



La entrada de la Inspección tributaria en los despachos de abogados a la luz de la jurisprudencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos

Andrés García Martínez

*Profesor titular (acreditado a catedrático) de Derecho Financiero y Tributario.
Universidad Autónoma de Madrid*

Este trabajo ha sido seleccionado para su publicación por: don Alberto García Valera, doña Carolina del Campo Azpiazu, doña María Luisa González-Cuéllar Serrano, doña Clara Jiménez Jiménez, don Manuel Lucas Durán y don Jesús Sanmartín Mariñas.

Extracto

En los últimos años se han intensificado las actuaciones de la Administración tributaria en relación con los despachos profesionales de abogados, tanto en el ámbito de la obtención de información previo requerimiento a los juzgados y tribunales o a los colegios profesionales, como, sobre todo, en el ámbito de la inspección tributaria. En este trabajo se trata de analizar las garantías que, sobre todo desde la óptica del secreto profesional del abogado, deben cumplir las entradas y registros en los despachos de abogados. Para ello, se parte del examen de la jurisprudencia interna sobre la configuración del domicilio constitucionalmente protegido y su extensión a las personas jurídicas, habida cuenta de que el ejercicio de la abogacía se va a organizar en muchas ocasiones a través de sociedades de profesionales o de personas jurídicas. Se continúa con el examen de la jurisprudencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos recaída, sobre todo, en relación con la inspección fiscal de los despachos de abogados y se concluye el trabajo a la luz de las garantías desarrolladas por la citada jurisprudencia europea con una reflexión relativa a nuestro derecho interno.

Palabras clave: inspección tributaria; entrada en el domicilio; despachos profesionales; jurisprudencia europea.

Fecha de entrada: 03-05-2018 / Fecha de aceptación: 10-07-2018 / Fecha de revisión: 19-03-2019

Cómo citar: García Martínez, A. (2019). La entrada de la inspección tributaria en los despachos de abogados a la luz de la jurisprudencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 433, 41-70.





The entry of the tax inspection in the offices of lawyers in the light of the jurisprudence of the European Court of Human Rights

Andrés García Martínez

Abstract

In recent years the actions of the tax Administration have intensified in relation to professional lawyers' offices, both in the area of obtaining information prior to the request of the courts and tribunals or the professional associations, and, above all, in the scope of tax inspection. In this paper we try to analyze the guarantees that, especially from the point of view of the professional secrecy of the lawyer, must comply with the entries and records in the law firms. For this, it is part of the examination of the internal jurisprudence on the configuration of the constitutionally protected domicile (home) and its extension to legal persons, given that the practice of the legal profession is going to be organized in many occasions through professional or professional societies, legal persons. It continues with the examination of the case law of the European Court of Human Rights relapse, especially in relation to the tax inspection of law firms and concludes the work in light of the guarantees developed by the aforementioned European jurisprudence with a reflection on our domestic law.

Keywords: tax inspection; entry into the home; professional offices; European jurisprudence.

Citation: García Martínez, A. (2019). La entrada de la inspección tributaria en los despachos de abogados a la luz de la jurisprudencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 433, 41-70.



Sumario

1. Introducción
 2. La atribución a la Inspección tributaria de la facultad de entrada en el domicilio y demás locales del obligado tributario
 3. El domicilio constitucionalmente protegido en el caso de los despachos de abogados
 4. La jurisprudencia del TEDH
 5. Conclusión
- Referencias bibliográficas

1. Introducción

La entrada y registro de los órganos de la Inspección tributaria en los despachos profesionales de los abogados y de otros asesores jurídicos, como pueden ser los asesores fiscales, en el curso de un procedimiento de comprobación e investigación tributaria plantea numerosos problemas de interés, principalmente, desde la óptica de la protección tanto de los derechos del sujeto inspeccionado como de los derechos de sus clientes. En estas situaciones se sitúa en un primer plano la salvaguarda del derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio, consagrado en el artículo 18.2 de nuestra Constitución¹, y la cuestión de su extensión a los despachos profesionales, así como la garantía del secreto profesional del abogado en el curso del registro e incautación de la documentación requerida por la Inspección tributaria².

El tema ha adquirido en los últimos años una renovada actualidad en el marco de la intensificación de las actuaciones desarrolladas por la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) en relación con la inspección de las actividades profesionales³. Y ello porque, dentro

¹ Señala el artículo 18.2 de la Constitución española (CE) que «El domicilio es inviolable. Ninguna entrada o registro podrá hacerse en él sin consentimiento del titular o resolución judicial, salvo en caso de flagrante delito».

² Resulta de gran interés el análisis efectuado por Álvarez Martínez (2007, pp. 164 y ss.), respecto a la consideración de domicilio constitucionalmente protegido de los recintos destinados al ejercicio de actividades profesionales y económicas, destacando el autor, especialmente, la existencia de una cierta polémica jurisprudencial y doctrinal respecto a la consideración como domicilio constitucionalmente protegido de los locales dedicados en exclusiva a despacho profesional por parte de las personas físicas, si bien, al respecto, se decanta el autor por la tesis mayoritaria que considera que la inviolabilidad del domicilio no solo alcanzaría, en el caso de las personas físicas, a los lugares destinados a vivienda o habitación, «sino que también se extendería a determinados espacios en los que aquellas desarrollan su actividad profesional o empresarial».

³ Así, por ejemplo, ya la Resolución de 10 de marzo de 2014, de la Dirección General de la AEAT, por la que se aprueban las directrices generales del Plan Anual de Control Tributario y Aduanero de 2014 (BOE de 31 de marzo de 2014), destacó a las actividades profesionales como uno de los sectores de actuación de la AEAT en relación con la comprobación e investigación del fraude tributario, señalando que las mismas serían objeto de «especial seguimiento utilizando para ello las fuentes de información tradicionales de la Agencia Tributaria, así como la información que pueda obtenerse procedente de registros administrativos o privados y de requerimientos de información a clientes finales». Y, en este ámbito, una de las cuestiones a prestar atención sería el análisis y selección de contribuyentes «a partir de signos externos de riqueza en los casos en los que dichos signos no resulten acordes con su historial de declaraciones de renta o patrimonio preexistentes», así como el control de «la utilización improcedente de personas jurídicas que canalicen rentas de personas físicas con el único objeto de reducir la tributación de la persona física por la diferencia

de dichas actividades profesionales, han merecido una especial atención por parte de la AEAT los propios despachos de abogados, bien en cuanto sujetos pasivos de los tributos, bien en cuanto depositarios de información con evidente trascendencia tributaria para la comprobación e investigación de la situación tributaria de los clientes del despacho profesional⁴. El eco de esta intensificación del control tributario sobre los despachos de abogados, especialmente por lo que respecta a la entrada y registro de la Inspección en los mismos, no se ha hecho esperar y, así, por ejemplo, el Ilustre Colegio de Abogados de Barcelona dirigía una carta a la AEAT trasladándole su preocupación por la forma en la que los órganos de la Inspección tributaria estaban realizando los registros en los despachos profesionales, sin las debidas garantías a su parecer⁵. También el propio Consejo General de la Abogacía Española ha reflejado su preocupación por ello en un reciente informe elaborado por su Comisión Jurídica⁶.

de tipos o que incorporen gastos personales no relacionados con la actividad». Esta línea de actuación incorporada al Plan Anual de Control Tributario y Aduanero se ha mantenido también en años sucesivos.

⁴ De ello se ha hecho eco la prensa económica, como muestra el artículo de Serraller, M. (2015), en el que se señala que «Hacienda redobla las inspecciones a bufetes y colegios de abogados dentro de la intensificación de su cerco a las sociedades instrumentales de profesionales», añadiendo que el escrutinio de la AEAT se centra en «grandes despachos, a los que inspecciona por la facturación de servicios profesionales a través de sociedades interpuestas constituidas por socios del bufete, y en firmas pequeñas o unipersonales, de las que pretende obtener información en los colegios». A tal efecto, se afirma en el artículo que «con el fin de apoyar estas actuaciones, la AEAT aprobó en 2014 un plan especial, de carácter voluntario, que estableció incentivos a la productividad de todos sus funcionarios y que pretendía recaudar 1.568 millones de euros más. De hecho, los ingresos de la lucha contra el fraude de 2014 han crecido un 12,5% más, hasta situarse en los 12.300 millones». Parece ser, además, según se relata en el artículo, citando como fuente a los propios despachos afectados, que, en el marco de la lucha contra el blanqueo de capitales, «una de las causas de las inspecciones es la amnistía fiscal, en concreto, los asesoramientos a clientes que regularizaron dinero en efectivo».

⁵ Cfr., Ilustre Colegio de Abogados de Barcelona (2014) que señala que «el Colegio de Abogados de Barcelona (ICAB), juntamente con el Colegio de Economistas de Cataluña, el Colegio Oficial de Gestores Administrativos de Cataluña, el Ilustre Colegio de Titulados Empresariales, PIMEC, la Asociación española de asesores fiscales en Cataluña y el Colegio de la Abogacía de Lérida, ha trasladado en una carta dirigida a la Agencia Tributaria (AEAT) su malestar por las inspecciones abusivas y vulneradoras que se están haciendo en empresas y despachos profesionales. Por este motivo, en esta misma comunicación, el ICAB y el resto de Colegios y Asociaciones instan a este organismo al cese de estas inspecciones porque atentan contra los derechos fundamentales constitucionalmente garantizados como la inviolabilidad del domicilio, la protección de datos personales, la intimidad y el secreto de las comunicaciones; considerando dichas actuaciones nulas de pleno derecho». A ello se añade la denuncia por parte de los colectivos firmantes de la carta de que las intervenciones de la AEAT se han realizado «sin autorización judicial y en base a una autorización meramente administrativa del delegado sin motivación. Además, no se tiene en cuenta si el local constituye el domicilio constitucionalmente protegido del interesado». Finalmente, se concluye que «también se ha detectado que, una vez producida la entrada, no se discrimina la información que es objeto de la citada intervención y no se realiza la preceptiva información al contribuyente de sus derechos».

⁶ Comisión Jurídica del Consejo General de la Abogacía Española (2015, p. 24), donde se recoge la queja de que «existen determinados registros en los que –según observaciones allegadas por parte de algunos Colegios– son los medios de comunicación los primeros que acceden a las inmediateces del local» Y,

A ello se ha unido, recientemente, el establecimiento de una serie de obligaciones de información establecidas, entre otros intermediarios financieros, sobre los abogados y asesores fiscales, por la llamada Directiva DAC-6 o Directiva de intermediarios⁷. Esta directiva establece la obligación de informar a la Administración tributaria sobre determinados mecanismos transfronterizos de planificación fiscal agresiva, así como el posterior intercambio automático de esta información entre las Administraciones tributarias de la Unión Europea a través de un directorio o base de datos central a la que tendrán acceso las distintas Administraciones tributarias de los Estados miembros. Qué duda cabe de que este deber de información sobre estos mecanismos de planificación fiscal entra de lleno en las relaciones entre los expertos tributarios (abogados, asesores fiscales) y los clientes, lo que pone en primer plano la posible relevancia que al respecto pueda tener el secreto profesional⁸.

La actuación de la AEAT en relación con los despachos profesionales se ha organizado fundamentalmente en dos líneas, diferentes entre sí, pero estrechamente conectadas. La primera de ellas consiste en la realización de actuaciones de obtención de información con trascendencia tributaria, previo requerimiento dirigido a los propios colegios de abogados y a los juzgados y tribunales⁹.

