

El encuadramiento legal y límites del uso de herramientas de inteligencia artificial con fines de control fiscal

Análisis de la decisión del Consejo Constitucional francés de 27 de diciembre de 2019 (*Décision n.º 2019-796 DC*), sobre la Ley de Presupuestos 2020

José Manuel Calderón Carrero

*Catedrático de Derecho Financiero y Tributario.
Universidad de A Coruña*

Extracto

A través de este trabajo analizamos una Sentencia del Consejo Constitucional francés de 27 de diciembre de 2019, que evalúa la constitucionalidad de la regulación introducida por el legislador a través de la Ley de Presupuestos 2020, que autoriza la utilización de un mecanismo o herramienta de inteligencia artificial con fines de control fiscal; la normativa aprobada otorga a la administración la potestad de recabar de forma automatizada y utilizar determinados contenidos accesibles públicamente a través de ciertos operadores de plataformas de internet (redes sociales, plataformas de intermediación de venta de bienes y servicios), con el fin de investigar infracciones fiscales y aduaneras.

El Consejo Constitucional francés analizó la configuración del mecanismo y llegó a la conclusión de que no establece una restricción de derechos fundamentales desproporcionada. No obstante, el referido tribunal francés declaró que la utilización de este tipo de herramientas de inteligencia artificial debe quedar sujeta a un estricto régimen que permita su control de legalidad y conciliación con los derechos y garantías fundamentales de los obligados tributarios, a efectos de evitar que su uso se convierta en una auténtica «caja negra» que desvirtúe su utilización y los sitúe al margen del Derecho (*algorithmic accountability rules*).

1. Supuesto de hecho

El Consejo Constitucional francés, a través de su decisión de 27 de diciembre de 2019 (*Décision n.º 2019-796 DC*), se pronunció sobre la constitucionalidad de ciertas medidas introducidas por la Ley de Presupuestos 2020.

Esta decisión del Conseil Constitutionnel francés se dicta como consecuencia de la remisión cursada por un grupo de diputados y senadores parlamentarios que cuestionan la constitucionalidad de una serie de normas recogidas en la *Loi de finances pour 2020* aprobada por el legislador francés.

En particular, la *Loi de finances 2020* (art. 154) introduce en su ley general de procedimientos tributarios un mecanismo experimental (por un periodo de tres años) que otorga a la administración la potestad de recabar de forma automatizada y utilizar determinados contenidos accesibles públicamente a través de ciertos operadores de plataformas de internet (redes sociales, plataformas de intermediación de venta de bienes y servicios), con el fin de investigar infracciones fiscales y aduaneras.

La decisión del Consejo Constitucional analiza la compatibilidad del mecanismo (algoritmos de control fiscal y *data analytics*) con determinados derechos fundamentales de gran relevancia (libertad de pensamiento y de expresión, libertad de culto, libertad sindical, derecho a la intimidad, protección datos personales, etc.). Entre las principales críticas formuladas por los diputados y senadores se destaca que este mecanismo puede conducir a la utilización de internet como medio de autocensura a la libertad de expresión y de comunicación.

2. Doctrina del Consejo Constitucional francés

El Consejo Constitucional francés analizó la configuración del mecanismo y llega a la conclusión de que no establece una restricción de derechos fundamentales desproporcionada a la vista de las limitaciones introducidas por el legislador respecto de una serie de cuestiones que conforman un régimen jurídico de esta nueva herramienta de control fiscal y que vendrían a garantizar un equilibrio que concilia tales derechos fundamentales con el objetivo de interés general del control fiscal. En particular, el Consejo Constitucional se refirió a los siguientes elementos del mecanismo que instrumentan tal equilibrio y proporcionalidad, a saber:

