](#), FJ 4, y, en el mismo sentido, las [SSTC 24/1982](#), de 13 de mayo , y [166/1996](#), de 28 de octubre) y se complementa, en su dimensión negativa, por la prescripción del [art. 16.2 CE](#) de que «nadie podrá ser obligado a declarar sobre su ideología, religión o creencias».

La dimensión externa de la libertad religiosa se traduce además «en la posibilidad de ejercicio, inmune a toda coacción de los poderes públicos, de aquellas actividades que constituyen manifestaciones o expresiones del fenómeno religioso» ([STC 46/2001](#)), tales como las que se relacionan en el [art. 2.1 de la Ley Orgánica 7/1980](#), de libertad religiosa (LOLR), relativas, entre otros particulares, a los actos de culto, enseñanza religiosa, reunión o manifestación pública con fines religiosos, y asociación para el desarrollo comunitario de este tipo de actividades."

La [sentencia del Tribunal Constitucional 24/1982](#), declara:

"Es asimismo cierto que hay dos principios básicos en nuestro sistema político, que determinan la actitud del Estado hacia los fenómenos religiosos y el conjunto de relaciones entre el Estado y las iglesias y confesiones: el primero de ellos es la libertad religiosa, entendida como un derecho subjetivo de carácter fundamental que se concreta en el reconocimiento de un ámbito de libertad y de una esfera de agere licere del individuo; el segundo es el de igualdad, proclamado por los arts. 9 y 14, del que se deduce que no es posible establecer ningún tipo de discriminación o de trato jurídico diverso de los ciudadanos en función de sus ideologías o sus creencias y que debe existir un igual disfrute de la libertad religiosa por todos los ciudadanos. (...)

Al ser uno y otro, el de libertad y el de igualdad, derechos consagrados en el Capítulo Segundo I de la Constitución, frente a su eventual vulneración, pueden los ciudadanos titulares de los mencionados derechos acudir en demanda de amparo ante este Tribunal cualquiera que sea la sede o el punto en que la vulneración se haya cometido."

Por otra parte, la [sentencia del Alto Tribunal 1/2021](#), afirma:

"En este sentido el Tribunal Constitucional, bien con carácter general en relación con el listado de los motivos o razones de discriminación expresamente prohibidos por el [art. 14 CE](#), bien en relación con alguno

Síguenos en...



de ellos en particular, ha venido declarando la ilegitimidad constitucional de los tratamientos diferenciados respecto de los que operan como factores determinantes o no aparecen fundados más que en los concretos motivos o razones de discriminación que dicho precepto prohíbe, al tratarse de características expresamente excluidas como causas de discriminación por el [art. 14 CE](#) (con carácter general respecto al listado del [art. 14 CE](#), SSTC 83/1984, de 8 de febrero, FJ 3 ; 20/1991, de 31 de enero, FJ 2 ,y 176/1993, de 27 de mayo , FJ 2)."

La Ley 15/2022, de 12 de julio, integral para la igualdad de trato y la no discriminación, recogiendo la doctrina del Tribunal Constitucional en materia de discriminación por las causas del [artículo 14.2 CE](#), determina en su artículo 6:

"1. Discriminación directa e indirecta.

a) La discriminación directa es la situación en que se encuentra una persona o grupo en que se integra que sea, haya sido o pudiera ser tratada de manera menos favorable que otras en situación análoga o comparable por razón de las causas previstas en el apartado 1 del artículo 2.

Se considerará discriminación directa la denegación de ajustes razonables a las personas con discapacidad. A tal efecto, se entiende por ajustes razonables las modificaciones y adaptaciones necesarias y adecuadas del ambiente físico, social y actitudinal que no impongan una carga desproporcionada o indebida, cuando se requieran en un caso particular de manera eficaz y práctica, para facilitar la accesibilidad y la participación y garantizar a las personas con discapacidad el goce o ejercicio, en igualdad de condiciones con las demás, de todos los derechos.

b) La discriminación indirecta se produce cuando una disposición, criterio o práctica aparentemente neutros ocasiona o puede ocasionar a una o varias personas una desventaja particular con respecto a otras por razón de las causas previstas en el apartado 1 del artículo 2."