Lógicamente, habida cuenta de la trascendencia tributaria que debe tener inequívocamente esta información para que los requerimientos de información estén motivados y, por

sobre todo, en relación con las inspecciones tributarias se señala (pp. 24 y 25) que «en el caso de que se pretenda una actuación fiscal (relativa a la documentación fiscal personal del abogado, por ejemplo) debe extremarse el celo con el que los inspectores que actúen atiendan los deberes derivados de la más superior protección del secreto profesional. En este tipo de actuaciones fiscales resulta mucho más susceptible de atención el citado deber de secreto, toda vez que una acción indiscriminada contra la documentación del abogado (por ejemplo, haciendo copia de todos los archivos del ordenador) puede concretarse en una violación flagrante de los deberes constitucionales más arriba expuestos».

⁷ Se trata de la Directiva (UE) 2018/822 del Consejo, de 25 de mayo de 2018, que modifica la Directiva 2011/16/UE por lo que se refiere al intercambio automático y obligatorio de información en el ámbito de la fiscalidad en relación con los mecanismos transfronterizos sujetos a comunicación de información (publicada en el DOUE de 5 de junio de 2018).

⁸ Resulta ciertamente preocupante la información de la que se hace eco Serraller, M. (2019), que señala que «Hacienda retirará al abogado interno de empresa el secreto profesional. Así lo plantea en un borrador para la reforma de la Ley General Tributaria con el fin de trasponer la Directiva que incrementa los controles sobre los asesores fiscales».

⁹ Olivares Olivares (2018, p. 1 y ss.) realiza un estupendo análisis, desde la perspectiva del derecho fundamental a la protección de datos personales, del acuerdo alcanzado entre el Consejo General del Poder Judicial (CGPJ) y la AEAT, de 20 de julio de 2017, en virtud del cual se acordó la remisión bajo requerimiento de la AEAT de determinada información con trascendencia tributaria sobre los procedimientos judiciales en los que hubieran participado procuradores y abogados entre 2014 y 2016, en el que el autor llega, entre otras, a la conclusión de la especial motivación que debe concurrir en estos requerimientos de información a los juzgados y tribunales en torno a la justificación de la «trascendencia tributaria» de la información solicitada.

tanto, se ajusten a lo dispuesto en el artículo 93.1 de la Ley General Tributaria (LGT), es presumible que la información requerida será apta para, en su caso, determinar la incoación de los correspondientes procedimientos de comprobación e investigación tributaria, en el curso de los cuales puede ser necesario proceder a la entrada y registro del respectivo despacho profesional¹⁰. Es preciso notar que estos requerimientos de información se han querido proyectar no solo sobre la información referida al concreto profesional jurídico, sino que ha pretendido extenderse a los clientes del mismo, lo que constituye, sin duda, el punto más delicado desde el punto de vista de la salvaguarda no solo de los derechos y garantías del contribuyente sino también del propio secreto profesional que rige en las relaciones entre abogado y cliente¹¹.

Es por ello que, como ha explicado Olivares (2018, p. 11 y ss.), en este punto el CGPJ ha valorado negativamente la solicitud por parte de la AEAT del dato relativo a las personas intervinientes en el proceso, esto es, los datos relativos a la identidad de los clientes del profesional, en línea con lo que ya había sostenido la Agencia Española de Protección de Datos (AEPD) en su Informe 0026/2014, relativo a la comunicación de datos a la AEAT por parte del Juzgado de Primera Instancia e Instrucción de Miranda de Ebro¹².

Finalmente, la reciente Sentencia del Tribunal Supremo de 13 de noviembre de 2018 (rec. núm. 620/2017) ha estimado el recurso interpuesto por el Consejo General de la Abogacía contra el Acuerdo de 20 de julio de 2017, de la Comisión Permanente del CGPJ (que se pronunció sobre el famoso requerimiento de la AEAT de solicitud de información relativa a la participación de abogados y procuradores en todos los procedimientos judiciales durante los

¹⁰ El Tribunal Supremo, a partir de la Sentencia de 3 de noviembre de 2011 (rec. núm. 2117/2009) ha ampliado los márgenes del concepto de «trascendencia tributaria» que hasta entonces venía estableciendo en su jurisprudencia, admitiendo ahora la práctica de requerimientos de información masivos o con un cierto carácter general, pues, como señala la mencionada sentencia «el deber de colaboración con la Administración tributaria se impone sin más limitación que la trascendencia tributaria de la información solicitada, así como su obtención por la persona física o jurídica, pública o privada, requerida, bien como consecuencia del cumplimiento de las obligaciones de carácter tributario que pesan sobre ella, bien en mérito a sus relaciones económicas, profesionales o financieras con terceros». Si bien, como también ha destacado la sentencia, reviste trascendencia tributaria todo hecho o acto que pueda tener una utilidad directa o indirecta, lo cual incluye tanto los datos directamente referidos a las actividades o actos a los que la normativa tributaria anuda el gravamen, como a otros datos que puedan servir de indicio a la Administración para buscar después la realización de hechos imposables o para posibilitar su comprobación e investigación.

¹¹ Desde opiniones próximas a la Administración tributaria, como la expresada por el inspector de Hacienda del Estado Peláez Martos (2017), se pone el énfasis en la necesidad de obtener información relativa a los clientes de los despachos, pues «resulta evidente que para la Administración Tributaria conocer la identidad de los clientes de cualquier profesional cumple dicho requisito [el requisito de la trascendencia tributaria], careciendo de toda lógica un requerimiento en el que no se solicitara dicha información».

¹² *Cfr.*, Olivares Olivares (2018, p. 11 y ss.). Y ello porque la AEPD entendió que los datos de los intervinientes en el proceso no guardaban relación alguna con las actuaciones que justificaban el requerimiento y porque la información de procesos penales puede ser especialmente sensible.

años 2014, 2015 y 2016), considerando que dicho acuerdo no es conforme a derecho. Y ello porque en los requerimientos de información tributaria genéricos o masivos, como el dirigido al CGPJ, es necesaria una motivación suficiente que justifique especialmente la trascendencia tributaria de la información solicitada y, a juicio del Tribunal Supremo, tal motivación suficiente no concurre en el requerimiento de información tan genérico dirigido al CGPJ¹³. Abundando en esta misma idea se ha pronunciado también el Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) en la Resolución de 14 de febrero de 2019 (RG 6507/2017), en la que anula el requerimiento de información dirigido por la AEAT al CGPJ para que este imparta las instrucciones oportunas a fin de que autorice a los responsables territoriales de las bases de datos jurisdiccionales a ceder a la Inspección tributaria de la AEAT información con trascendencia tributaria relativa a la participación de abogados y procuradores en procedimientos judiciales¹⁴. El carácter genérico de estos requerimientos de información sobre abogados y procuradores es lo que ha determinado, en definitiva, su falta de motivación de conformidad con las directrices de los planes de control tributario de los años respecto a los cuales se ha solicitado la información. Sin embargo, ello no es obstáculo a que la Administración tributaria pueda efectuar requerimientos de información con un alcance más limitado (más concretos) sobre los profesionales de la abogacía que han actuado en juicios o, incluso, sin perder el carácter genérico de tales requerimientos, cuando las directrices de los respectivos planes de control tributario que se vayan aprobando, en relación con este sector, tengan la suficiente amplitud como para justificar tales requerimientos genéricos. Por ello, es esta una cuestión a la que habrá que seguir prestando atención en el futuro, pues no parece que la Administración tributaria vaya a abandonar el control tributario sobre este sector profesional.

La segunda línea de actuación de la AEAT a la que aludíamos se refiere a la incoación de procedimientos de inspección tributaria a los propios despachos de abogados, en el curso de los cuales puede producirse la entrada de los inspectores en los mismos, así como el registro del despacho y la incautación o, en su caso, copia de la correspondiente documentación, sea esta en papel o se trate de archivos informáticos. Es esta segunda actuación a la que queremos prestar atención en este trabajo y para su análisis queremos tener presente fundamentalmente la jurisprudencia emanada del Tribunal Europeo de Derechos Humanos (TEDH), pues no en vano este tribunal ha dictado en los últimos años importantes sentencias, precisamente, en relación con casos en los que se investigaban asuntos de

¹³ En el caso concreto, considera esta sentencia del Tribunal Supremo que es «de subrayar muy especialmente que, en lo que hace a la motivación de estas reclamaciones colectivas de información, consistirá en explicar o justificar por qué el colectivo de que se trata ha de considerarse incluido en el correspondiente Plan [de inspección tributaria]». Lo cual no se aprecia en este caso, lo que motiva la estimación del recurso.

¹⁴ El TEAC anula el requerimiento de información por el carácter genérico del mismo, siguiendo la argumentación de la STS de 13 de noviembre de 2018, al no concurrir en todos y cada uno de los abogados y procuradores sobre los que se solicita la información las notas contempladas en las directrices de los planes de inspección tributaria para esos años, esto es, «la detección de signos externos de riqueza que no resulten acordes con el historial de declaraciones de renta y patrimonio preexistentes».

naturaleza tributaria y los inspectores de la Administración tributaria realizaban entradas y registros en despachos de abogados¹⁵.

A tal efecto, el análisis de la doctrina del TEDH nos permitirá volver la mirada a nuestras propias normas internas y a nuestra jurisprudencia, en un intento de valorar su adecuación a las garantías de los derechos en juego propugnadas por el Tribunal de Estrasburgo y, en su caso, proponer alguna mejora en tal regulación o en la interpretación que los tribunales internos realizan de la misma.

Para ello, debemos tener en cuenta la complejidad que puede revestir la propia organización del ejercicio profesional de la abogacía, ya que el mismo se puede desarrollar por una persona física en la propia vivienda particular –dedicando un espacio dentro de la misma a despacho profesional– o puede ser desarrollado por una persona física en un local destinado expresamente a ello y distinto a lo que constituye la vivienda habitual, lo cual puede suponer –ya lo analizaremos– alguna diferencia desde la perspectiva de la consideración de este espacio como domicilio constitucionalmente protegido a los efectos de los requisitos que debe reunir la entrada y registro en el mismo por parte de la Inspección. Asimismo, cabe organizar el ejercicio de la profesión de abogado a través de la integración del profesional en una persona jurídica, en una sociedad, con lo cual se plantea la cuestión del reconocimiento del derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio a las personas jurídicas, y, en su caso, la determinación de qué espacios pertenecientes a las mismas van a gozar de esta especial protección¹⁶.

Además de ello, lo que apunta al propio concepto de domicilio constitucionalmente protegido en relación con los despachos de abogados, debemos abordar los requisitos y garantías que deben cumplir las entradas y registros domiciliarios con respecto a los despachos de abogados y, en este sentido, hay que tener en cuenta la existencia de documentación de variados clientes en los mismos y, según ello, la virtualidad y defensa del secreto

¹⁵ No podemos desconocer, al respecto, como señala Sánchez García, J. M. (2017), que «el control de convencionalidad, en base a los artículos 10.2 y 96 de la CE, nos permite acudir a la jurisprudencia del TEDH en aplicación del CEDH, como ya tuvo ocasión de pronunciarse el TC en su sentencia número 36/1984, de 14 de marzo, estableciendo en su fundamento de derecho tercero, apartado segundo que: “La remisión que el art. 10.2 de la CE hace a la Declaración Universal de los Derechos Humanos y a los Tratados y Acuerdos internacionales sobre las mismas materias suscritos por España para la interpretación de las normas constitucionales sobre derechos fundamentales y libertades públicas, autoriza y aún aconseja, referirse, para la búsqueda de estos criterios, a la doctrina sentada por el Tribunal Europeo de los Derechos Humanos al aplicar la norma contenida en el art. 6.1 del Convenio para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales, según la cual “Toda persona tiene derecho a que su causa sea oída equitativa, públicamente y dentro de un plazo razonable por un Tribunal independiente e imparcial...”».