- a) El ámbito de aplicación o situaciones donde puede utilizarse el mecanismo: datos públicos en línea de una serie de redes sociales y plataformas de comercio electrónico e intermediación; la norma establece una doble condición para la captación de los datos, en el sentido de que el contenido debe ser accesible libremente a través de un servicio público de comunicación en línea: por un lado, se excluye la captación de datos respecto de los cuales se requiere acceso con contraseña o registro en una página web; y, por otro, se requiere que exista voluntariedad sobre su divulgación pública por parte de los usuarios de tales redes sociales o plataformas.
- b) Las situaciones excluidas del ámbito de aplicación del mecanismo: captación de datos sobre opiniones políticas, religiosas o filosóficas, origen étnico o racial, orientación sexual, datos genéticos o biométricos, etc.
- c) La utilización para fines exclusivamente fiscales (exclusión de reconocimiento facial) a la que está sujeta la información captada a través del mecanismo, instrumentando un objetivo constitucionalmente protegido (lucha contra el fraude fiscal), en un ámbito o contexto donde pueden producirse incumplimientos de la normativa tributaria no detectados por los medios ordinarios o disponibles por la administración.
- d) La cancelación de todos aquellos datos que hubieran sido captados y carecieran de trascendencia fiscal.
- e) Las condiciones de acceso y utilización de los datos captados, que solo pueden ser manejados por personal de la administración sujeta a secreto profesional y un régimen de estricta confidencialidad (garantía de «secreto tributario»).
- f) La forma o modalidades de uso de los datos captados; los indicios de fraude fiscal recabados de forma automatizada a través de los algoritmos no pueden servir de única prueba para fundamentar una regularización sino que deben ponerse en marcha procedimientos de control fiscal, a través de medios no automatizados, para evaluar la fiabilidad de tales indicios (corroboración) y completarlos debidamente a efectos de motivar una eventual comprobación; cualquier regularización o sanción que pudiera resultar de tales procedimientos debe ser debidamente individualizada y motivada, sin que pueda fundamentarse únicamente en los datos resultado de tratamiento automatizado, permitiendo en todo caso el ejercicio de derechos de defensa (audiencia y contradicción) y las garantías que establece la normativa de protección de datos de carácter personal (derechos de acceso, rectificación y cancelación).
- g) Garantías adicionales de borrado, cancelación y uso apropiado de los datos: la regulación del mecanismo establece que allí donde la captación de datos no revela indicios de fraude, los datos deben ser borrados en un plazo de 30 días; si, por el contrario, los datos revelan indicios de fraude, los datos pueden ser almacenados por un periodo máximo de un año o hasta que finalicen los procedimientos penales, fiscales o aduaneros iniciados por las autoridades.

La decisión del Consejo Constitucional francés termina considerando que la regulación introducida por el legislador francés en relación con esta nueva herramienta de control fiscal (utilización de algoritmos y análisis de datos con fines de control fiscal) concilia de forma equilibrada la lucha contra el fraude fiscal y otros derechos fundamentales que pueden resultar afectados, siempre que tal sistema de contrapesos funcione en la práctica a partir de un control judicial del mismo¹.

No obstante, el Consejo Constitucional en la parte final de su decisión enfatizó que se trata de un mecanismo aprobado a título experimental, y que los resultados de su aplicación deben ser evaluados por el legislador una vez concluido el periodo de prueba establecido, considerando en particular el grado de cumplimiento efectivo de las garantías de los derechos fundamentales afectados y la eficacia del mecanismo en la lucha contra el fraude fiscal.

El Consejo Constitucional termina poniendo de relieve que su dictamen posee carácter provisional, de manera que la compatibilidad constitucional del mecanismo de captación automatizada de datos públicos a través de algoritmos de control fiscal deberá ser analizada de nuevo a la luz de las conclusiones derivadas de la referida evaluación.

3. Comentario crítico

El mecanismo aprobado por el legislador francés a través de la Ley de Presupuestos 2020 constituye una nueva técnica de control fiscal (lucha contra el fraude fiscal y *data matching*) que integra una nueva expresión del dinámico proceso de digitalización de las administraciones tributarias (Mitchell, 2019).