La exposición de motivos de la citada Ley declara:

"El [artículo 14 de la Constitución de 1978](#) proclama el derecho a la igualdad y a la no discriminación, citando como motivos especialmente rechazables el nacimiento, la raza, el sexo, la religión u opinión, y prohibiendo la discriminación por cualquier otra circunstancia personal o social. Además, el apartado segundo del artículo 9 establece la obligación de los poderes públicos de promover las condiciones y remover los obstáculos para que la igualdad del individuo y de los grupos en los que se integra sea real y efectiva. Así, la no discriminación se constituye como un complemento del derecho a la igualdad y como garantía del disfrute de todos los derechos fundamentales y libertades públicas. Su vinculación inmediata con la dignidad de la persona, uno de los fundamentos, según el [artículo 10 de la Constitución](#), del orden político y de la paz social, expresa además el carácter necesario de la igualdad como elemento esencial para la construcción de una sociedad cada día más justa.

Asimismo, la no discriminación se articula como un principio básico de la Declaración Universal de Derechos Humanos, adoptada por la Asamblea General de las Naciones Unidas en 1948. Dentro del marco de Naciones Unidas hay que destacar también dos importantes instrumentos jurídicos adoptados en 1966, el Pacto de Derechos Sociales, Económicos y Culturales y el [Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos](#), cuyo [artículo 26](#) configura la no discriminación como un derecho de carácter autónomo y general. (...)

Por su parte, el Parlamento Europeo también ha señalado la necesidad de intensificar la lucha contra todo tipo de discriminación odio e intolerancia y en su resolución sobre la situación de los derechos humanos en la Unión Europea exhorta a la Unión y a sus Estados miembros a que incluyan la discriminación múltiple en sus políticas en materia de igualdad; pide a la Comisión y a los Estados miembros que intensifiquen el trabajo de intercambio de buenas prácticas y refuercen su cooperación para combatir el racismo, la xenofobia, la homofobia, la transfobia y demás formas de intolerancia, incluyendo plenamente la participación de la sociedad civil y las contribuciones de los representantes pertinentes, como la Agencia de los Derechos Fundamentales. Esta misma Agencia, en su Informe sobre los derechos fundamentales de 2019, ha señalado diversos aspectos clave sobre los cuales los Estados miembros deben continuar intensificando sus esfuerzos con vistas a combatir cualquier forma de discriminación, como por ejemplo, la existencia de datos fiables sobre el fenómeno discriminatorio, la adopción de estrategias para combatir este fenómeno o la aprobación de legislaciones que afronten de manera efectiva la discriminación interseccional."

Resulta claro, tanto de la doctrina del Tribunal Constitucional como de la regulación legal, que el [artículo 14 de la CE](#) al determinar que los españoles son iguales ante la ley, sin que pueda prevalecer discriminación alguna por razón de nacimiento, raza, sexo, religión, opinión o cualquier otra condición o circunstancia personal o social, esta fijando motivos concretos de discriminación (al margen de la proscripción general de no discriminación), entre ellos razones religiosas y étnicas.

También debemos destacar, que ya con rango de Ley que recoge esa doctrina constitucional, se considera también discriminación la indirecta, definiéndola como criterio o práctica aparentemente neutros que

ocasiona o puede ocasionar a una o varias personas una desventaja particular con respecto a otras por razón de las causas previstas en el apartado 1 del artículo 2.

El citado artículo 1.2 de la Ley establece:

"2. A estos efectos, la ley regula derechos y obligaciones de las personas, físicas o jurídicas, públicas o privadas, establece principios de actuación de los poderes públicos y prevé medidas destinadas a prevenir, eliminar, y corregir toda forma de discriminación, directa o indirecta, en los sectores público y privado."

Por lo tanto, el Tribunal Constitucional, siguiendo la doctrina del TEDH, ha establecido un criterio estricto respecto al tratamiento discriminatorio por razones étnicas o religiosas.

La cuestión que se nos plantea a continuación es si la motivación contenida en la liquidación, antes transcrita, incurre en vulneración del [artículo 14 y 18 de la Constitución](#).