¹⁶ Como señala Álvarez Martínez (2007, p. 76), «el auténtico problema que en el instante presente se suscita en torno a la inviolabilidad del domicilio de las personas jurídicas no es tanto el de su reconocimiento a estas últimas –debate que parece ya resuelto de manera definitiva (al menos en lo que concierne a las entidades jurídico-privadas)– cuanto el de determinar su alcance y grado de intensidad respecto de las mismas a través de la delimitación de los ámbitos o lugares concretos a los que se extiende».

profesional. A tal efecto, en la era digital en la que nos encontramos, los archivos informáticos y las nuevas tecnologías de la información y la comunicación juegan un papel decisivo en el desarrollo de la profesión de abogado –como en tantas otras, por otra parte– lo cual va a tener una decisiva incidencia en la práctica de las entradas y registros domiciliarios¹⁷.

2. La atribución a la Inspección tributaria de la facultad de entrada en el domicilio y demás locales del obligado tributario

El artículo 142.2 de la LGT atribuye a los funcionarios que desarrollen funciones de inspección de los tributos la facultad de entrada en el domicilio constitucionalmente protegido y en otros locales que no tienen esta condición o este nivel de protección, todo ello, claro está, en relación con el desarrollo de las funciones de aplicación de los tributos que tienen asignadas¹⁸. Se distingue, por tanto, la entrada en fincas y otros locales que no tienen la condición de domicilio constitucionalmente protegido, que precisará de una autorización administrativa, de la entrada en el domicilio constitucionalmente protegido de los obligados tributarios, que precisará, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 113 de la LGT, o el consentimiento del obligado tributario en cuestión o la correspondiente autori-

¹⁷ En este sentido, la Comisión Jurídica del Consejo General de la Abogacía Española (2015, p. 20) alerta con preocupación de la posibilidad introducida por la Ley de Enjuiciamiento Criminal en su artículo 588 septies a (añadido por la LO 13/2015, de 5 de octubre) con arreglo a la cual «se pueden producir registros remotos sobre equipos informáticos. En tales casos, el juez competente podrá autorizar la utilización de datos de identificación y códigos, así como la instalación de un *software*, que permitan, de forma remota y telemática, el examen a distancia y sin conocimiento de su titular o usuario del contenido de un ordenador, dispositivo electrónico, sistema informático, instrumento de almacenamiento masivo de datos informáticos o base de datos, siempre que persiga la investigación de ciertos delitos (cometidos en el seno de organizaciones criminales; terrorismo; cometidos contra menores o personas con capacidad modificada judicialmente; contra la Constitución, de traición y relativos a la seguridad nacional; cometidos a través de instrumentos informáticos o de cualquier otra tecnología de la información o la telecomunicación o servicio de comunicación)».

¹⁸ En concreto, señala el artículo 142.2 de la LGT que «Cuando las actuaciones inspectoras lo requieran, los funcionarios que desarrollen funciones de inspección de los tributos podrán entrar, en las condiciones que reglamentariamente se determinen, en las fincas, locales de negocio y demás establecimientos o lugares en que se desarrollen actividades o explotaciones sometidas a gravamen, existan bienes sujetos a tributación, se produzcan hechos imponible o supuestos de hecho de las obligaciones tributarias o exista alguna prueba de los mismos.

Si la persona bajo cuya custodia se encontraren los lugares mencionados en el párrafo anterior se opusiera a la entrada de los funcionarios de la inspección de los tributos, se precisará la autorización escrita de la autoridad administrativa que reglamentariamente se determine.

Cuando en el ejercicio de las actuaciones inspectoras sea necesario entrar en el domicilio constitucionalmente protegido del obligado tributario, se aplicará lo dispuesto en el artículo 113 de esta ley».

zación judicial¹⁹. En efecto, de acuerdo con lo señalado en el artículo 172 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos (RGGIA), si la persona bajo cuya custodia se encontrase los lugares mencionados en el artículo 142.2, primer párrafo, se opusiera a la entrada de los funcionarios de la inspección de los tributos, se requerirá autorización escrita de la autoridad administrativa, que, en el ámbito de la AEAT, deberá ser expedida por el delegado o director del departamento del que dependa el órgano actuante (art. 172.2 RGGIA). En el ámbito de la Dirección General del Catastro, la autorización deberá ser expedida por el director general. No obstante, si la entrada o registro afectase al domicilio constitucionalmente protegido del artículo 18.2 de la CE, no bastará con la autorización administrativa, sino que será necesario el consentimiento del interesado o la correspondiente autorización judicial (art. 172.3 RGGIA). Por consiguiente, y de acuerdo con el artículo 113 de la LGT, los únicos títulos habilitantes para la entrada o reconocimiento en un domicilio son el consentimiento del obligado o la oportuna autorización judicial²⁰.

Por tanto, las actuaciones de la Inspección tributaria podrán llevarse a cabo en oficinas, locales de negocio, fincas, establecimientos de los obligados tributarios e, incluso, en el domicilio protegido por el artículo 18.2 de la CE, lo que ha sido expresamente reconocido por el Tribunal Constitucional²¹.

Un ejemplo de ello viene dado por el artículo 151.3 de la LGT, el cual establece, en su inciso inicial, el deber de la Inspección de examinar en el domicilio, local, despacho u oficina del obligado tributario los libros y demás documentación referida en el artículo 142.1 de la LGT, en presencia del obligado tributario o de la persona que designe, salvo que el propio obligado tributario consienta su examen en las oficinas públicas²².

¹⁹ Señala exactamente el artículo 113 de la LGT que «Cuando en los procedimientos de aplicación de los tributos sea necesario entrar en el domicilio constitucionalmente protegido de un obligado tributario o efectuar registros en el mismo, la Administración tributaria deberá obtener el consentimiento de aquel o la oportuna autorización judicial».

²⁰ Por lo tanto, tal y como señala Álvarez Martínez (2007, pp. 34 y 35), el poder de entrada o acceso se articula sobre la base de dos modalidades, a saber, la domiciliaria y la locativa, presentando cada una de ellas sus propias características y peculiaridades en cuanto a su régimen jurídico. Sobre las entradas en el domicilio de los contribuyentes, además, resulta de gran interés el reciente trabajo de Bosch Cholbi (2019).

²¹ Así, señaló en el ATC 129/1990 que «el ordenamiento atribuye a la Administración tributaria un haz de potestades, entre ellas las de inspección y comprobación de los hechos imposables, que podrá realizarse, en los casos y modos previstos por la ley, dentro del domicilio particular del sujeto pasivo o de terceras personas donde pueda existir alguna prueba de los mismos».

²² Señala, en concreto, el artículo 151.3, en su primer inciso, que «los libros y demás documentación a los que se refiere el apartado 1 del artículo 142 de esta ley, deberán ser examinados en el domicilio, local, despacho u oficina del obligado tributario, en presencia del mismo o de la persona que designe, salvo que el obligado tributario consienta su examen en las oficinas públicas. No obstante, la inspección podrá analizar en sus oficinas las copias en cualquier soporte de los mencionados libros y documentos».

Si bien es cierto que todas las actuaciones inspectoras pueden desarrollarse en los lugares anteriormente mencionados, el artículo 174 del RGGIA establece algunas matizaciones. En este sentido, para el análisis de la documentación a la que hace referencia el apartado primero del artículo 142 de la LGT, deberán practicarse las actuaciones en el lugar donde legalmente deban hallarse los documentos referidos, salvo que exista previa conformidad del obligado tributario, se hubiesen obtenido copias en cualquier soporte de los libros y documentos, se trate de registros y documentos establecidos por normas de carácter tributario o de los justificantes exigidos por estas o las actuaciones de inspección no tengan relación con el desarrollo de una actividad económica. En todos estos casos, las actuaciones se podrán desarrollar en las oficinas de la Administración tributaria.

Además de ello, hay que tener en cuenta lo dispuesto en el artículo 146 de la LGT, que permite la adopción de medidas cautelares en el procedimiento de inspección tributaria, dirigidas, básicamente, al aseguramiento de las pruebas obtenidas en el curso del procedimiento. Estas medidas cautelares de aseguramiento de las pruebas, lógicamente, tienen una importancia fundamental en el marco de las entradas y registros de la Inspección en el domicilio constitucionalmente protegido y en los demás locales, fincas, establecimientos, etc., del obligado tributario distintos al domicilio constitucionalmente protegido. Precisamente y en relación con la incautación de documentación en los despachos de abogados, estas medidas cautelares pueden tener también una importancia fundamental a la hora de salvaguardar adecuadamente los datos o documentos cubiertos por el secreto profesional, como veremos posteriormente, por ejemplo, mediante el depósito de determinados documentos en un sobre cerrado y sellado que pueda guardar tales documentos hasta que se decida si los mismos están o no cubiertos por el secreto profesional. Especial interés, en este sentido, puede tener la adopción de medidas cautelares de aseguramiento en relación con la documentación que está en formato digital en los equipos informáticos del despacho o en un servidor ajeno al mismo, por la facilidad con la que se podrían borrar o destruir estas pruebas²³.

La justificación de la atribución de estas importantes facultades a la Inspección tributaria, susceptibles de producir una injerencia en derechos fundamentales de los obligados tributarios tan relevantes como la inviolabilidad del domicilio, se encuentran en el propio

²³ Señala, al respecto, el artículo 146 de la LGT que: «1. En el procedimiento de inspección se podrán adoptar medidas cautelares debidamente motivadas para impedir que desaparezcan, se destruyan o alteren las pruebas determinantes de la existencia o cumplimiento de obligaciones tributarias o que se niegue posteriormente su existencia o exhibición.

Las medidas podrán consistir, en su caso, en el precinto, depósito o incautación de las mercancías o productos sometidos a gravamen, así como de libros, registros, documentos, archivos, locales o equipos electrónicos de tratamiento de datos que puedan contener la información de que se trate.

2. Las medidas cautelares serán proporcionadas y limitadas temporalmente a los fines anteriores sin que puedan adoptarse aquellas que puedan producir un perjuicio de difícil o imposible reparación.

3. Las medidas adoptadas deberán ser ratificadas por el órgano competente para liquidar en el plazo de 15 días desde su adopción y se levantarán si desaparecen las circunstancias que las motivaron».

deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos consagrado en el artículo 31.1 de la CE²⁴. Sin embargo, no podemos perder de vista el necesario equilibrio que debe existir entre el ejercicio de las facultades y potestades de la Administración tributaria y las garantías y derechos de los obligados tributarios, ya que tales potestades y facultades deben ajustarse a lo preceptuado por el ordenamiento jurídico en su conjunto y desarrollarse a través de los procedimientos legalmente establecidos, sin que, desde luego, puedan suponer un menoscabo injustificado de los derechos del contribuyente, especialmente si se trata de derechos fundamentales, como el que estamos tratando de la inviolabilidad del domicilio²⁵.