En esta ocasión, el mecanismo de lucha contra el fraude fiscal combina la aplicación de la inteligencia artificial, los algoritmos y las técnicas de *data analytics* para detectar situaciones de fraude fiscal o verificar declaraciones tributarias (*data matching*), a través de la captura, tratamiento y utilización de datos de los contribuyentes que son susceptibles de acceso público a través de redes sociales y plataformas de comercio *online* o de intermediación.

No obstante, debe destacarse que este mecanismo no opera de forma totalmente automatizada²; tal y como hemos indicado anteriormente, la regulación del mecanismo está

¹ El Consejo Constitucional francés únicamente se opuso a una sección de la regulación del nuevo mecanismo que permitía sancionar a los contribuyentes en relación con situaciones de fraude respecto de las que ya poseía información, de manera que el uso del mecanismo de captación automatizada de datos a través de los algoritmos no resultaba necesaria y, por tanto, constituía una erosión desproporcionada de los derechos fundamentales de los ciudadanos. Véase el punto 94 de la decisión del Consejo Constitucional francés.

² Nótese cómo la normativa europea de protección de datos (Reglamento UE, n.º 2016/679, GDPR) limita de forma relevante la utilización de datos objeto de tratamiento automatizado a través de procesos

pensada para que opere de manera que sea gestionado por las autoridades fiscales, tanto a efectos de cancelar datos sin trascendencia tributaria como para utilizar aquellos que aporten indicios que puedan motivar el inicio de un procedimiento de control fiscal.

Ciertamente, las nuevas tecnologías digitales (*AI tools, machine learning, data mining, data analytics*) pueden traer consigo un *big bang* de nuevos mecanismos de control fiscal que plantean serios desafíos para lograr su efectividad en condiciones compatibles con los derechos y garantías básicos de los obligados tributarios.

En este sentido, la sentencia del Consejo Constitucional francés ha sido tildada de *naive*, en la medida en que establece unas condiciones de compatibilidad del mecanismo con los derechos fundamentales de los ciudadanos que son muy difíciles de cumplir en la práctica y de supervisar por los administrados y los tribunales. En particular, se ha puesto de relieve que la aprobación del mecanismo abre una «Caja de Pandora» y permite que se genere una mayor arbitrariedad en las decisiones de las administraciones tributarias, en la medida en que la utilización de *self-learning algorithms* conduce a resultados que no pueden ser reproducidos ni explicados, todo lo cual conduce a «comprobaciones fiscales encubiertas» y una «supervisión en masa de las redes sociales» por parte de la administración (*Quadrature du Net*, 30 de diciembre de 2019).

Desde el Ministerio de Finanzas francés se ha justificado el mecanismo apelando a su finalidad legítima de control del fraude fiscal, avanzando que la utilización del mismo a partir de dos algoritmos puede generar una recaudación de 10 millones de euros por año (Hoke, 2020, p. 103).

Ciertamente, resulta difícilmente cuestionable que el uso de las nuevas tecnologías –particularmente, «herramientas de inteligencia artificial»– por parte de las administraciones tributarias permite la realización de determinadas actividades y servicios asistenciales de forma más eficiente tanto para las autoridades fiscales como para los contribuyentes. Por un lado, la administración puede articular servicios asistenciales más ajustados a las necesidades y circunstancias de los obligados tributarios, reduciendo sus costes de cumplimiento y mejorando la seguridad jurídica a través de guías que abordan los aspectos más complejos de la normativa tributaria (*understanding and meeting taxpayers preferences, engagement with taxpayers to improve services*); y, por otro, estas nuevas tecnologías permiten a las administraciones destinar de forma más eficiente los recursos centrandose la atención en comprobaciones más selectivas y mejor focalizadas atendiendo al mayor nivel de

automatizados (art. 22), incluyendo el «perfilamiento» de los sujetos afectados. Igualmente, la imposición de sanciones tributarias como resultado de procesos automatizados plantea serias dudas sobre su compatibilidad con los principios del Derecho Administrativo Sancionador; de hecho, ya existen pronunciamientos judiciales que así lo han establecido (véase la sentencia del *First-tier Tribunal* de Reino Unido en el caso *Expion Siverstone Ltd v HMRC*, UKFTT 0460 (TC), rechazando que la determinación de una sanción sea realizada por un ordenador sin intervención humana.