Recordemos la motivación de la liquidación que subyace en el presente recurso:

"Definido así el concepto de relación jurídica, habría que determinar si, a la luz de los hechos observados, puede concluirse que, durante el período comprobado, existió una relación de esta naturaleza entre COMPTOIR BALLAND BRUGNEAUX, SRL y D. Porfirio Los hechos e indicios que permiten resolver esta primera cuestión son los siguientes:

a). - Como notas características tanto de D. Porfirio como de la entidad COMPTOIR BALLAND BRUGNEAUX, SRL destacan los siguientes:

D. Porfirio en el periodo objeto de comprobación era presidente de la Unión Sefaradí Mundial, de ciudadanía española e israelí, quien cursó sus estudios de bachillerato en Barcelona, Lisboa y Ginebra y el primer año de Derecho en la Complutense de Madrid. Terminó sus estudios en la Universidad Hebrea de Jerusalén y fue posteriormente diplomático, editor de un grupo de revistas israelíes en español diseminadas en el mundo hispano ("Línea Directa con Israel"). En ese periodo fue también Presidente de la Asociación de Amistad Israel - España, función por la cual S.M. el Rey Juan Carlos I le otorgó la Orden del Mérito Civil. En el año 2000 contribuyó a la creación del "Foro Unión Europea - Israel", siendo Director de la División de RR.EE de la Universidad Hebrea de Jerusalén, periodo durante el cual se fortalecieron los lazos con Universidades en España. (Fuente: www.sefarad-usm-org <<http://www.sefarad-usm-org/>>).

Por su parte la Mercantil suiza COMPTOIR BALLAND BRUGNEAUX, SRL, es una empresa comercial independiente y competitiva que comercializa todo tipo de combustibles sólidos en todo el mundo con un enfoque en el abastecimiento y la comercialización de carbón, ha participado en el comercio de combustibles sólidos en todo el mundo durante unos 30 años y es considerado como un jugador respetado y establecido por la industria, combinando un control dinámico y eficiente del mercado, con presencia global y un equipo multicultural de profesionales capacitados con amplia experiencia en productos básicos y actualizado con las tendencias del mercado internacional. Su administración está en manos de Sophie Khamisse, Kohlmin AG y Emmanuel Merle (Fuente: www.cbbenergy.com <<http://www.cbbenergy.com/>>)

b). - D. Porfirio está marcadamente impregnado de unas características, experiencia, conocimientos y contactos únicos y difícilmente comparables, mientras que la persona jurídica LUCLA SL no posee ni medios materiales ni humanos, más allá de la propia persona física y sus contactos, sin la cual la propia continuidad de la persona jurídica carecería de sentido.

b). - D. Porfirio está marcadamente impregnado de unas características, experiencia, conocimientos y contactos únicos y difícilmente comparables, mientras que la persona jurídica LUCLA SL no posee ni medios materiales ni humanos, más allá de la propia persona física y sus contactos, sin la cual la propia continuidad de la persona jurídica carecería de sentido."

Cierto es que a continuación se afirma:

"c). - LUCLA, S.L. no aporta ningún valor añadido a la actividad económica ejercida en relación a la Mercantil suiza COMPTOIR BALLAND BRUGNEAUX, SRL.

d.-) Las actividades desarrolladas por D. Porfirio, LUCLA, S.L. y otra entidad COMPTOIR BALLAND, S.L. son coincidentes."

Pues bien, lo cierto es que se refleja en la Liquidación, señalando expresamente que constituye un indicio de la existencia de una sociedad interpuesta, características personales que nada tiene que ver con la existencia o no de una sociedad interpuesta.

Efectivamente, tras describir las características personales del sujeto pasivo, se describen las de la Mercantil suiza COMPTOIR BALLAND BRUGNEAUX, SRL, cuyo contenido no guarda relación alguna con las descritas circunstancias personales del sujeto pasivo. Por lo tanto, las referencias a las características étnicas religiosas del obligado tributario (sea o no correcta la identificación), carecen de todo sentido en la determinación de la existencia de sociedad interpuesta.

Así las cosas, tales referencias personales, en cuanto fundan un acto de liquidación desfavorable para los recurrentes, puesto que se afirma simulación y sociedad interpuesta, podrían constituir discriminación indirecta ([artículo 6.1 b\) de la Ley 15/2022](#), jurisprudencia del TC y TEDH), y, cuanto menos, es una fundamentación contraria a Derecho en cuanto anuda a circunstancias personales unas consecuencias que no derivan de tales circunstancias personales, sino de una realidad jurídico económica, que es la que determina la existencia o no de sociedad interpuesta.