3. El domicilio constitucionalmente protegido en el caso de los despachos de abogados

Quando la Inspección tributaria necesite entrar, en uso de las facultades que le atribuye el artículo 142 de la LGT, en el domicilio u otros locales del obligado tributario, a fin de efectuar el correspondiente registro y, en su caso, comprobar o incautar elementos de prueba respecto a la realización de los hechos imponibles que conforman los distintos tributos, una cuestión primordial es determinar si se trata de un domicilio constitucionalmente protegido o, por el contrario, de otro tipo de locales, pues, como acabamos de ver, los títulos habilitantes en uno y otro caso para proceder a la entrada y registro son diferentes para el caso de que el obligado tributario no preste su consentimiento a tal entrada. Esto es especialmente relevante en el caso de los despachos profesionales, por la confusión que puede

²⁴ Como ha reconocido la STC 76/1990, cuando señala que «este Tribunal Constitucional ha tenido ya ocasión de declarar, en concreto, que para el efectivo cumplimiento del deber que impone el art. 31.1 de la Constitución es imprescindible la actividad inspectora y comprobatoria de la Administración tributaria, ya que de otro modo “se produciría una distribución injusta en la carga fiscal”, pues “lo que unos no paguen debiendo pagar, lo tendrán que pagar otros con más espíritu cívico o con menos posibilidades de defraudar”; de ahí la necesidad y la justificación de “una actividad inspectora especialmente vigilante y eficaz, aunque pueda resultar a veces incómoda y molesta” (STC 110/1984, fundamento jurídico 3.º). La ordenación y despliegue de una eficaz actividad de inspección y comprobación del cumplimiento de las obligaciones tributarias no es, pues, una opción que quede a la libre disponibilidad del legislador y de la Administración, sino que, por el contrario, es una exigencia inherente a “un sistema tributario justo” como el que la Constitución propugna en el art. 31.1: en una palabra, la lucha contra el fraude fiscal es un fin y un mandato que la Constitución impone a todos los poderes públicos, singularmente al legislador y a los órganos de la Administración tributaria. De donde se sigue asimismo que el legislador ha de habilitar las potestades o los instrumentos jurídicos que sean necesarios y adecuados para que, dentro del respeto debido a los principios y derechos constitucionales, la Administración esté en condiciones de hacer efectivo el cobro de las deudas tributarias, sancionando en su caso los incumplimientos de las obligaciones que correspondan a los contribuyentes o las infracciones cometidas por quienes están sujetos a las normas tributarias».

²⁵ En esta línea, Ferreiro Lapatza (1992, pp. 37-48) pone especial énfasis en destacar que la relación entre la Administración tributaria y los contribuyentes no es una relación de poder, sino una relación que debe desenvolverse en un plano de igualdad y que, ante todo, se encuentra sometida a la ley y al Derecho.

generar el que nos encontremos ante un espacio en el que solo se desarrolla una actividad profesional o económica, bien por parte de una persona física, bien por parte de una persona jurídica. Cuando el despacho está dentro de la vivienda habitual del profesional, esto es, cuando constituye una dependencia de su propia casa, no habrá problema en considerar que nos encontramos ante un domicilio constitucionalmente protegido²⁶. El supuesto quizá más problemático se planteará cuando el profesional ejerza su actividad en un local, distinto al de su domicilio privado, o lo haga a través de una persona jurídica o de un ente sin personalidad de los previstos en el artículo 35.4 de la LGT.

Pues bien, en nuestro derecho interno, el Tribunal Constitucional ha extendido el ámbito subjetivo del derecho a la inviolabilidad del domicilio a las personas jurídicas. La STC 137/1985 fue la primera en clarificar esta concepción²⁷. No obstante, estas no gozarán del referido derecho en los mismos términos que las personas físicas, lo que resulta lógico, dada la estrecha vinculación que existe entre el artículo 18.2 de la CE y el derecho a la intimidad personal y familiar, que resulta únicamente predicable de las personas físicas. Esta afirmación ha sido recogida por el Tribunal Constitucional que, si bien reconoce el derecho a las personas jurídicas, matiza que estas gozarán del derecho en una menor intensidad o protección²⁸. En

²⁶ Como señala Orena Domínguez (2014, p. 294), en caso de que el profesional ejerza su actividad en su domicilio, en una habitación, todo el piso ha de considerarse domicilio constitucionalmente protegido, por lo que a falta de la autorización de su titular sería imprescindible una autorización judicial para poder entrar.

²⁷ Como señala la STC 137/1985, «ausente de nuestro ordenamiento constitucional un precepto similar al que integra el art. 19.3 de la Ley Fundamental de Bonn, según el cual los derechos fundamentales rigen también para las personas jurídicas nacionales, en la medida en que, por su naturaleza, les resulten aplicables, lo que ha permitido que la jurisprudencia aplicativa de tal norma entienda que el derecho a la inviolabilidad del domicilio conviene también a las entidades mercantiles, parece claro que nuestro Texto Constitucional, al establecer el derecho a la inviolabilidad del domicilio, no lo circunscribe a las personas físicas, siendo pues extensivo o predicable igualmente en cuanto a las personas jurídicas, del mismo modo que este tribunal ha tenido ya ocasión de pronunciarse respecto de otros derechos fundamentales, como pueden ser los fijados en el art. 24 de la misma CE, sobre prestación de tutela judicial efectiva, tanto a personas físicas como a jurídicas».

²⁸ Cabe destacar, en este sentido, lo señalado por la STC 66/1999, «en lo que respecta a la titularidad del derecho que el art. 18.2 CE reconoce, necesariamente hemos de partir de la STC 137/1985, ampliamente citada tanto en la demanda de amparo como en las alegaciones del Ministerio Fiscal. Decisión en la que hemos declarado que la Constitución, “al establecer el derecho a la inviolabilidad del domicilio, no lo circunscribe a las personas físicas, siendo pues extensivo o predicable igualmente de las personas jurídicas” [...] Si bien esta afirmación de principio se ha hecho no sin matizaciones relevantes, entre ellas la consideración de la “naturaleza y especialidad de fines” de dichas personas [...] Tal afirmación no implica, pues, que el mencionado derecho fundamental tenga un contenido enteramente idéntico con el que se predica de las personas físicas. Basta reparar, en efecto, que, respecto a estas, el domicilio constitucionalmente protegido, en cuanto morada o habitación de la persona, entraña una estrecha vinculación con su ámbito de intimidad, como hemos declarado desde la STC 22/1984, fundamento jurídico 5.º (asimismo, SSTC 160/1991 y 50/1995, entre otras); pues lo que se protege no es solo un espacio físico sino también lo que en él hay de emanación de una persona física y de su esfera privada (STC 22/1984 y ATC 171/1989), lo que indudablemente no concurre en el caso de las personas jurídicas. Aunque no es

este sentido, resulta clarificadora la STC 66/1999, cuando establece que «en atención a la naturaleza y la especificidad de los fines de los entes aquí considerados, ha de entenderse que en este ámbito la protección constitucional del domicilio de las personas jurídicas y, en lo que aquí importa, de las sociedades mercantiles, solo se extiende a los espacios físicos que son indispensables para que puedan desarrollar su actividad sin intromisiones ajenas, por constituir el centro de dirección de la sociedad o de un establecimiento dependiente de la misma o servir a la custodia de los documentos u otros soportes de la vida diaria de la sociedad o de su establecimiento que quedan reservados al conocimiento de terceros»²⁹.

Como, siguiendo esta estela marcada por el Tribunal Constitucional, ha considerado el Tribunal Supremo, entre otras, en la STS de 23 de abril de 2010 (rec. núm. 4572/2004), «la protección constitucional del artículo 18.2 de la Constitución se extiende, respecto de las personas jurídicas, a los espacios físicos que resultan indispensables para que por las mismas se pueda desarrollar su actividad sin intromisiones ajenas, por constituir el centro de dirección de la sociedad o de un establecimiento dependiente de la misma o servir a la custodia de los documentos u otros soportes de la vida diaria de la sociedad o de su establecimiento que quedan reservados al conocimiento de terceros»³⁰.

Por tanto, no serían objeto de protección, para esta Sentencia del Tribunal Supremo, «los establecimientos abiertos al público o en que se lleve a cabo una actividad laboral o comercial por cuenta de la sociedad mercantil que no está vinculada con la dirección de la

menos cierto, sin embargo, que estas también son titulares de ciertos espacios que, por la actividad que en ellos se lleva a cabo, requieren una protección frente a la intromisión ajena. Por tanto, cabe entender que el núcleo esencial del domicilio constitucionalmente protegido es el domicilio en cuanto morada de las personas físicas y reducto último de su intimidad personal y familiar. Si bien existen otros ámbitos que gozan de una intensidad menor de protección, como ocurre en el caso de las personas jurídicas, precisamente por faltar esa estrecha vinculación con un ámbito de intimidad en su sentido originario; esto es, el referido a la vida personal y familiar, solo predicable de las personas físicas».

²⁹ En consonancia con esta doctrina se sitúa recientemente la STC 54/2015.

³⁰ El Tribunal Supremo dictó varias sentencias, todas sobre el mismo caso, con fecha 23 de abril de 2010, en los respectivos recursos números 6615/2003, 704/2004, 4888/2006, así como una STS de 24 de abril de 2010 (rec. núm. 3791/2006) y una STS de 30 de septiembre de 2010 (rec. núm. 364/2007), que contaron todas ellas con un voto particular del magistrado D. Rafael Fernández Montalvo en el que disientía del parecer de la mayoría, pues no consideraba que los locales en los que simplemente se guardaba la documentación de la sociedad pudiesen constituir domicilio constitucionalmente protegido, constituyendo este solo aquellas dependencias en las que se adoptaban las decisiones de la sociedad, esto es, donde se gestionaba esta, pues, en su criterio «[...] en la medida en que los entes colectivos son instrumentos técnico-jurídicos diseñados para la consecución de fines por las personas físicas, el interés constitucionalmente protegido, está íntimamente relacionado con el objeto social, aunque este sea de índole patrimonial o económica. Esto es, la inviolabilidad del domicilio, que exige para la entrada, en caso de negativa, mandamiento judicial está relacionada con la libertad de asociación y protección de la autonomía de la sociedad, que incluye la constitución y funcionamiento de las personas jurídicas, su facultad de adoptar decisiones sin injerencias irregulares e, incluso, el secreto comercial e industrial, cuyo núcleo se residencia en el domicilio donde ha de centralizarse la gestión».

sociedad ni sirve a la custodia de su documentación. Tampoco, las oficinas donde únicamente se exhiben productos comerciales o los almacenes, tiendas, depósitos o similares».

Al respecto, es preciso delimitar si, además, por domicilio de una persona jurídica cabe entender el del domicilio social. En este sentido, la STS de 24 de abril de 2010 (rec. núm. 3791/2006), afirma que «el concepto de sede social, por sí solo, no resulta apropiado para determinar los aspectos que protege la inviolabilidad del domicilio de las personas jurídicas, en la medida en que, de una parte, no contempla la posible ubicación del desarrollo de los procesos productivos de la empresa, y, de otra, puede incluir, de manera inadecuada, dentro de la singular protección domiciliaria a las oficinas que se limitan a contener el archivo documental de la contabilidad de la empresa, elemento de singular trascendencia tributaria y, por tanto, objeto esencial de la Inspección tributaria»³¹.