riesgo detectado (Piazza y Rajani, 2018). Cabe observar a este respecto como las nuevas medidas de transparencia fiscal post-BEPS combinadas con la digitalización de las administraciones y las nuevas técnicas de gestión de riesgos fiscales sin llegar a transformar las funciones tradicionales de las administraciones tributarias sí alteran las fórmulas y esquemas con los que se vienen desarrollando³.

Sin embargo, la utilización de este tipo de herramientas de inteligencia artificial debe quedar sujeta a un estricto régimen que permita su control de legalidad y conciliación con los derechos y garantías fundamentales de los obligados tributarios, a efectos de evitar que su uso se convierta en una auténtica «caja negra» que desvirtúe su utilización y los sitúe al margen del derecho. A este respecto, ya se ha puesto de relieve la necesidad de articular un régimen jurídico de *algorithmic accountability*, en el sentido de que el funcionamiento de los algoritmos destinados al «control fiscal» pueda ser explicado en cada caso concreto a la hora de determinar y motivar decisiones administrativas (v. gr., inicio de una comproba-

³ En relación con el impacto transformador de la nueva transparencia fiscal post-BEPS en combinación con las nuevas tecnologías y técnicas de gestión de riesgos fiscales sobre el desarrollo de las funciones que vienen realizando las administraciones tributarias, cabe apuntar algunas ideas: 1.º La asimetría o gap de información entre la administración tributaria y los contribuyentes se reduce significativamente y no solo como consecuencia de la «nueva transparencia fiscal», sino como correlato a las nuevas técnicas digitales de cumplimiento fiscal (*e-filing of tax returns, e-reporting, e-payment of tax*), y de análisis y gestión de riesgos fiscales (*data analytics, machine learning, tax risk analysis and taxpayers profiling*); la gestión tributaria evoluciona desde el *downstream compliance* hacia el *upstream compliance*; 2.º La tradicional distinción entre *easy-to-tax activities/taxpayers* (*corporate tax of large and medium sized companies, individual income tax of workers*) vs. *hard-to-tax activities/taxpayers* (*taxing small business, the informal sector, cash sector, etc.*) tiende a diluirse como consecuencia de las nuevas técnicas de gestión en masa de datos económicos y fiscales (*Big data, AI*) por parte de las administraciones tributarias (Alm, Martínez y Wallace, 2004); 3.º Las tradicionales funciones de las administraciones tributarias (gestión, inspección, recaudación, etc.) experimentan una cierta transformación no tanto desde el punto de la naturaleza de las funciones como en lo que concierne al modo en que se desarrollan como consecuencia de tal proceso de digitalización administrativa, a saber: a) *Risk assessment and audit*: las nuevas medidas de transparencia fiscal requieren que las administraciones gestionen datos en masa, de manera que las nuevas técnicas de análisis basadas en riesgos fiscales permiten identificar de forma automatizada contribuyentes y transacciones de alto riesgo. Ello permite una utilización más eficaz de la *audit capacity* de las administraciones tributarias, de suerte que el FTA-OCDE ha puesto de relieve que aproximadamente 1/3 de los recursos de las administraciones de los países de la OCDE están dedicadas a labores de comprobación fiscal (OECD, 2018). La combinación de las medidas de transparencia fiscal (reducción del «gap de asimetría fiscal») con las nuevas técnicas digitales de gestión de riesgos fiscales maximiza la *audit capacity* de las administraciones tributarias y ensancha el control fiscal, lo cual posee evidentes consecuencias para los obligados tributarios; b) *Data Management*: la gestión de datos a través de nuevas tecnologías (*data analytics tools, AI, Big data*) constituye una nueva subfunción que posee relevancia crítica para la explotación de las nuevas fuentes de información derivadas de las medidas de transparencia fiscal; c) *Collection*: como consecuencia de las nuevas medidas de transparencia fiscal y la implementación de nuevos mecanismos digitales de gestión de datos fiscales las administraciones no solo serán más eficaces en el control del fraude fiscal sino también en el desarrollo de sus funciones recaudatorias (Gueydi y Abdellatif, 2019, pp. 780 y ss.).

ción) frente a un contribuyente, incluyendo la supervisión de tal funcionamiento por expertos independientes que garanticen que tales algoritmos no operan de forma arbitraria o ilegal.