Esta conclusión es asumida por el TEAC al señalar que *"Dicho lo anterior, ante lo qué si podríamos estar es ante una deficiente motivación que suponga la anulación de la liquidación en el caso de que las características personales del reclamante sean la fundamentación exclusiva de la simulación, y no se trate de su persona."*

Ciertamente, la liquidación contiene en su fundamentación la afirmación:

"c). - LUCLA, S.L. no aporta ningún valor añadido a la actividad económica ejercida en relación a la Mercantil suiza COMPTOIR BALLAND BRUGNEAUX, SRL.

d.-) Las actividades desarrolladas por D. Porfirio, LUCLA, S.L. y otra entidad COMPTOIR BALLAND, S.L. son coincidentes."

Pero, lo que a continuación debemos examinar es si una motivación, en la que algunos elementos que justifican la decisión pudieran vulnerar los [artículos 14 y 18 de la CE](#) (este último en cuanto se revelan características que pertenecen a la esfera privada del sujeto pasivo), es suficiente para fundar un acto de liquidación.

O lo que es lo mismo, si una motivación que contiene elementos contrarios a Derecho puede sostener la legalidad de un acto de liquidación tributaria.

Motivación.

En el momento actual el [Tribunal Supremo se encuentra en un proceso de profundizar en el análisis de la naturaleza de la motivación de los actos de liquidación tributaria](#), como lo pone de manifiesto el [Auto del Alto Tribunal de 17/12/2025](#), dictado en el recurso 8682/2024, en el que podemos leer:

"2. En el presente recurso de casación se suscita, pues, una cuestión jurídica relativa al defecto de falta de motivación de los actos administrativos, en concreto de las liquidaciones tributarias, y si tal defecto constituye un vicio formal o material. (...).

TERCERO.- Verificación de la concurrencia de interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia.

1. Este recurso presenta interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia porque la sentencia de instancia parece apartarse de la jurisprudencia del Tribunal Supremo que viene aceptando la falta de motivación como un defecto de forma y, como tal, en caso de anularse una liquidación por falta de motivación, sin abordar el fondo del asunto, determina la retroacción de actuaciones, aunque ello no se ordene expresamente en el fallo, formando parte del mismo procedimiento de gestión en el que tuvo su origen el acto administrativo anulado [entre otras, [STS de 22/12/2020 \(rec. 2931/2018\)](#)], y, por tanto, lo que procede es que se vuelva al procedimiento para que se subsane el vicio formal, momento en el que debe continuar el procedimiento dirigido a dictar la liquidación dentro del plazo que resta.

2. No obstante, la reciente [Sentencia de la Sección Segunda de este Tribunal Supremo, de fecha de 29 de septiembre de 2025 \(rec. 4123/2023\)](#), introduce las siguientes consideraciones en relación con la falta de motivación como defecto formal (F.J 3º):

«a) Una cuestión primordial que suscita el caso debatido es la de si la falta de motivación constituye un mero defecto formal o lo es sustantivo, atendida, entre otras consideraciones, a la de que la infracción, en estos casos, se localiza no en el procedimiento, de modo que le afecte, sino en la resolución final.

b) Sin embargo, fuera lo sucedido aquí incardinable en una rúbrica u otra - defecto formal o sustantivo-, el auto de admisión nos conduce rectamente a dilucidar si rige en este caso la regla de caducidad del [art. 104.5 LGT](#); pero para situarnos en ese necesario punto de partida, adaptamos el enjuiciamiento del caso, en este recurso de casación, a la calificación, acertada o no, como formal, del defecto de motivación causante de la nulidad, que es por el que se decantó el TEAR de Galicia para invalidar la primera liquidación. Es decir, aceptamos, a los solos efectos dialécticos, que estamos ante un defecto formal, porque así se declaró por el TEAR, prescindiendo de toda indagación al efecto (...).»

Pues bien, en el presente supuesto, el TEAR consideró que la falta de motivación era un defecto sustantivo y precisamente por ello no acordó la retroacción de actuaciones. Y este criterio es compartido por la sentencia impugnada que afirma que el defecto anulatorio de falta de motivación del que adolezca liquidación tributaria lo es de fondo y no formal, de modo que, en aplicación del [art. 239.3 de la LGT](#), la

Síguenos en...

práctica de la nueva liquidación tributaria no integra el procedimiento en el que tuviese su origen el acto objeto de impugnación.