Por lo tanto, aplicando estos criterios de nuestra jurisprudencia al tema que nos ocupa de las inspecciones de los despachos profesionales podemos afirmar que los mismos constituirán domicilio constitucionalmente protegido si en ellos se dirige la actividad profesional del propio abogado (cosa, por otra parte, perfectamente lógica) o si en los mismos se guarda o custodia la documentación de los asuntos del despacho y, en este caso, en relación con clientes que puedan ser objeto de inspección o investigación, el despacho profesional del abogado puede constituir también domicilio constitucionalmente protegible respecto a los mismos si en el mismo se guarda la documentación de la gestión de la actividad económica de ese cliente (Orena Domínguez, 2014, p. 294 y ss.).

4. La jurisprudencia del TEDH

No cabe duda de que la jurisprudencia de nuestro Tribunal Constitucional y de nuestro Tribunal Supremo sobre la aplicación del derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio a las personas jurídicas (y antes del art. 35.4 LGT, en su caso) ha recibido la influencia, muy positiva, en mi opinión, de la construcción que el TEDH ha realizado sobre la cuestión³².

³¹ Finalmente, se ha cerrado la división en el Tribunal Supremo sobre esta cuestión, pues en la STS de 24 de enero de 2012 (rec. núm. 2269/2010), que ya no cuenta con voto particular, se considera que «en el caso de las personas jurídicas tienen la consideración de domicilio a efectos de la protección constitucional otorgada por el artículo 18.2 de la Constitución, los espacios que requieren reserva y no intromisión de terceros en razón a la actividad que en los mismos se lleva a cabo; esto es, los lugares utilizados por representantes de la persona jurídica para desarrollar sus actividades internas, bien porque en ellos se ejerza la habitual dirección y administración de la sociedad, bien porque sirvan de custodia de documentos u otros soportes de la vida diaria de la sociedad o de su establecimiento, exigiéndose en estos casos la autorización judicial o el consentimiento del interesado».

³² Señala Pulido Quecedo (2008) que «la comparación de las máximas o criterios jurisprudenciales de un tribunal y otro, permite concluir que la protección del TEDH alcanza al domicilio de las personas jurídicas».

A tal efecto, hemos de partir de lo dispuesto en el artículo 8 del Convenio Europeo de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales (CEDH)³³. Señala el precepto que:

1. Toda persona tiene derecho al respeto de su vida privada y familiar, de su domicilio y de su correspondencia.
2. No podrá haber injerencia de la autoridad pública en el ejercicio de este derecho, sino en tanto en cuanto esta injerencia esté prevista por la ley y constituya una medida que, en una sociedad democrática, sea necesaria para la seguridad nacional, la seguridad pública, el bienestar económico del país, la defensa del orden y la prevención del delito, la protección de la salud o de la moral, o la protección de los derechos y las libertades de los demás.

El TEDH considera el derecho a la vida privada, consagrado en el artículo 8 del CEDH, como un derecho general, que engloba a los demás: derecho al domicilio, vida familiar y la correspondencia (De Raedt, 2015, p. 53 y ss.). Ya no es un «círculo íntimo» en que cada uno se desarrolla apartado del mundo exterior, sino que tiene una vertiente social de relación con los demás y es ese «derecho a llevar una vida privada social» lo que formaría parte del derecho a la vida privada, ya que la existencia de esas relaciones sociales conlleva el desarrollo de la identidad de la persona (Navas Sánchez, 2011, pp. 157 y ss.).

Por lo que respecta al domicilio de personas jurídicas y locales profesionales, como explica De Raed (2015, p. 53 y ss.), el TEDH sostiene que las «restricciones a la vida profesional entran en el ámbito de aplicación del artículo 8 cuando repercuten en la forma en que la persona forja su identidad social a través del desarrollo de las relaciones con sus semejantes»³⁴. Es por ello que también reconocerá la titularidad del derecho del artículo 8 del CEDH para las personas jurídicas, reconociendo su protección tanto del domicilio privado de una persona como de los despachos profesionales (incluidos los de abogados), así

cas, en especial en aquellos supuestos de sociedades de un solo socio, pero también de la sede social, sus agencias o locales profesionales de las demás, es decir, su domicilio social y sucursales. La diferencia entre ambas doctrinas jurisprudenciales, es que la del TEDH es más empírica en la medida en que ha reconocido de una manera real y efectiva, la protección del domicilio de personas jurídico-privadas frente a injerencias de la autoridad, mientras que la doctrina del TC español, se sitúa en el plano de los conceptos, virgen de haberse aplicado en sentido estimatorio a caso alguno».

³³ El Convenio Europeo para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales fue adoptado por el Consejo de Europa el 4 de noviembre de 1950 (entrando en vigor en 1953). Tiene por objeto proteger los derechos humanos y las libertades fundamentales de las personas sometidas a la jurisdicción de los Estados miembros (los 47 países que forman el Consejo de Europa, de los que 28 son miembros de la Unión Europea) permitiendo así un control judicial del respeto de dichos derechos individuales.

³⁴ STEDH *Bigaeva c. Grecia* de 28 de mayo de 2009.

como, en general, el despacho profesional de una empresa dirigido por una persona privada, y las oficinas de personas jurídicas, sedes y otros locales de negocios³⁵.

La primera vez que se reconoció explícitamente que los locales profesionales estaban dentro del campo de aplicación del artículo 8 del CEDH fue en la Sentencia de 30 de marzo de 1989, asunto *Chappell c. Reino Unido*. El mencionado caso no versaba sobre la entrada en domicilio por parte de la Inspección de tributos, pero aludía a una injerencia general en el derecho de respeto a la vida privada y marcó un antes y un después en la interpretación de aquellos lugares calificados a los que se extiende la noción de domicilio. Más tarde, el TEDH dictó la importante Sentencia de 16 de diciembre de 1992, asunto *Niemietz c. Alemania* (demanda núm. 13710/1988), en la que el tribunal se pronunció en este sentido, sentando jurisprudencia al respecto³⁶.

Para el TEDH sería demasiado restrictivo limitar la noción de «vida privada» a un «círculo íntimo donde cada uno puede llevar su vida personal como quiera, y separarla totalmente del mundo exterior a este círculo. El respeto a la vida privada debe incluir también, en cierta medida, el derecho de los individuos para establecer y desarrollar relaciones con sus semejantes». Sentado este concepto de vida privada, el tribunal señala que «no existe ninguna razón de principio para considerar esta forma de entender el concepto de vida privada como excluyendo las actividades comerciales o profesionales: después de todo, es en su trabajo donde la mayoría de las personas tiene muchas, incluso la mayoría de oportunidades para fortalecer sus vínculos con el mundo exterior: un hecho señalado por la Comisión, lo confirma: en la actividad profesional de alguien, no siempre se puede desentrañar lo que entra dentro del ámbito profesional de lo que no. En especial, las tareas de un miembro de una profesión liberal pueden constituir un elemento de su vida en grado tan alto, que no podía decir en qué condición se encuentra en un momento dado»³⁷.

Sobre la base de este razonamiento que realiza el tribunal en la Sentencia *Niemietz*, serán únicamente considerados como domicilios aquellos locales profesionales donde efectivamente se *realizan contactos sociales*, por lo que no cabría considerar como tales a

³⁵ STEDH de 27 de septiembre de 2005, caso *Petri Sallinen y otros. c. Finlandia*; respecto de la aplicación del derecho a la vida privada y al domicilio al caso de las sedes de las personas jurídicas, sus sucursales y locales profesionales.

³⁶ El caso trataba de si se había vulnerado o no el derecho a la inviolabilidad del domicilio de un abogado, el Sr. Niemietz, por la práctica de un registro en su despacho profesional y el examen de numerosa documentación allí encontrada.

³⁷ A mayor abundamiento, señala la Sentencia *Niemietz* que «en cuanto a la palabra “home”, que figura en el texto en inglés del artículo 8, se admite en algunos Estados contratantes, incluido Alemania, que se extienda a los locales comerciales. Una interpretación de este tipo cuadra con la versión francesa: el término “domicile” tiene una connotación mucho más amplia que “home” y puede incluir, por ejemplo, el despacho de un miembro de una profesión liberal».

los almacenes, depósitos, etc. No obstante, el tribunal matizará esta cuestión en posteriores sentencias alegando que a veces debe realizarse una interpretación más dinámica de la noción *home* para no vulnerar el artículo 8 del convenio³⁸.

Siguiendo el método de análisis empleado por el TEDH, una vez determinada la existencia de un domicilio cuya protección cae bajo el amparo del artículo 8 del CEDH, habrá que determinar si se ha producido una injerencia en el mismo, si tal injerencia está prevista por la ley, si la misma persigue objetivos legítimos y si tal injerencia es necesaria en una sociedad democrática, concepto de necesidad que alude, también, a la proporcionalidad de la medida.

En el caso de la sentencia *Niemietz* ya hemos visto que existe la injerencia, por cuanto el tribunal ha determinado que el despacho profesional del abogado constituye un ámbito en el que este desarrolla también su vida privada, y, por tanto, no debe quedar excluido del ámbito de protección del artículo 8 del CEDH.

Respecto a si tal medida estaba prevista por la ley, el tribunal observa que sí. En este sentido, el TEDH ha especificado en su jurisprudencia que ello implica, en primer lugar, que la medida en cuestión tenga una base en su legislación interna y, en segundo lugar, que esa base legal tiene que ser de tal calidad que permita la accesibilidad a las personas afectadas y una formulación lo suficientemente precisa para que puedan prever en un grado razonable y en las circunstancias del caso las consecuencias que pueden resultar de un acto concreto y, así, regular su conducta³⁹. Además de ello, el tribunal ha destacado que esa medida legal debe ser compatible con el principio del Estado de Derecho, lo cual, en el contexto de los registros domiciliarios, exige que la normativa interna ofrezca garantías adecuadas y suficientes contra el abuso y la arbitrariedad⁴⁰.

³⁸ STEDH de 6 de septiembre de 2005, caso *Leveau & Fillion c. Francia*; STEDH de 15 de noviembre de 2007, caso *Khamidov c. Rusia*. Esta última en relación con una empresa panadera que ve vulnerado su derecho al respeto de la vida privada puesto que el molino, la propia panadería y el almacén no fueron considerados como domicilio a efectos de local profesional; al no incluirse en el contexto de lugar donde se realizan contactos sociales. El tribunal llega a sostener que estos sitios sí deben entrar dentro del campo de protección de este derecho.

³⁹ En este sentido, entre otras, en la STEDH de 1 de diciembre de 2015, caso *Brito Ferrinho Villa-Nova contra Portugal* (demanda núm. 69436/2010), dictada en un caso en el que la inspección tributaria investiga las cuentas bancarias de una abogado residente en Faro (Portugal) y esta alega lesión del secreto profesional en relación con el artículo 8 del CEDH por el acceso de la Inspección a los pagos de sus clientes, afirma el tribunal que «la legislación nacional debe utilizar términos lo suficientemente claros para indicar a todos en qué circunstancias y bajo qué condiciones habilita a los poderes públicos a recurrir a medidas que afecten a sus derechos protegidos por el convenio».