La utilización de herramientas de inteligencia artificial con fines de control fiscal no constituye una técnica de ciencia-ficción, sino que ya se utiliza por administraciones tributarias de un buen número de países entre los que figura España⁴ y forma parte de un movimiento transformador del funcionamiento de las administraciones modernas⁵. A este respecto, se ha puesto de relieve cómo determinados modelos de estos mecanismos (*unsupervised machine learning mechanisms*) operan analizando datos en masa y detectando *outliers* o situaciones inusuales respecto de sus «pares», de manera que los contribuyentes se agrupan en *clusters* en función de las desviaciones que presenten (*risk analysis*) y que pueden determinar que las autoridades fiscales adopten, a partir de la observancia de tales «desviaciones», decisiones administrativas que van desde el inicio de una inspección a la adopción de medidas cautelares de cierto alcance (bloqueo de cuentas bancarias) (Bal, 2019, pp. 1.159 y ss.). En este tipo de casos puede ocurrir que los algoritmos utilizados para determinar los «indicadores de riesgo» no sean revelados a los obligados tributarios afectados, de manera que el mecanismo termina operando como una «caja negra» desde la perspectiva del contribuyente; ello dificulta que este pueda ejercitar sus derechos de defensa frente a las medidas adoptadas pudiendo determinar, en algunos casos, una vulneración de garantías fundamentales (v. gr., igualdad de armas, derecho de defensa, tutela judicial efectiva, etc.).

En este sentido, compartimos la posición de Consejo Constitucional francés y de algunos autores (Bal, 2019, pp. 1.161-1.165) que hacen un llamamiento a la necesidad de que estos mecanismos vengán regulados de forma expresa y sean configurados de tal forma que operen de forma limitada y compatible con los derechos fundamentales (Mazzoni, 2018).

En este orden de cosas, cabe destacar como la normativa europea de tratamiento automatizado de datos de carácter personal (Reglamento UE n.º 2016/679, GDPR) contiene cuatro preceptos que poseen implicaciones en relación con el funcionamiento de los algoritmos; así, por un lado, el artículo 22 del GDPR excluye con carácter general la utilización automatizada de algoritmos para determinar decisiones administrativas; por otro, los artículos 13, 14 y 15 del GDPR establecen el derecho de los individuos a una explicación

⁴ Véase el Plan de Control Tributario y Aduanero de la AEAT 2020 (BOE de 28 de enero de 2010), donde se destaca que la administración tributaria utilizará herramientas de *Big Data* y *data analytics* para el control fiscal y la segmentación de contribuyentes a partir de indicadores de riesgos fiscales (no públicos).

⁵ La OCDE en 2019 indicó que en torno a 35 países de países miembros del FTA utilizaban mecanismos de *data analytics* para la aplicación de sus herramientas de gestión de riesgos fiscales y segmentación de contribuyentes. *Vid.*: OECD (2016), OECD (2019, pp. 50 y ss.), Zagaris (2019) y Piazza y Rajani (2018). Ni que decir tiene que el uso de estas herramientas digitales de inteligencia artificial supere el ámbito de las administraciones tributarias, y alcanza a todo el sector público, de suerte que en algunos países avanzados como EE.UU. ya se ha empezado a regular tal utilización de herramientas de inteligencia artificial para evitar un uso indebido (*vid.*: Pozza, 2020).

sobre las decisiones adoptadas por las autoridades de que se trate a partir del tratamiento de sus datos de carácter personal⁶.

La Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) en el asunto *Puskar* (STJUE de 27 de septiembre de 2017, asunto C-73/16 –NFJ068077–) constituye un precedente muy relevante a estos efectos, considerando su doctrina sobre los límites a la elaboración y utilización por las administraciones de «listas de contribuyentes de alto riesgo fiscal»; el Tribunal de Justicia puso de relieve que las administraciones tributarias pueden gestionar los datos de los contribuyentes y elaborar ficheros con fines de control fiscal y lucha contra el fraude, en términos compatibles con la normativa de protección de datos y los derechos que esta establece a favor de los afectados (entre los que figuran los de acceso, rectificación, cancelación y control de uso adecuado); la elaboración de «listas de contribuyentes de alto riesgo fiscal» debe estar autorizada legalmente, fundamentarse en *indicios o elementos objetivos de fraude que justifiquen tal tratamiento*, y tal actuación debe cumplir el principio de proporcionalidad respecto del fin perseguido, resultando todo ello sujeto a control judicial⁷. El derecho fundamental relativo al derecho de defensa (protegido por las Constituciones nacionales, la Carta de Derechos Fundamentales de la Unión Europea y el Convenio Europeo de Derechos Humanos) opera reforzando tales derechos, toda vez que requiere que el sujeto afectado por una decisión administrativa pueda ejercitar sus derechos de defensa en condiciones de igualdad de armas y con acceso pleno al expediente y toda la información y documentación que fue tenida en cuenta por las autoridades públicas a la hora de tomar la decisión que le afecta⁸.

El cumplimiento tributario no solo se logra a través de mecanismos que profundicen en el control fiscal sino a través del desarrollo de una buena gobernanza administrativa respe-

⁶ En relación con el impacto de la regulación GDPR sobre el uso de algoritmos por parte de las administraciones, *vid.*: Brkan (2019, pp. 91 y ss.). En relación con el impacto de la normativa GDPR en materia tributaria, puede citarse una Sentencia del Tribunal Supremo Administrativo de Finlandia de 30 de enero de 2020 (ECLI:EN:KHO:2020:8), que estima el recurso de un banco que rechaza un requerimiento de información de la administración que solicitaba ficheros de datos de sus clientes para utilizarlos como fuente de un *benchmarking*; el tribunal consideró que tal requerimiento no cumplía el test de proporcionalidad que debe fundamentar tal tratamiento y la cesión de datos que solicita la administración en consonancia con el fin legítimo que persigue, tal y como establece la normativa europea de protección de datos (*vid.*: Strocko, 2020).

⁷ El TJUE, en esta sentencia (punto 114), puso de relieve que la inclusión de una persona en una lista de contribuyentes de alto riesgo fiscal puede afectar también a la presunción de inocencia y libertad de empresa protegidas por la Carta Europea de Derechos Fundamentales (arts. 48.1 y 16).

⁸ Véase a este respecto la importante Sentencia del TJUE de 16 de octubre de 2019, C-189/18, *Glencore Agriculture Hungary* (NFJ075364), sobre el principio del respeto del derecho de defensa y la igualdad de armas de los contribuyentes en el marco de procedimientos administrativos tributarios; en esta sentencia el TJUE declaró que el derecho de defensa comprende en particular la motivación y el derecho de audiencia/defensa del contribuyente que debe tener acceso a todas las pruebas, datos, documentos o informaciones tenidas en cuenta por la administración para dictar la resolución de que se trate.

tuosa y protectora de los principios democráticos y de los procedimientos propios de un Estado de Derecho (Braithwaite, 2017, p. 269).

En este sentido, la «disrupción digital» de las administraciones tributarias al servicio del robustecimiento de los mecanismos que garantizan el cumplimiento tributario, la mejora de la función asistencial y de la gestión tributaria en tiempo real con menores costes para el sector público y privado es bienvenida. Sin embargo, tales avances no pueden acometerse de tal forma que traigan consigo un desmantelamiento de las garantías y derechos fundamentales de los obligados tributarios. La utilización de tales tecnologías debe realizarse en términos compatibles con las garantías básicas de los administrados en un Estado de Derecho (v. gr., derechos de defensa, derecho a la motivación, control judicial efectivo de la discrecionalidad administrativa, proporcionalidad y confidencialidad de la información, etc.)⁹.