Por ello se estima conveniente un pronunciamiento del Tribunal Supremo que profundice sobre la cuestión de si el defecto de falta motivación de las liquidaciones tributarias constituye un defecto formal o sustantivo, con las consecuencias inherentes en cuanto a la procedencia o no de acordar la retroacción de las actuaciones y al plazo para dictar, en su caso, una nueva liquidación.

CUARTO.- Admisión del recurso de casación. Normas que en principio serán objeto de interpretación.

1. Conforme a lo indicado anteriormente, y de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 88.1, en relación con el artículo 90.4 LJCA, esta Sección de admisión aprecia que este recurso presenta interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia, respecto de la siguiente cuestión:

Reafirmar, reforzar, completar o aclarar, o revisar, en su caso, la jurisprudencia de la Sección Segunda de esta Sala Tercera sobre la caracterización del defecto de falta de motivación como un vicio formal o sustantivo, con las consecuencias inherentes en orden a la procedencia o no de acordar la retroacción de las actuaciones y al plazo para dictar la nueva liquidación.

2. Las normas que en principio serán objeto de interpretación son, los artículos 104 y 239.3 de la 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria; y el artículo 66.2 del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003.

Ello sin perjuicio de que la sentencia haya de extenderse a otras si así lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso, ex artículo 90.4 de la LJCA "

Pero resulta claro que existe una doctrina del Tribunal Supremo consolidada, respecto a la necesidad de motivar los actos tributarios.

Respecto de las actas, la [sentencia del Alto Tribunal de 17 de abril de 2002, RC 2358/2008](#), afirma:

"La doctrina que sobre la motivación de las actas ha sostenido esta Sala (sentencia de 10 de mayo de 2000, entre otras) ha sido la de entender que tanto en las actas de conformidad, como en las de disconformidad, es obligado exponer de modo pormenorizado y concreto los elementos del hecho imponible, debidamente circunstanciados, que determinen los aumentos de la base imponible o las modificaciones de las deducciones, reducciones, bonificaciones, etc., de modo que el contribuyente conozca debidamente los hechos que acepta en las actas de conformidad o que niega en las de disconformidad, debiendo rechazarse la tesis de que, precisamente por tratarse de un acta de conformidad, la aceptación prestada por el contribuyente subsana los defectos formales de omisión del detalle obligado en el relato de los aumentos o modificaciones de la base imponible propuestos por los Inspectores actuarios."

El artículo 103.3 de la LGT es claro:

"3. Los actos de liquidación, los de comprobación de valor, los que impongan una obligación, los que denieguen un beneficio fiscal o la suspensión de la ejecución de actos de aplicación de los tributos, así como cuantos otros se dispongan en la normativa vigente, serán motivados con referencia sucinta a los hechos y fundamentos de derecho"

También lo es el 102.2 c del mismo Texto Legal:

"2. Las liquidaciones se notificarán con expresión de: (...)

c) La motivación de las mismas cuando no se ajusten a los datos consignados por el obligado tributario o a la aplicación o interpretación de la normativa realizada por el mismo, con expresión de los hechos y elementos esenciales que las originen, así como de los fundamentos de derecho."

El Tribunal Supremo, ha declarado (en doctrina reiterada que exime de su cita) que motivar una liquidación exige que el ciudadano pueda comprender con exactitud la justificación de la liquidación tributaria. La motivación debe realizarse con la amplitud necesaria para el conocimiento de los interesados y su posterior defensa de derechos que permita a los órganos revisores conocer los motivos que justifican los pronunciamientos que constituyen la decisión.

Pues bien, en el presente caso, la justificación de la liquidación se hace depender, sustancialmente, de unas características del obligado tributario que no guardan relación con la conclusión, esto es, las características personales en ningún caso determinan que exista sociedad interpuesto o simulación. Además, las características señaladas en la liquidación se vinculan con elementos étnicos religiosos que gozan de una especial protección en el artículo 14 de la CE.

Llegar a una determinada conclusión tomando en consideración características personales que no guardan relación con la liquidación que se gira, no puede considerarse una motivación ajustada a Derecho.

Esta circunstancia es reconocida por el TEAC, que admite que tal motivación podría ser defectuosa, pero dado que se señalan otros indicios para la regularización, admite el ajuste a Derecho de la liquidación.