⁴⁰ En este sentido, la STEDH de 27 de septiembre de 2018, caso *Brazzi contra Italia* (demanda núm. 57278/2011), en relación con la entrada en el marco de una investigación por fraude fiscal en el domicilio de una persona física.

Normalmente, en el caso de las inspecciones tributarias, este requisito de previsibilidad de la medida no va a plantear problemas en nuestro derecho interno, ya que, como hemos visto, el artículo 142 de la LGT prevé claramente estas facultades de la Inspección y reviste su ejercicio, en función de que se pretenda entrar en el domicilio constitucionalmente protegido o en otros locales del obligado tributario, de unas garantías específicas⁴¹.

La injerencia, además de estar prevista en la ley, debe perseguir objetivos legítimos. Esos objetivos son los contemplados en el artículo 8.2 del CEDH, por lo que, en relación con la materia tributaria, cobrará virtualidad que la medida sea necesaria en una sociedad democrática para «el bienestar económico del país» o para «la defensa del orden y la prevención del delito»⁴². En este sentido, la STEDH de 20 de noviembre de 2018, caso *Erduran and EM Export contra Turquía*, ha señalado que la evasión fiscal, especialmente cuando la suma defraudada es significativa (77.000 € en el caso cuestionado en esta sentencia) supone un menoscabo de los recursos económicos del Estado y de su capacidad de actuar los intereses colectivos.

La injerencia debe ser «necesaria» en una «sociedad democrática», lo cual se concreta básicamente en que la injerencia sea proporcional a los objetivos perseguidos con la misma⁴³.

Pues bien, en el caso *Niemietz* el tribunal va a considerar que no se cumple con este último requisito, esto es, que la injerencia en el despacho profesional del abogado en cuestión no era proporcional y no se desarrolló con las debidas garantías. Como señala el tribunal, «la orden fue redactada en términos muy generales: ordenaba la búsqueda e incautación de “documentos”, sin límite alguno, que revelaran la identidad del autor de la carta ofensiva; este punto tiene una particular importancia cuando, como en Alemania, el registro en el despacho de un abogado no va acompañado de garantías procesales especiales, como es la presencia de un observador independiente. Es más, dada la naturaleza de los objetos examinados, el registro

⁴¹ El requisito de legalidad se cumple mediante la existencia de una ley que reconozca a la autoridad pública esta injerencia. La ley no tiene por qué ser, en sentido estricto, una ley aprobada por el Parlamento, sino que puede tomar diversas formas, debiendo esta ser interpretada en su sentido material y no formal, y atendiendo a la configuración del derecho de cada país. De esta manera, puede ser una norma que se infiera de otras fuentes del derecho siempre y cuando el país reconozca esa competencia al órgano que dicta la norma, para limitar el derecho «a la vida privada» en ciertos casos.

⁴² Así, por ejemplo, en la STEDH de 1 de diciembre de 2015, caso *Brito Ferrinho Villa-Nova contra Portugal* (demanda núm. 69436/2010), señala el tribunal que «la injerencia en la vida privada de la demandante estaba encaminada a la búsqueda de indicios y de pruebas en el contexto de una investigación abierta contra la demandante por fraude fiscal. Por tanto, perseguía un objetivo legítimo, la “prevención del delito” en el sentido del artículo 8.2 del convenio».

⁴³ Como señala la STEDH de 1 de diciembre de 2015, caso *Brito Ferrinho Villa-Nova contra Portugal* (demanda núm. 69436/2010), «según la jurisprudencia constante del tribunal, la noción de “necesidad” implica una injerencia basada en una necesidad social imperiosa y, especialmente, proporcionada al objetivo legítimo perseguido. Para determinar si la injerencia era “necesaria en una sociedad democrática”, el tribunal tiene en cuenta el hecho que se debe dejar un cierto margen de apreciación a los Estados contratantes».

vulneró el secreto profesional en un grado que resulta desproporcionado en las circunstancias. Debe recordarse a este respecto que en el caso de un abogado, tal intrusión puede repercutir en la adecuada administración de justicia y, por tanto, en los derechos garantizados por el artículo 6. Además, la publicidad que rodeó el caso pudo poner en peligro la reputación del demandante, tanto ante los ojos de sus clientes actuales como del público en general».

Posteriormente, el TEDH insistirá sobre estas ideas en otra importante sentencia para el asunto que tratamos. Nos referimos a la Sentencia de 24 de julio de 2008, caso *André y otros contra Francia* (demanda núm. 18603/03), en la que el tribunal comienza recordando que el término «domicilio» que figura en el artículo 8 del CEDH puede englobar, por ejemplo, el despacho de un miembro de una profesión liberal, destacadamente, de un abogado. En consecuencia, considera que la visita de los órganos de inspección tributaria efectuada en el despacho profesional del demandante (abogado) y el registro y las incautaciones de documentos allí efectuadas constituyen una injerencia en los derechos contemplados en el artículo 8.1 del CEDH. Si bien esta injerencia está prevista en la ley (art. L. 16.B del código de procedimientos fiscales), se plantea por parte de los demandantes si la misma era proporcionada y necesaria atendiendo a las circunstancias del caso. El tribunal considera que la injerencia persigue un objetivo legítimo de los contemplados en el artículo 8.2 del CEDH cual es la defensa del orden público y la prevención de las infracciones penales, si bien esas excepciones contempladas en el artículo 8.2 del CEDH deben ser interpretadas en sentido estricto y su necesidad en un caso concreto debe ser establecida de manera convincente. Señalado esto, el tribunal estima que las inspecciones y los registros en el despacho o la casa de un abogado pueden atentar incontestablemente al secreto profesional, «que es la base de la relación de confianza que existe entre el abogado y su cliente. De ahí que la protección del secreto profesional es claramente el corolario del derecho que tiene el cliente de un abogado a no contribuir a su propia incriminación».

Por lo tanto, señala el TEDH, que «si el derecho interno puede prever la posibilidad de inspecciones o de visitas domiciliarias en el despacho de un abogado, las mismas deben imperativamente estar revestidas de garantías particulares». Asimismo, el tribunal afirma con rotundidad que «los abogados ocupan una situación central en la administración de la justicia y su cualidad de intermediarios entre los justiciables y los tribunales permite calificarlos como auxiliares de justicia».

En el caso concreto el tribunal observa que la visita domiciliaria se ha acompañado de una garantía especial de procedimiento, porque fue ejecutada en presencia del decano del colegio de abogados al que pertenecían los demandantes. Para el tribunal, la presencia del decano y las observaciones concernientes a la salvaguarda del secreto profesional que el mismo estima que debe hacer a propósito de los documentos a incautar fueron mencionadas en el proceso verbal de las operaciones⁴⁴. Finalmente, el tribunal considera

⁴⁴ El tribunal considera que, tratándose destacadamente de la incautación de notas manuscritas del primer demandante, no se ha rebatido que se trata de documentos personales del abogado sujetos al secreto profesional, como, por otra parte, había sostenido el decano.

que, en el caso concreto, en el marco de un control fiscal de una sociedad que es cliente de los demandantes, la Administración realiza la visita domiciliaria a estos últimos por la única razón de que tiene dificultades, de una parte, para efectuar el referido control fiscal a la sociedad y, de otra, para encontrar los documentos contables, jurídicos y sociales que confirmen las sospechas de fraude que pesaban sobre la sociedad cliente. Es por ello que el tribunal considera que la visita domiciliaria y el registro e incautación de documentos que ha comportado en el domicilio de los demandantes, en las circunstancias del caso, es desproporcionada en relación con el objetivo perseguido, por lo que decreta la existencia de violación del artículo 8 del CEDH.

Una cuestión importante que se ha planteado al TEDH en relación con el concepto de domicilio protegido por el artículo 8 del CEDH es el del acceso a los ficheros informáticos de un despacho profesional o de una empresa. En tal sentido, es importante la STEDH de 14 de marzo de 2013, caso *Bernh Larsen Holding y otros contra Noruega* (demanda núm. 24117/08). En este caso, las autoridades tributarias, en el ejercicio de la facultad reconocida en su derecho interno para revisar los archivos de las empresas, exigieron a la entidad BLH el acceso al servidor que contenía archivos electrónicos relacionados con las cuentas de la sociedad, así como información privada (incluidos correos electrónicos del personal), y realizar una copia del mismo para analizarlo en las oficinas de la Administración. Como problema añadido, este servidor era compartido por otras dos empresas (Kver e IOR), y los archivos relativos a cada una de ellas no estaban separados claramente en diferentes partes, por lo que se discute la facultad de las autoridades para acceder a dichos archivos. En primer lugar, el TEDH reitera la jurisprudencia en relación con la extensión del concepto de domicilio, que incluye también las oficinas de las personas jurídicas y sus sucursales y otros locales comerciales. Por tanto, considera que al requerir a los demandantes que permitan el acceso a la totalidad de los archivos y al exigir una copia de los mismos, la actuación administrativa supone una injerencia en el derecho al respeto del domicilio y correspondencia reconocido en el artículo 8 del CEDH. Dicho esto, el tribunal pasa a analizar si dicha injerencia está justificada de acuerdo con la ley, si constituye una medida necesaria y persigue un fin legítimo.

En relación con el primer punto, considera que la Ley de Administración Tributaria noruega sirve como base legal para la actuación administrativa en tanto que faculta a las autoridades para ordenar al obligado tributario a presentar todos aquellos documentos que sean relevantes para la inspección y a permitirles el acceso para realizar una inspección *in situ*. El tribunal expone que los documentos almacenados electrónicamente en un ordenador también se consideran documentos de relevancia a efectos de su inspección. El problema se encuentra en que, al hacer una copia de estos, se estaría accediendo a una gran cantidad de datos que no contienen información de relevancia para la inspección del sujeto que es objeto de la inspección (como correos electrónicos de empleados, información comercial confidencial de la empresa e incluso información de las otras empresas antes mencionadas). Por tanto, establece que «las autoridades no podrán requerir el acceso a archivos pertenecientes por completo a otro sujeto tributario. Cuando el archivo pertenezca al sujeto en cuestión, no se podrá requerir el acceso a aquellos documentos contenidos en él que pertenezcan a otros

sujetos tributarios para obtener información acerca de ellos, a no ser que dichos documentos contengan información relevante para la inspección del sujeto en cuestión. Además, cuando varias empresas compartan archivos y las partes correspondientes a cada una de ellas estén claramente separadas, el acceso deberá estar limitado al ámbito del sujeto tributario objeto de la inspección. En caso de que los archivos no estén claramente separados, es de esperar que las autoridades no tengan que depender de las indicaciones del sujeto acerca de dónde encontrar el material relevante, sino que deberán examinar todo el archivo para evaluar el problema ellos mismos». Esta doctrina del TEDH resulta especialmente interesante en relación con la inspección de los despachos profesionales de abogados por la práctica seguida por muchos profesionales del sector de organizar su actividad de forma autónoma, pero compartiendo un espacio físico común (despacho con varios abogados que actúan de forma autónoma o independiente entre sí) o a través de la constitución de una sociedad de profesionales donde cada uno de ellos puede gozar de un cierto ámbito de autonomía.

El fin legítimo de la actuación queda claro en tanto que se realiza persiguiendo el bienestar económico del país. En relación con la necesidad de la medida establece que «la revisión de los archivos contenidos en los ordenadores es un medio necesario para asegurar la eficiencia en la verificación de la información que el sujeto presenta a las autoridades tributarias». Además, considera que para evaluar si la medida es proporcional de acuerdo con el fin perseguido, es importante observar si la inspección se acompaña de garantías efectivas contra el abuso. En este caso el tribunal aprecia que se dieron esas garantías en tanto que la copia que se hizo de los archivos se depositó en un sobre cerrado a la espera de la resolución del recurso, el sujeto inspeccionado tenía el derecho de estar presente a la hora de revisar los documentos, así como a recibir una copia del informe y la devolución de aquellos documentos que se considerasen irrelevantes. Bajo estos fundamentos, el tribunal rechazó la existencia de una violación del artículo 8 del CEDH.

También resulta interesante, en esta línea, la STEDH de 27 de septiembre de 2005, caso *Petri Sallinen y otros contra Finlandia*⁴⁵ (demanda núm. 50882/99). Se cuestiona si la entrada en un despacho de abogados para el registro e incautación de material sujeto al privilegio abogado-cliente (secreto profesional) vulnera el derecho al respeto de la vida privada, domicilio y correspondencia reconocido en el artículo 8 del CEDH. El tribunal acepta que ha habido una injerencia en el derecho al respeto del domicilio (siguiendo su doctrina sobre la

⁴⁵ Las partes demandantes en este caso son un miembro del Colegio de Abogados de Finlandia y 17 clientes de este. La Administración tributaria, en el marco de una investigación sobre un supuesto fraude fiscal cometido por parte de dos clientes del abogado, entró en el despacho de este y registró los documentos, ordenadores y archivos, así como su piso y vehículo, al considerársele posible cómplice del delito cometido por sus clientes. Además, se realizaron copias de los discos duros de los ordenadores, exactamente cuatro, destruyendo posteriormente solo tres y reteniendo una de ellas. Dichos ordenadores contenían tanto mensajes profesionales como personales. Las partes alegan que las medidas han infringido los artículos 8 del CEDH relativo al respeto del domicilio, 6, sobre la tutela judicial efectiva, y 13, sobre el derecho a un remedio efectivo ante los tribunales nacionales.

extensión del concepto de domicilio) y correspondencia del primer demandante, propietario del despacho registrado, así como en el derecho al respeto de la correspondencia del resto de los demandantes, clientes del primero.

Dicho esto, pasa a analizar, como en el caso antes mencionado de *Bernh Larsen Holding*, si esta injerencia está justificada de acuerdo con la ley. Para considerarse justificada, el tribunal establece dos criterios: que exista una base legal en el derecho nacional y que sea accesible a la persona en cuestión, que debe ser capaz de prever las consecuencias.

El primero de los criterios no plantea problemas en tanto que, tal y como alega el Gobierno finlandés, la «Ley de medidas coercitivas» sirve de base legal para registrar el despacho de un abogado sospechoso de la comisión de un delito y, tal y como aclara el tribunal, «el poder de esta corte para examinar el cumplimiento de la legislación nacional es limitado, ya que son en primer lugar las autoridades nacionales, especialmente los tribunales, los que deben interpretar y aplicar la ley».

El problema se plantea en relación con la previsibilidad de las medidas. El tribunal establece que «la legislación nacional debe ser lo suficientemente clara en su mandato para ofrecer a los ciudadanos una indicación adecuada sobre las circunstancias y condiciones en que las autoridades públicas están facultadas para recurrir a tales medidas».

Además, sobre el secreto profesional del que gozan los abogados, la Recomendación (REC 2000/21) del Comité de Ministros del Consejo de Europa establece que los Estados deben tomar todas las medidas necesarias para asegurar el respeto de la confidencialidad de la relación cliente-abogado. Teniendo en cuenta que en el presente caso se copiaron e incautaron, entre otras cosas, los discos duros de los ordenadores del despacho profesional, que contenían información compartida entre el abogado demandante y otros clientes sin vinculación alguna con el delito investigado, el tribunal considera que «incluso si pudiera decirse que existe una base jurídica general para las medidas previstas en la legislación nacional, la ausencia de regulación aplicable que especifique con un grado de precisión apropiado las circunstancias en que el material privilegiado podría ser objeto de registro e incautación privaba a los demandantes del grado mínimo de protección a la que tenían derecho bajo el Estado de Derecho en una sociedad democrática». De esta forma defiende el tribunal la existencia de una violación del artículo 8 del CEDH por parte del Gobierno finlandés.

En un caso posterior, el caso *Golovan contra Ucrania*⁴⁶, se discute también la violación del artículo 8 del CEDH al llevar a cabo un registro en un despacho de abogados e incautar

⁴⁶ STEDH de 5 de julio de 2012, caso *Golovan contra Ucrania* (demanda núm. 41716/06). El abogado demandante se opone al registro e incautación de documentos contractuales, de contabilidad y otros documentos almacenados en su despacho en relación con su cliente [K] objeto de la investigación. El demandante alegó que el piso era considerado propiedad privada y, por tanto, era necesaria una orden judicial para

material protegido por el privilegio cliente-abogado. La diferencia es que en el presente caso la orden de registro se emitió con el objetivo de examinar los documentos que había en un piso del abogado, utilizado por este como oficina, relacionados con uno de sus clientes que estaba acusado de un delito de evasión fiscal y falsificación de documentos.

El demandante alega que el registro carecía de base legal al no constar de una autorización judicial para ello; que las autoridades ignoraron su derecho al secreto profesional y que además se registraron documentos que no estaban cubiertos por la orden de registro. Además, considera que los testigos del registro no podían considerarse como una apropiada garantía capaz de prevenir cualquier violación posible. El tribunal considera en este caso que las medidas efectivamente suponían una injerencia en los derechos reconocidos por el artículo 8 del convenio por dos motivos: en primer lugar, repercutían en su reputación como abogado y habían tenido que afectar al amplio rango de relaciones personales que había desarrollado a lo largo de su actividad profesional. Por tanto, afectaban a la vida privada del demandante. En segundo lugar, el registro se llevó a cabo en las oficinas del demandante, que son consideradas domicilio a efectos de la protección del convenio.

Reconocido esto, el tribunal pasa a analizar si dichas medidas eran conformes a la ley, siguiendo los dos criterios ya mencionados. Encuentra que, tal y como declararon los tribunales nacionales, las medidas no tenían fundamento en una base legal en tanto que esta requería una autorización judicial para la entrada en cualquier domicilio, cosa que se olvidó en el presente caso⁴⁷. En cuanto al respeto del secreto profesional, el tribunal aclara que el convenio no prohíbe la imposición de ciertas obligaciones a los abogados que pueden afectar a la relación que tienen con sus clientes. Sin embargo, la legislación nacional no reunía el estándar mínimo de previsibilidad en este punto. Pero uno de los aspectos más importante sobre los que se pronuncia el tribunal en este caso es acerca de la insuficiencia de garantías necesarias para prevenir de cualquier arbitrariedad posible por parte de las autoridades. En palabras del tribunal: «cualquier menoscabo del secreto profesional puede tener repercusiones en la correcta administración de justicia y, por tanto, en los derechos garantizados por el artículo 6 del convenio. Por ello, el registro de las dependencias de los abogados debe estar sujeto a un examen especialmente estricto. Unas garantías adecua-

registrarlo; y, además, los documentos requeridos por los investigadores le habían sido confiados en calidad de abogado y, por tanto, no podían ser incautados sin el consentimiento de su cliente. Los investigadores ignoraron las objeciones del demandante y comenzaron el registro. Se alega una vulneración del derecho a la inviolabilidad del domicilio (art. 8 CEDH) y el derecho a un remedio efectivo ante las autoridades nacionales (art. 13 CEDH).

⁴⁷ Hay que añadir, además, que la STEDH de 27 de septiembre de 2018, caso *Brazzi contra Italia* (demanda núm. 57278/2011), ha puesto el acento en la necesidad de un «control eficaz» de las órdenes que habilitan la entrada en el domicilio, «considerando que el hecho de que una solicitud de orden haya sido objeto de un control judicial, no necesariamente se considerará que constituye en sí misma una garantía suficiente contra el abuso».

das, como la presencia y efectiva participación de un observador independiente, deben estar siempre disponibles en el transcurso del registro de un despacho de abogados para garantizar que el material sujeto a privilegio profesional reconocido legalmente no se retira»⁴⁸.

Respecto a los observadores independientes, establece una serie de requisitos que deben reunir para considerarse garantías efectivas:

- Debe tener una calificación jurídica para participar efectivamente en el procedimiento.
- Debe estar vinculado por el privilegio cliente-abogado para garantizar la protección de todo material confidencial y los derechos de terceras personas.
- Debe ser dotado de las facultades requeridas para prevenir durante el procedimiento cualquier interferencia con el secreto profesional del abogado.

De no reunir estas características no se podrá considerar que el procedimiento cumple con las garantías necesarias y, por tanto, se apreciará una vulneración del artículo 8 del convenio, como sucede en este caso.

Más recientemente, en el caso *Lindstrand Partners contra Suecia*, el tribunal se pronuncia de nuevo sobre el tema⁴⁹. Las autoridades suecas registraron el despacho de uno de los

⁴⁸ En el mismo sentido, la STEDH de 21 de enero de 2010, caso *Xavier da Silveira contra Francia* (demanda núm. 43757/05).

⁴⁹ STEDH de 20 de diciembre de 2016, caso *Lindstrand Partners contra Suecia* (demanda núm. 18700/09). En este caso las autoridades tributarias solicitan a los tribunales de Estocolmo permiso para registrar documentos y demás materiales en relación con la empresa sueca SNS, ya que tenían la sospecha de que había estado evadiendo impuestos a través de la constitución de una empresa en Suiza. Consideraban muy probable que los directivos de la empresa sueca, entre ellos Mr. Toivo Jurik, fueran a su vez los gestores de la empresa suiza. Para comprobarlo, como la empresa SNS había sido liquidada y no tenía su propio local, el registro debía hacerse en dos viviendas conectadas con Mr. Jurik, que había sido responsable de la contabilidad de la empresa y se entendía que podía poseer la documentación requerida. Primero en el local de la empresa matriz, Draupner, que se ubicaba en un piso alquilado por Mr. Jurik y usado por este como segunda residencia, y posteriormente en su despacho del bufete de abogados del que era socio, Lindstrand Partners. Durante el registro del piso se encontró material de interés que pertenecía a la empresa Draupner y, ya que esta empresa había mantenido relaciones comerciales con SNS, se decidió inspeccionar también a esta empresa y registrar cualquier material relacionado con ella tanto en el piso como en el despacho de abogados. En dicho apartamento se encontraron varias carpetas con material contable, un disco duro externo, un dispositivo de memoria USB y el disco duro de un ordenador, que fueron incautados y copiados. En el despacho de abogados se registraron armarios, estanterías y ordenadores, pero no se encontró material relevante para la investigación. El representante del bufete de abogados solicitó que el USB y el disco duro estuviesen exentos de la investigación por contener material relacionado con sus clientes, pero los tribunales nacionales se lo denegaron y consideraron que la intromisión estaba justificada por el alto riesgo de que los documentos fuesen retenidos, destruidos o

socios del bufete Lindstrand (demandante), así como un piso que, si bien era de su propiedad, lo alquilaba como local comercial a otra empresa, Draupner. El tribunal reconoce que, aunque no se encontró material relevante en el despacho profesional, su registro suponía una injerencia en el respeto del domicilio y correspondencia del demandante (ya que al registrar armarios, estanterías y ordenadores se encontraron inevitablemente documentos que podían tratarse como tal).

En relación con el registro del apartamento se cuestionó si la incautación del disco duro y la memoria USB que se encontró allí suponían una injerencia en el derecho reconocido en el artículo 8 del CEDH, ya que no se localizaban en las instalaciones del bufete de abogados demandante en el momento de la incautación, sino en el piso que constituía el local comercial de otra empresa, Draupner. Los tribunales nacionales consideraron que, como dicha empresa era uno de los sujetos sometidos a la inspección fiscal, cualquier material vinculado con su negocio y encontrado en sus instalaciones debía interpretarse como suyo y era apto para su examen, y así lo reitera el Tribunal de Estrasburgo, por lo que el registro en estas dependencias no constituía una injerencia en los derechos del demandante.

No obstante, en este caso, aunque el tribunal reconoció que el registro del bufete de abogados demandante sí suponía una injerencia en el derecho reconocido en el artículo 8 del convenio, dicha injerencia estaba justificada y, por tanto, no suponía una violación de dicho artículo. En primer lugar, la medida era conforme con la ley, ya que esta permitía que se registrasen otros locales profesionales aparte del que era objeto de la inspección si había razones para asumir que documentos relevantes podían ser encontrados ahí y si existía el riesgo de que esos documentos pudiesen, de otra manera, ser alterados o destruidos. Además, el tribunal consideró que la decisión de registrar el despacho del bufete estaba motivada y los procedimientos de ejecución estaban debidamente documentados, por lo que se cumplía con el requisito de previsibilidad. Por otro lado, el registro perseguía un fin legítimo, el bienestar económico del país. Por último, en cuanto a la necesidad de la medida, entendiéndose como la proporcionalidad entre el fin perseguido y los medios empleados, el tribunal analizó de nuevo si se dieron las garantías necesarias contra cualquier arbitrariedad que, recordó de nuevo, deben ser especialmente estrictas cuando el procedimiento involucra a un abogado. En el presente caso consideró que «la solicitud de la Agencia Tributaria al Tribunal Administrativo de Suecia era muy detallada, indicando que había resultado imposible determinar el número de empresas relacionadas e interrelacionadas a través de la información obtenida de las personas involucradas en dichas empresas, por lo que era necesario acceder a los documentos que podían aclarar la situación». Además, el registro en el bufete se había llevado a cabo en presencia de un representante legal elegido por el demandante, quien controló las inspecciones y pudo oponerse a la incautación de cualquier material que se podía considerar sujeto al secreto profesional. Por tanto, el tribunal no encontró en este caso que

alterados. El bufete Lindstrand Partners denuncia entonces a Suecia ante el Tribunal de Estrasburgo por vulneración de los artículos 8, 6 y 13 del CEDH.

el registro se hubiese llevado a cabo de manera excesiva ni que causase un perjuicio innecesario al demandante.

5. Conclusión

A la luz de esta jurisprudencia del TEDH, debemos volver la vista a nuestro derecho interno y reflexionar sobre la cuestión de si las garantías con las que se revisten las entradas y registros domiciliarios en el concreto caso de los despachos de abogados son suficientes y están en consonancia con las exigencias marcadas por el Tribunal de Estrasburgo.

Parece que, en relación en concreto con las actuaciones de la Administración tributaria, sean en el marco de los requerimientos de información que cada vez adoptan un carácter más masivo o genérico (desde el punto de vista del número de contribuyentes afectados y del volumen de datos requeridos), como, especialmente por lo que ahora nos interesa, en el caso de las inspecciones tributarias, el secreto profesional del abogado tiende a perder importancia o peso específico, siendo así que constituye una verdadera garantía en defensa de los derechos y libertades de los ciudadanos⁵⁰. Recordemos que el secreto profesional está contemplado en el artículo 542 de la Ley orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial, cuyo apartado 3 señala que «los abogados deberán guardar secreto de todos los hechos o noticias de que conozcan por razón de cualquiera de las modalidades de su actuación profesional, no pudiendo ser obligados a declarar sobre los mismos». El mismo constituye una de las garantías cardinales del derecho de defensa del acusado, ya sea en el marco de un proceso judicial o de un procedimiento administrativo sancionador⁵¹. Por ello, entendemos que los órganos de inspección tributaria deben poner en justo valor la importancia del secreto profesional del abogado y extremar las garantías y cautelas para su salvaguarda en el curso de sus actuaciones inspectoras en relación con despachos de abogados.

La otra gran cuestión que se plantea a la luz de la jurisprudencia del TEDH es la del papel que puede jugar el decano del respectivo colegio profesional, o persona en quien delegue

⁵⁰ La apreciación de la Comisión Jurídica del Consejo General de la Abogacía (2015, p. 20), aunque no se hace en referencia en concreto a las inspecciones tributarias, es demoledora, cuando señala que «las circunstancias en que se desarrollan este tipo de diligencias no hacen posible en muchas ocasiones que los representantes colegiales presentes lleven a cabo la función de protección del secreto profesional para la cual habían sido emplazados. En tales casos conviene que, con posterioridad (y como se tiene conocimiento ha sido realizado con ocasión de algún supuesto por algún Colegio) la Junta de Gobierno debe adoptar algún tipo de resolución posterior expresando su preocupación por estos hechos así como su firme compromiso con su responsabilidad de salvaguarda del secreto profesional, recordando que el secreto profesional es un derecho y un deber de los abogados y constituye un valor esencial inherente al ejercicio profesional de la abogacía, en cuanto supone en último término una garantía en defensa de los derechos y libertades de los ciudadanos».

⁵¹ En este sentido, Signes de Mesa (2011, p. 1).

o, en fin, observadores independientes, en el curso de las inspecciones a despachos de abogados. El artículo 32 del Estatuto General de la Abogacía de 2001 puede dar pie a ello⁵². Sin embargo, como bien se explica en el Informe del Consejo General de la Abogacía⁵³, el ATC 167/2000 ha considerado que estas garantías ya las cumple la presencia del secretario judicial en el ámbito de las entradas y registros ordenados en el marco de un proceso judicial⁵⁴. Aun así, hay que tener en cuenta la necesidad de un «control eficaz» de la orden de entrada y registro en el domicilio⁵⁵. Parece, sin embargo, que en el procedimiento tributario de inspección la presencia del decano o de la persona que le represente puede añadir garantías, tan necesarias, según lo que hemos analizado, en relación con la salvaguarda del secreto profesional del abogado.

Referencias bibliográficas

Álvarez Martínez, J. (2007). *La inviolabilidad del domicilio ante la inspección de tributos*. Madrid: La Ley.

Bosch Cholbi, J. L. (2019). Las entradas en el domicilio de los contribuyentes: aspectos problemáticos; con especial atención a los requisitos constitucionales y al control jurisdiccional del auto judicial con ocasión de la impugnación de la liquidación –ATS 18.10.2017. Ponencia escrita enmarcada en la actividad *Cuestiones tributarias de*

actualidad, Servicio de Formación continua. Consejo General del Poder Judicial, Madrid de 30 de enero a 1 de febrero de 2019.

Comisión Jurídica del Consejo General de la Abogacía Española. (2015). *Informe número 10/2015 sobre entrada y registro en despachos de abogados*, de 14 de diciembre de 2015.

Ferreiro Lapatza, J. J. (1992). *Procedimientos y métodos de comprobación tributaria*

⁵² Señala el referido precepto que «en el caso de que el decano de un colegio, o quien estatutariamente le sustituya, fuere requerido en virtud de norma legal o avisado por la autoridad judicial, o en su caso gubernativa, competente para la práctica de un registro en el despacho profesional de un abogado, deberá personarse en dicho despacho y asistir a las diligencias que en el mismo se practiquen velando por la salvaguarda del secreto profesional».

⁵³ Comisión Jurídica del Consejo General de la Abogacía (2015, pp. 23 y 24).

⁵⁴ Señala el ATC 167/2000 que «la presencia del decano del Colegio de Abogados, como pretenden los recurrentes, no constituye una exigencia constitucional, dado que este tribunal ha declarado que “una vez obtenido el mandamiento judicial, la forma en que la entrada y registro se practiquen, las incidencias que en su curso puedan producirse..., se mueven siempre en otra dimensión, el plano de la legalidad” (SSTC 133/1995, de 25 de septiembre, FJ 4; 94/1999, de 31 de mayo, FJ 3; 171/1999, de 27 de septiembre, FJ 11), ni es exigida por la Ley de Enjuiciamiento Criminal».

⁵⁵ Como señala la STEDH de 27 de septiembre de 2018, caso *Brazzi contra Italia* (demanda núm. 57278/2011), que el control sea eficaz se traduce en que «las personas implicadas puedan obtener un control judicial efectivo, de hecho y de derecho, de la medida en causa y de su desarrollo».

- a la luz de los principios constitucionales. *Dereito*, 1(1).
- Ilustre Colegio de Abogados de Barcelona (2014). *Nota de prensa: El ICAB insta a la Agencia Tributaria al cese de las inspecciones abusivas y vulneradoras que se están haciendo en empresas y despachos profesionales*, de 17 de julio de 2014. Recuperado de <<https://www.icab.es>>.
- Olivares Olivares, B. D. (2018). La captación de información personal de abogados y procuradores: ¿dónde quedan las garantías jurídicas? *Quincena Fiscal*, 4 [BIB 2018/5964].
- Orena Domínguez, A. (2014). La entrada en el domicilio de las personas físicas, jurídicas y en los despachos profesionales. En I. Merino Jara (Dir.), E. Manzano Silva (Coord.), *Procedimientos tributarios: aspectos prácticos*. Barcelona: José María Bosch editor.
- Navas Sánchez, M. M. (2011). ¿Inviolabilidad o intimidad domiciliaria? A propósito de la jurisprudencia constitucional sobre el derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio. *Revista de Derecho Político*, 81.
- Peláez Martos, J. M. (2017). Hacienda y los abogados. *Cinco Días*, de 18 de septiembre de 2017.
- Pulido Quecedo, M. (2008). La inviolabilidad del domicilio de las personas físicas y jurídicas ante el TEDH (caso Isildak c. Turkía). *Repertorio Aranzadi del Tribunal Constitucional*, 16, parte Tribuna [BIB 2008/2871].
- Raedt, S. de. (2015). La portée du droit au respect de la vie privée et le droit de l'administration fiscale: l'importance de l'arrêt Bernh Larsen nuancée. *Revue Générale du Contentieux Fiscal*, 3.
- Sánchez García, J. M. (2017). El secreto profesional y la legalidad de los registros del despacho profesional del abogado. Recuperado de <<http://www.abogacia.es/2017/05/25/el-secreto-profesional-y-la-legalidad-de-los-registros-del-despacho-profesional-del-abogado/>>.
- Serraller, M. (2015). Hacienda lanza inspecciones masivas a bufetes y colegios. *Expansión*, 10 de febrero de 2015. Recuperado de <<http://www.expansion.com>>.
- Serraller, M. (2019). Hacienda retirará al abogado interno de empresa el secreto profesional. *Expansión*, 9 de enero de 2019. Recuperado de <<http://www.expansion.com>>.
- Signes de Mesa, J. I. (2011). La independencia de los abogados de empresa y la protección del secreto profesional en la Unión Europea. *Revista de Derecho Mercantil*, 279 [BIB 2011/1482].