En la hora actual, por tanto, no solo nos encontraríamos ante un desafío por recuperar derechos de los contribuyentes que han sido objeto de una significativa erosión como consecuencia del cambio de paradigma fiscal post-BEPS, sino también ante el reto de lograr que la disrupción tecnológica aplicada a la gestión tributaria no convierta algunos de estos derechos, que representan garantías esenciales frente a potenciales abusos de poder, en «derechos de papel».

Referencias bibliográficas

- Alm, J., Martínez, J. y Wallace, S. (2004). *Taxing the Hard-to-Tax: Lessons from Theory and Practice*. Elsevier.
- Bal, A. (2019). Ruled by Algorithms: The Use of «Black Box» Models in Tax Law. *TNI*, 95(12), 1.159-1.165.
- Braithwaite, V. (2017). Tax System Integrity and Compliance: the Democratic Management of the Tax System. *Taxing Democracy: understanding tax avoidance and evasion*. Reino Unido: Routledge.
- Brkan, M. (2019). Do Algorithms Rule the World? Algorithmic Decision-Making and Data Protection in the Framework of the GDPR and Beyond. *International Journal of Law and Information Technology*, 27(2).

⁹ En este sentido, toda decisión administrativa adoptada utilizando algoritmos de inteligencia artificial debe ser adecuada y necesaria para lograr los objetivos legítimos que se persigue a través de la misma, lo cual requiere poder explicar los criterios de programación y funcionamiento del algoritmo. El ejercicio de potestades discrecionales en este contexto debe realizarse en términos que permitan una motivación que justifique la legalidad de los procedimientos utilizados para adoptarla y las razones de fondo que determinan su trascendencia tributaria y ausencia de arbitrariedad. *Vid.*, a este respecto, Perry (2017, pp. 29 y ss.) y Moses (2017, pp. 561 y ss.).

- Gueydi, S. y Abdellatif, M. M. (2019). The transformation of tax administration functions in the automatic exchange of information era. *eJournal of Tax Research*, 16(3).
- Hoke, W. (2020). French Court Oks Trawling Of Social Media for Tax Compliance. *TNI*, January 6.
- Mazzoni, G. (2018). (Re)defining the balance between transparency and tax privacy in Big data analytics. *Bulletin of International Taxation*, 11(72).
- Mitchell, R. (2019). Court Upholds French Social Data Mining Tax Law. *Daily Tax Report*, Dec. 27.
- Moses, L. (2017). Artificial Intelligence in the Courts, *Legal Academia and Legal Practice*. *Australian Law Journal*, 7.
- OECD. (2016). *Advanced Analytics for Tax Administration: Putting data to work*.
- OECD. (2018). *Tax Administration Report 2018*.
- OECD. (2019). *Tax Administration 2019 (Comparative Information on OECD and other advanced and emerging economies)*. OECD, Paris.
- Perry, J. M. (2017). iDecide: Administrative Decision-Making in the Digital World. *Australian Law Journal*, 1.
- Piazza, G. y Rajani, H. (2018). *Tax Data and Analytics: Moving from Control to Transformation*. KPMG International.
- Pozza, D. (2020). Insight: AI Tech in 2020—Balancing Regulation With Innovation. *Bloomberg Law*, Jan. 23.
- Quadrature du Net (30 de diciembre de 2019). Le Conseil Constitutionnelle autorise le fisc à la surveillance de masse. Recuperado de www.laquadrature.net.
- Strocko, K. (2020). Finish Court Rejects Tax Authorities Information Request. *TNI*, Feb. 12.
- Zagaris, B. (2019). Data Analytics Shows the Way to Progress in International Enforcement. *TNI*, August 12.