El problema consiste en que, si se admite que una motivación es defectuosa en elementos esenciales, la consecuencia debe ser la anulación de la liquidación, y tal pronunciamiento no se efectúa por el TEAC, aunque considera que las circunstancias personales no deben tenerse por puestas.

Para el recurrente la liquidación debe ser nula ya que vulnera derechos fundamentales de los [artículos 14 y 18 de la CE](#).

Al ser el vicio señalado relativo a la motivación, afecta a la anulación del acto, ya que la motivación resulta nula al considerarse circunstancias personales especialmente protegidas como derecho fundamental, que, además, no guardan relación con la conclusión tributaria de la existencia de una sociedad interpuesta.

Esto es, la nulidad de la motivación de una liquidación tributaria provoca que la liquidación pierda su justificación válida, pero no provoca la nulidad de la liquidación sino la anulabilidad por carecer de motivación.

De ello concluimos que nuestro pronunciamiento debe ser anulatorio de la Resolución del TEAC y de la Liquidación de la que trae causa, con los actos derivados de ella, ya que la motivación de la Liquidación vulnera derechos fundamentales y por ello no puede servir de justificación válida a la misma.

Con este pronunciamiento quedan amparados los derechos fundamentales de los recurrentes, pues expresamente se reconoce el vicio en la motivación y la consecuente anulación de la Liquidación, por carecer de justificación admisible en Derecho.

No procede indemnización de perjuicios porque los recurrentes no los concretan. Se señala en la demanda:

"En el presente caso, dicho daño se manifiesta en la afectación a la dignidad personal, en la lesión de la esfera íntima y en la angustia y estigmatización derivadas de una actuación administrativa sustentada en elementos discriminatorios."

Pero esa afectación, lesión y posible estigmatización queda reparada por la presente sentencia que reconoce que la motivación de la liquidación ha afectado al derecho fundamental de no discriminación por razones étnico-religiosas, y, que, como consecuencia de una incorrecta motivación, queda anulada la liquidación.

De lo expuesto resulta desestimación del recurso.

CUARTO: Procede imposición de costas a la demandada, conforme a los criterios contenidos en el [artículo 139.1 de la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contenciosa](#) Administrativa, por ser la presente sentencia estimatoria.

VISTOS los preceptos citados y demás de general y pertinente aplicación, en nombre de su Majestad el Rey y por el poder que nos otorga la Constitución:

FALLAMOS

Que **estimando** el recurso contencioso administrativo interpuesto por **DON Porfirio y DOÑA Mariola**, y en su nombre y representación el Procurador Sr. Dº Juan Carlos Estévez Fernández de Novoa, frente a la **Administración del Estado**, dirigida y representada por el Sr. Abogado del Estado, sobre **Resoluciones dictadas por el Tribunal Económico Administrativo Central, de 25 de marzo de 2026**, debemos declarar y declaramos no ser ajustada a Derecho la Resolución impugnada, y en consecuencia **debemos anularla** y la **anulamos**, y con ella los actos de los que trae causa, con imposición de costas a la demandada.

Así por ésta nuestra sentencia, que se notificará haciendo constar que es susceptible de recurso de casación que deberá prepararse ante esta Sala en el plazo de 30 días contados desde el siguiente al de su notificación y en el escrito de preparación del recurso deberá acreditarse el cumplimiento de los requisitos establecidos en el [artículo 89.2 de la Ley de la Jurisdicción](#) justificando el interés casacional objetivo que presenta; siguiendo las indicaciones prescritas en el [artículo 248 de la Ley Orgánica 6/1985](#), y testimonio de la cual será remitido en su momento a la oficina de origen a los efectos legales junto con el expediente, en su caso, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

VOTO PARTICULAR

emitido por el Ilmo. Sr. Magistrado D. Ignacio de la Cueva Aleu

Con la consideración que me merece el parecer de la mayoría expreso mi disenso de ella por considerar que el recurso debió ser desestimado. Sustento mi parecer en las siguientes razones:

PRIMERO.- Precisemos primeramente que la resolución del TEAC que directamente se impugna confirmó la del TEAR que, a su vez, estimó parcialmente la reclamación. Ello supone la decantación de la voluntad administrativa expresada primeramente en el acuerdo de liquidación originario, el cual fue anulado

Síguenos en...



parcialmente por el TEAR, siendo así que la resolución del TEAR fue confirmada por la que es objeto inmediato de impugnación, esto es, la del TEAC.

Este proceso de decantación no sólo se integra por la parte dispositiva sino también por los razonamientos que conducen a la decisión.

En lo que aquí interesa, el objeto de la regularización consistió en el incremento de los rendimientos netos de actividades económicas consecuencia de la declaración de simulación relativa en la interposición de la sociedad LUCLA S.L.

SEGUNDO.- La sentencia mayoritaria realiza una exposición del derecho fundamental a la igualdad y a la prohibición de la discriminación que compartimos plenamente, por más que aquí no se encuentre en juego discriminación indirecta alguna a la que se refiere en extenso la sentencia.

A la luz de esa doctrina la mayoría considera que se ha vulnerado el derecho a la igualdad porque el acuerdo de liquidación se habría servido de una motivación que habría tomado en consideración la pertenencia del actor a la comunidad sefardí como uno de los indicios que, en unión de otros, permitirían deducir la simulación consistente en la interposición de una persona jurídica sin medios materiales ni humanos para la obtención de determinados rendimientos de actividades económicas que, en realidad, habría realizado él directamente.

El derecho fundamental vulnerado sería la prohibición de discriminación por razones religiosas -[art. 14 en relación con el 16 CE](#)- por cuanto, la referencia en la sentencia mayoritaria al [art. 18 CE](#) la entendemos referida al [art. 16 CE](#). Así parece desprenderse de los razonamientos de la sentencia relativos al el contenido de la libertad religiosa en las distintas facetas identificadas por la doctrina del Tribunal Constitucional, razonamientos conducen a la mayoría a afirmar que *"las referencias a las características étnicas religiosas del obligado tributario (sea o no correcta la identificación), carecen de todo sentido en la determinación de la existencia de sociedad interpuesta"* (la extensión del fundamento jurídico tercero impide situar la cita con más precisión).

El razonamiento de la liquidación al que se formula el reproche y que, a la postre, conduce a la mayoría a la estimación del recurso es el siguiente:

"Definido así el concepto de relación jurídica, habría que determinar si, a la luz de los hechos observados, puede concluirse que, durante el período comprobado, existió una relación de esta naturaleza entre COMPTOIR BALLAND BRUGNEAUX, SRL y D. Porfirio Los hechos e indicios que permiten resolver esta primera cuestión son los siguientes:

a). - Como notas características tanto de D. Porfirio como de la entidad COMPTOIR BALLAND BRUGNEAUX, SRL destacan los siguientes:

D. Porfirio en el periodo objeto de comprobación era presidente de la Unión Sefaradí Mundial, de ciudadanía española e israelí, quien cursó sus estudios de bachillerato en Barcelona, Lisboa y Ginebra y el primer año de Derecho en la Complutense de Madrid. Terminó sus estudios en la Universidad Hebrea de Jerusalén y fue posteriormente diplomático, editor de un grupo de revistas israelíes en español diseminadas en el mundo hispano ("Línea Directa con Israel"). En ese periodo fue también Presidente de la Asociación de Amistad Israel - España, función por la cual S.M. el Rey Juan Carlos I le otorgo la Orden del Mérito Civil.

En el año 2000 contribuyó a la creación del "Foro Unión Europea - Israel", siendo Director de la División de RR.EE de la Universidad Hebrea de Jerusalén, periodo durante el cual se fortalecieron los lazos con Universidades en España. (Fuente: [www.sefarad-usm-org](#)).

Por su parte la Mercantil suiza COMPTOIR BALLAND BRUGNEAUX, SRL, es una empresa comercial independiente y competitiva que comercializa todo tipo de combustibles sólidos en todo el mundo con un enfoque en el abastecimiento y la comercialización de carbón, ha participado en el comercio de combustibles sólidos en todo el mundo durante unos 30 años y es considerado como un jugador respetado y establecido por la industria, combinando un control dinámico y eficiente del mercado, con presencia global y un equipo multicultural de profesionales capacitados con amplia experiencia en productos básicos y actualizado con las tendencias del mercado internacional. Su administración está en manos de Sophie Khamisse, Kohlmin AG y Emmanuel Merle (Fuente: [www.cbbenergy.com](#))

b). - D. Porfirio está marcadamente impregnado de unas características, experiencia, conocimientos y contactos únicos y difícilmente comparables, mientras que la persona jurídica LUCLA SL no posee ni medios materiales ni humanos, más allá de la propia persona física y sus contactos, sin la cual la propia continuidad de la persona jurídica carecería de sentido."

TERCERO.- Centrada así la cuestión, no nos cabe la menor duda de que un acto administrativo de gravamen que se sustente en la condición religiosa del sujeto concernido vulnera directamente la prohibición de discriminación por motivos religiosos proclamada en el [art. 14 CE](#), precepto que, según ha declarado el Tribunal Constitucional con reiteración, comprende una cláusula abierta de motivos de

discriminación cuando no obedece a una diferenciación objetiva y razonable, pero que, además, recoge expresamente los más odiosos motivos de discriminación, como lo es el religioso.

La causa de mi discrepancia es que eso no es lo que ha ocurrido aquí.

En efecto, es el propio TEAC el que ha aceptado que la relevante posición del actor en entidades de carácter sefardí (en el caso de que pudieran predicarse con seguridad del demandante, *quod non*) no pueden utilizarse como un indicio de la existencia de simulación. No sólo como motivo principal en el que sustentar la convicción al respecto, sino ni tan siquiera como uno de los indicios que en valoración conjunta con otros pudieran conducir a una conclusión como la alcanzada acerca de la existencia de simulación. Así lo declara el TEAC con determinación y de modo inequívoco al señalar que:

Este TEAC quiere dejar constancia de que, de acuerdo a la información que suministra el reclamante, no puede llegar a la conclusión de que se trate o no de él. No obstante, a la hora de valorar los indicios que recaba la Inspección para fundamentar la simulación, no se tendrán en cuenta estas características y valoraremos si el resto de indicios son suficientes.

De este modo, el TEAC ha apartado esta condición personal del demandante como indicio a manejar para realizar su inferencia. De manera que ha sido la consideración exclusivamente de otros indicios distintos lo que le ha llevado a deducir la existencia de la simulación.

CUARTO.- Importa señalar que, dados los términos en los que se ha planteado el debate ante el TEAC y ahora ante nosotros, no podemos adentrarnos en si un indicio consistente en la ostentación por el actor de relevantes cargos y la disposición de importantes relaciones sociales, ha de recibir o no un tratamiento diferenciado según que la posición y las relaciones tengan o no relación con un determinado credo religioso. Esto queda fuera de nuestro análisis.

Nos basta con constatar que este indicio (en el que se centra el reproche de vulneración de derechos fundamentales) ha sido separado de los indicios base de la inferencia que soporta la afirmación de que existió simulación (y a la postre de la liquidación impugnada), de modo que estaremos en condiciones de realizar un juicio de racionalidad de la inferencia efectuada a partir del resto de hechos base.

Consecuentemente, no puede decirse que la vulneración de derechos fundamentales haya sustentado (ni siquiera indirectamente) la liquidación, toda vez que dicho elemento ha sido apartado por el TEAC como hecho base considerado para sustentar la afirmación de que hubo simulación.

No existe, por tanto, una lesión efectiva del derecho fundamental invocado, lo que, a mi juicio, debería haber conducido a la desestimación del recurso.

Y es que, siguiendo lo que con frecuencia ha declarado el Tribunal Constitucional al resolver recursos de amparo -de los cuales este proceso especial es vía previa de agotamiento-, "*desde su más temprana jurisprudencia (ATC 98/1981, de 30 de septiembre , FJ 4; y STC 77/1982, de 20 de diciembre , FJ 1), [el Tribunal Constitucional] ha requerido como presupuesto inexcusable de la petición de amparo que esta se formule en razón de la existencia de una lesión efectiva, real y concreta a un derecho fundamental, lo que no sucede cuando lo que se contiene en la demanda es la mera invocación de un hipotético daño potencial*".

QUINTO.- Sobra decir que la desestimación del recurso que se sostiene no impediría el enjuiciamiento de la legalidad de la liquidación a través del procedimiento ordinario que se tramita en esta propia Sección con el núm. 562/2026.

Este es el sentido de mi voto, con el que respetuosamente discrepo del parecer de la mayoría.

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 perjuicio, cuando proceda.

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

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ).