

ÍNDICE

LISTA DE ABREVIATURAS	19
INTRODUCCIÓN GENERAL	21
I. Justificación y relevancia del estudio.....	21
II. El sistema aduanero como competencia exclusiva de la Unión: enquadre constitucional y funcional.....	22
III. Objeto y delimitación del estudio: lo que se analiza y lo que queda fuera	24
IV. Metodología: fuentes utilizadas y criterios de análisis.....	25
V. Estructura de la obra.....	26
CAPÍTULO 1. MARCO NORMATIVO DEL SISTEMA ADUANERO ESPAÑOL Y COMUNITARIO.	29
1.1 El Código Aduanero de la Unión: génesis, estructura y alcance	29
A) La transición del CAC al CAU: por qué el sistema anterior dejó de ser suficiente.....	29
B) Estructura formal del CAU: títulos, capítulos y técnica legislativa	30
C) Las grandes novedades sustantivas del CAU	31
D) Valoración crítica: lo que el CAU prometió y lo que ha conseguido.....	31
1.2 Los reglamentos delegado y de ejecución: la normativa técnica del control aduanero	32
A) Función y estructura del Reglamento Delegado (UE) 2015/2446.....	32
B) Función y estructura del Reglamento de Ejecución (UE) 2015/2447	33
C) Las actualizaciones posteriores y su impacto sobre los procedimientos de control	33
D) Crítica a la fragmentación normativa: el problema de la deslegalización técnica.....	33

1.3 Normativa interna española: adaptación y ejecución del derecho aduanero.	34
A) La LGT como norma supletoria en el ámbito aduanero.	34
B) El RGAT y los procedimientos de gestión e inspección aplicados a aduanas.	35
C) La Ley Orgánica 12/1995 de represión del contrabando	36
D) Las instrucciones de la AEAT: valor jurídico y función interpretativa	36
E) Valoración crítica: fragmentación del ordenamiento interno y seguridad jurídica.	37
1.4 Jerarquía normativa y principios interpretativos	37
A) El principio de primacía y sus efectos prácticos en sede aduanera.	37
B) El principio de interpretación conforme y sus límites.	38
C) La cuestión prejudicial como mecanismo de unificación interpretativa	39
D) El diálogo entre el TJUE y el Tribunal Supremo en materia aduanera.	39
1.5 El papel de la Agencia Estatal de Administración Tributaria en la ejecución del derecho aduanero.	39
A) Estructura orgánica del Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales	39
B) Las Dependencias Regionales de Aduanas: organización territorial y coordinación	40
C) La AEAT en el marco de la cooperación administrativa europea	40
D) Sistemas informáticos de gestión: SIGA, ICS2, AES y su impacto en los procedimientos de control.	41
1.6 Perspectiva de reforma: el nuevo Código Aduanero de la Unión.	42
A) El nuevo paradigma: del sistema declarativo al suministro continuo de datos	42
B) La Autoridad Aduanera de la Unión Europea y la fragmentación territorial	43
C) El calendario de implantación y su incidencia sobre los procedimientos analizados	43
 CAPÍTULO 2. EL RÉGIMEN DE VERIFICACIÓN POSTERIOR: CONCEPTO, FUNDAMENTO Y PRINCIPIOS	45
2.1 Concepto jurídico y naturaleza del control a posteriori.	45
A) La revisión posterior como modalidad de aplicación del tributo aduanero	45
B) Distinción con los controles previos al levante	46
C) Naturaleza jurídica: potestad comprobadora versus potestad inspectora.	46
D) El control a posteriori en el derecho comparado: modelos anglosajón y continental.	47
2.2 Finalidad y funciones: recaudación, seguridad y facilitación del comercio.	47

A) La función recaudatoria: protección de los recursos propios de la Unión	47
B) La función de seguridad: trazabilidad y lucha contra el fraude. . .	48
C) La función de facilitación: el control posterior como alternativa al control en frontera.	49
D) Tensiones entre funciones y formas de resolverlas	49
2.3 Ámbito material y temporal	50
A) El concepto de «declaración aduanera» a efectos del control posterior.	50
B) Los plazos de revisión: tres años, diez años y el tiempo que nadie mide	50
C) El problema de la interrupción y suspensión de los plazos en el derecho español.	51
D) Cómputo de plazos: dies a quo y dies ad quem en la jurisprudencia española	52
2.4 Principios rectores del régimen de verificación posterior.	52
A) Proporcionalidad: calibrar el control al riesgo.	52
B) Seguridad jurídica: la firmeza de las situaciones liquidadas	53
C) Buena administración: motivación, transparencia y trato equitativo	53
D) Non bis in idem: la relación entre verificación posterior y expediente sancionador	54
2.5 El análisis de riesgos como presupuesto del control posterior.	55
A) El modelo de gestión de riesgos aduaneros del CAU	55
B) El Marco de Gestión de Riesgos Aduaneros de la UE (CGRMF).	56
C) Los perfiles de riesgo en la práctica de la AEAT	56
D) Garantías del declarante frente a la selección por perfiles de riesgo	57
2.6 Perspectiva de reforma: el nuevo Código Aduanero de la Unión.	57
A) El nuevo modelo de gestión de riesgos: de la declaración al dato continuo.	58
B) El régimen Trust and Check y su impacto sobre los fundamentos del control posterior	58
C) La gestión centralizada del riesgo y la Autoridad Aduanera de la UE.	59
CAPÍTULO 3. VERIFICACIÓN DE DATOS EN DECLARACIONES SUMARIAS (ENS/EXS)	61
3.1 Las declaraciones sumarias en el sistema de control aduanero: ENS y EXS	61
A) Concepto, naturaleza jurídica y función.	61
B) La evolución histórica: del «security filing» post-11S al sistema ICS2.	62
3.2 El sistema ICS2: el nuevo régimen de declaraciones previas de entrada	62
A) Fundamento normativo y despliegue por fases	62
B) El concepto de «conjunto mínimo de datos» y su ampliación progresiva.	63

C) Impacto para los operadores: nuevas obligaciones y plazos diferenciados	63
D) Valoración crítica: eficacia del nuevo sistema y problemas de transición	64
3.3 Contenido mínimo exigido: datos de seguridad y datos fiscales	64
A) Los datos de identidad y el número EORI	64
B) La descripción de las mercancías: nivel de detalle exigido	64
C) Datos de valor, origen y destino: función en la evaluación de riesgos.	65
D) El documento de transporte como ancla documental	65
3.4 El procedimiento de verificación de datos en las ENS/EXS	66
A) La evaluación automatizada de riesgos: algoritmos, perfiles y umbrales	66
B) Los estados del procedimiento: aceptación, rechazo y suspensión	66
C) La notificación al declarante: plazos, contenido y efectos	67
3.5 Consecuencias del control: desde la suspensión hasta la prohibición de entrada	68
A) La suspensión temporal de la entrada de mercancías	68
B) La denegación definitiva: causas, efectos y destino de las mercancías	68
C) La aprehensión cautelar y su articulación con el procedimiento penal	68
D) La responsabilidad patrimonial de la Administración por retención improcedente	69
3.6 Régimen sancionador específico de las ENS/EXS	70
A) Tipificación de las infracciones y fuentes normativas	70
B) Cuantías y modulación: de los 300 euros a la prohibición de operar	70
C) Circunstancias modificativas: OEA, autorregulación y cumplimiento voluntario.	71
3.7 Garantías procesales y recursos	71
A) El derecho de audiencia previa en el procedimiento de suspensión	71
B) Los recursos en vía administrativa.	72
C) El recurso contencioso-administrativo	72
3.8 Perspectiva de reforma: el nuevo Código Aduanero de la Unión.	73
A) La integración de la ENS/EXS en el Data Hub: fin del modelo declarativo previo.	73
B) El comercio electrónico y la nueva figura del importador presunto	74
C) Garantías procesales en el nuevo modelo: nuevas preguntas sin respuesta	74
CAPÍTULO 4. VERIFICACIÓN DE DATOS EN DECLARACIONES ADUANERAS (DUA). ..	75
4.1 La Declaración Única Aduanera: concepto, naturaleza jurídica y función	75
A) El DUA como acto de declaración y como acto administrativo vinculante.	75

B) La presunción de veracidad de la DUA admitida y sus límites . . .	75
C) La representación aduanera: modalidades y responsabilidad del agente	76
4.2 Contenido de la DUA: análisis de los elementos de mayor litigiosidad	77
A) La clasificación arancelaria: metodología y conflictos	77
B) El valor en aduana: métodos de determinación y zonas de conflicto	78
C) Los cánones y derechos de licencia: su inclusión en el valor en aduana	79
D) El origen de las mercancías: preferencial y no preferencial	79
4.3 El procedimiento de verificación de la DUA en tiempo real	80
A) El circuito de la declaración: verde, naranja y rojo.	80
B) La toma de muestras: procedimiento, custodia y valor probatorio.	81
4.4 El procedimiento de revisión posterior de la DUA.	82
A) Presupuestos de inicio: los indicios razonables de error o incumplimiento.	82
B) Las fases del procedimiento: inicio, instrucción, propuesta y resolución	83
C) El acceso a sistemas informáticos como instrumento de comprobación	83
4.5 La problemática de la valoración aduanera en la revisión posterior.	84
A) La subvaloración como práctica fraudulenta más frecuente	84
B) La carga de la prueba en los conflictos de valoración	85
C) Las operaciones entre partes vinculadas: precio de transferencia y aduana	85
4.6 La clasificación arancelaria en la revisión posterior.	86
A) Los conflictos de clasificación como principal fuente de litigios aduaneros.	86
B) Las Informaciones Arancelarias Vinculantes y sus límites	87
C) La retroactividad de los cambios de clasificación	87
4.7 Rectificación de errores en la DUA	88
A) La rectificación como derecho y como obligación	88
B) Tipos de error rectificables y límites de la rectificación	88
C) Efectos de la rectificación sobre la deuda aduanera y el régimen sancionador	89
4.8 Régimen sancionador	90
A) Tipología de infracciones y el principio de culpabilidad.	90
B) La diferenciación entre error y fraude: criterios del TEAC y del TS.	91
4.9 Garantías procesales y recursos	91
A) El derecho de audiencia y el acceso al expediente	91
B) Los recursos administrativos: reposición y reclamación económico-administrativa	92
C) El recurso contencioso-administrativo y la vía judicial	92
4.10 Perspectiva de reforma: el nuevo Código Aduanero de la Unión	93
A) Del DUA al suministro continuo de datos: implicaciones sobre el objeto del control posterior	93

B) El régimen Trust and Check y la revisión posterior de la DUA	94
C) La armonización del régimen sancionador: una reforma que el Consejo frenó.	94
CAPÍTULO 5. PROCEDIMIENTO DE COMPROBACIÓN LIMITADA	95
5.1 Concepto, fundamento y posición sistemática.	95
A) La comprobación limitada como tertium genus.	95
B) Diferencias con la verificación general y con la inspección	96
C) La comprobación limitada y el principio de mínima intervención	97
5.2 Ámbito material: los elementos susceptibles de comprobación limitada	97
A) La clasificación arancelaria: foco principal en la práctica española.	97
B) El valor en aduana: límites específicos de la comprobación	98
C) El origen de las mercancías: verificación de certificados.	99
D) Las exenciones y regímenes especiales	99
5.3 Ámbito temporal: el plazo de inicio y sus vicisitudes	100
A) El plazo ordinario de tres años y el plazo ampliado de diez.	100
B) La interrupción y suspensión de plazos en el derecho español.	101
C) La caducidad del procedimiento por inactividad	101
5.4 Desarrollo del procedimiento	102
A) La iniciación: sistemas de selección y notificación al interesado.	102
B) Las actuaciones de comprobación: facultades y límites	102
C) El trámite de audiencia: contenido, plazo y valor de las alegaciones	103
5.5 La resolución: modalidades y efectos	103
A) Confirmación de los datos declarados y efectos de cosa juzgada administrativa.	103
B) Rectificación parcial y apertura del expediente sancionador	104
C) Remisión a procedimiento de inspección y efectos sobre los plazos	104
D) La notificación de la resolución: formas, plazos y defectos.	105
5.6 Valoración crítica del procedimiento de comprobación limitada.	106
A) Las virtudes del modelo: eficiencia, proporcionalidad y facilitación	106
B) Los déficits: riesgo de uso desviado e inspección encubierta	106
C) La jurisprudencia del TS sobre los límites de la comprobación limitada	107
D) Propuestas de mejora.	107
5.7 Garantías procesales y recursos	108
A) El derecho de audiencia: especificidades en la comprobación limitada	108
B) Los recursos administrativos	108
C) El recurso contencioso-administrativo	109

5.8 Perspectiva de reforma: el nuevo artículo 48 del Código Aduanero de la Unión	110
A) El nuevo artículo 48 CAU: estructura y cambios respecto al texto vigente	110
B) El acceso a sistemas como nueva facultad de control: implicaciones jurídicas	111
C) La comprobación limitada en el modelo Trust and Check.....	111
CAPÍTULO 6. PROCEDIMIENTO DE RECTIFICACIÓN DE DECLARACIONES	
ADUANERAS	113
6.1 Concepto, naturaleza jurídica y distinción con figuras afines.....	113
A) La rectificación como derecho del declarante y como potestad de la Administración	113
B) Distinción con la anulación de la declaración aduanera	114
C) Distinción con la verificación posterior: la rectificación no es un procedimiento de control	114
D) La rectificación y el principio de seguridad jurídica	115
6.2 Fundamento normativo.....	116
A) El artículo 173 CAU y sus condiciones generales	116
B) Los artículos 174 y 175 CAU: rectificación y anulación	116
C) El desarrollo reglamentario: DA y RE de 2015.....	117
D) El artículo 36 RGAT: la rectificación en el derecho español.....	117
6.3 Tipología de errores rectificables	118
A) Errores materiales o de hecho.....	118
B) Inexactitudes en datos no sustanciales	118
C) Omisiones parciales subsanables	119
D) La frontera entre el error rectificable y el que exige anulación	119
6.4 Errores no rectificables: la doctrina del error sustancial	120
A) Los errores que afectan al régimen aduanero aplicable.....	120
B) Los errores en el valor en aduana que alteran significativamente la base imponible.....	120
C) Los errores de origen que determinan la aplicación de preferencias	121
D) El fraude como límite absoluto de la rectificación	121
6.5 Iniciación del procedimiento.....	122
A) La solicitud a instancia del interesado: requisitos formales.....	122
B) La iniciación de oficio: presupuestos y límites	122
C) El plazo para solicitar la rectificación	123
D) La inadmisión de la solicitud: causas y recursos.....	123
6.6 Tramitación y resolución.....	124
A) La instrucción del expediente	124
B) El trámite de audiencia: obligatoriedad y consecuencias de su omisión	124
C) La resolución estimatoria: efectos sobre la liquidación y sobre la sanción.....	125
D) La resolución denegatoria: motivación y recursos	125
6.7 Efectos de la rectificación sobre la deuda aduanera.....	125

A) La liquidación complementaria derivada de la rectificación.	125
B) La devolución de ingresos indebidos.	126
C) Los intereses de demora: devengo, base y tipo.	126
6.8 La rectificación en el contexto de los regímenes aduaneros especiales .	127
A) El perfeccionamiento activo y la rectificación de las condiciones de la autorización	127
B) El depósito aduanero y la rectificación de inventarios	127
6.9 Valoración crítica y propuestas de mejora	128
A) Las fortalezas del régimen vigente.	128
B) Las debilidades: imprecisión de los criterios delimitadores	128
C) Propuesta de régimen de «autocorrección facilitada» como instrumento de cumplimiento.	129
6.10 Garantías procesales y recursos	129
A) El derecho de audiencia y el acceso al expediente.	129
B) Los recursos administrativos y contencioso-administrativos	130
6.11 Perspectiva de reforma: el nuevo Código Aduanero de la Unión	130
A) De la rectificación de la declaración a la corrección de datos en el Data Hub	131
B) La anulación de la declaración en el nuevo modelo: ¿una figura destinada a transformarse?	131
C) El período transitorio y la vigencia del régimen de rectificación	132
CAPÍTULO 7. PROCEDIMIENTO PARA LA PRÁCTICA DE LIQUIDACIONES EN EL ÁMBITO ADUANERO	133
7.1 Concepto y naturaleza jurídica de la deuda aduanera	133
A) El nacimiento de la deuda aduanera	133
B) Deudor aduanero: sujetos obligados y responsabilidad solidaria	134
C) La extinción de la deuda aduanera	135
D) La garantía de la deuda aduanera	135
7.2 Las liquidaciones aduaneras: concepto, clases y régimen jurídico	136
A) La notificación de la deuda al deudor.	136
B) La liquidación provisional y la liquidación definitiva.	136
C) La liquidación complementaria y la liquidación rectificativa	137
7.3 El procedimiento de liquidación: inicio, instrucción y resolución.	138
A) La liquidación provisional y la propuesta de regularización	138
B) El trámite de audiencia: plazo, contenido y valor de las alegaciones	139
C) La resolución: contenido mínimo y notificación.	139
7.4 Los plazos de prescripción de la deuda aduanera	140
A) El plazo ordinario de tres años y el dies a quo	140
B) El plazo decenario en casos de fraude: condiciones de aplicación	140
C) La interrupción de la prescripción y sus efectos	141
7.5 La recuperación a posteriori de los derechos de aduana	141
A) El concepto de «recuperación a posteriori» en el CAU.	141
B) La comunicación al deudor: formas y plazos.	142

C) La posibilidad de aplazamiento o fraccionamiento del pago	143
7.6 El reembolso y la condonación de derechos de aduana	143
A) El reembolso de derechos pagados en exceso	143
B) La condonación de derechos no pagados	144
C) El procedimiento de solicitud: plazo, documentación y tramitación	144
7.7 El interés de demora y los recargos en el ámbito aduanero	145
A) El interés de demora: devengo, tipo y base de cálculo	145
B) Los recargos por declaración extemporánea en el ámbito aduanero	145
C) La relación entre intereses y sanciones: el principio non bis in idem	146
7.8 La ejecución de la liquidación aduanera	147
A) El período voluntario de pago	147
B) La vía de apremio: especialidades en el ámbito aduanero	147
C) Las medidas cautelares previas a la liquidación	147
7.9 Valoración crítica	148
A) La complejidad del régimen de liquidaciones como factor de inseguridad jurídica	148
B) Las zonas de fricción entre el CAU y la LGT	149
C) Propuestas: hacia una regulación más clara del procedimiento de liquidación aduanera	149
7.10 Perspectiva de reforma: el nuevo Código Aduanero de la Unión	150
A) El nacimiento de la deuda y el día a quo en el modelo del Data Hub	150
B) La recuperación a posteriori en el contexto del Data Hub	151
C) La Autoridad Aduanera de la UE y la gobernanza de las liquidaciones transfronterizas	151
CAPÍTULO 8. RECURSOS Y GARANTÍAS DEL CONTRIBUYENTE EN EL RÉGIMEN DE REVISIÓN A POSTERIORI	153
8.1 Encuadre sistemático: los derechos del contribuyente en el ámbito aduanero	153
A) La Carta de Derechos Fundamentales de la UE y el derecho a la buena administración	153
B) La asimetría de información como fundamento de los derechos del contribuyente	154
C) Los derechos del obligado tributario en la LGT y su aplicación aduanera	155
8.2 El derecho a la información y acceso a documentos	155
A) La información previa al inicio del procedimiento	155
B) El derecho de acceso al expediente	156
C) Las consultas vinculantes e informaciones arancelarias vinculantes como garantía previa	156
8.3 El derecho de audiencia previa	157
A) Configuración en el CAU y en la LGT: alcance y supuestos	157
B) La audiencia en el procedimiento sancionador aduanero	158
C) Consecuencias de la omisión del trámite de audiencia	158

8.4 El derecho a no autoincriminarse en el ámbito aduanero	159
A) Configuración constitucional y en el CEDH.	159
B) Aplicación al ámbito aduanero: límites de los requerimientos de información.	160
C) El valor probatorio de la información obtenida bajo requerimiento coercitivo.	161
8.5 El régimen de recursos administrativos	161
A) El recurso de reposición potestativo	161
B) La reclamación económico-administrativa.	162
C) El recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio ante el TEAC	162
8.6 El recurso contencioso-administrativo en materia aduanera.	163
A) La Audiencia Nacional y el Tribunal Supremo: competencia y acceso	163
B) La cuestión prejudicial al TJUE y sus efectos para el contribuyente	164
C) La responsabilidad patrimonial del Estado por infracción del derecho europeo	164
8.7 Garantías específicas: secreto profesional, protección de datos y confidencialidad empresarial.	165
A) El secreto profesional del asesor fiscal y del agente de aduanas	165
B) La protección de datos en los procedimientos aduaneros	165
C) La confidencialidad de la información comercial sensible	166
8.8 El Defensor del Pueblo y otras vías alternativas	166
A) El Defensor del Pueblo como garante frente a la Administración aduanera.	166
B) El Servicio de Atención al Contribuyente de la AEAT.	167
8.9 Valoración crítica: el equilibrio entre eficacia del control y garantías del contribuyente	168
A) Las garantías formales existen; el problema es su eficacia real. ..	168
B) La duración excesiva de los procedimientos como vulneración encubierta de la tutela efectiva	168
C) Propuesta de estatuto específico del obligado tributario aduanero	169
8.10 Perspectiva de reforma: el nuevo Código Aduanero de la Unión	170
A) El acceso a sistemas y el derecho de defensa: nuevas tensiones sin resolver.	170
B) El régimen Trust and Check y la paradoja de las garantías	171
C) La Autoridad Aduanera de la UE y el sistema de recursos	171
CAPÍTULO 9. ANÁLISIS JURISPRUDENCIAL: TJUE, TRIBUNAL SUPREMO Y AUDIENCIA NACIONAL.	173
9.1 Función y valor de la jurisprudencia en el derecho aduanero	173
A) El papel de los tribunales en un sistema de fuentes fragmentado	173
B) La cuestión prejudicial como eje del diálogo entre tribunales nacionales y TJUE	174

9.2 Jurisprudencia del TJUE sobre los procedimientos de revisión posterior.....	175
A) El derecho de audiencia: la doctrina Borealis Polyolefins.....	175
B) El plazo decenario por fraude: condiciones y carga de la prueba.....	175
C) La carga de la prueba en la valoración aduanera: doctrina consolidada.....	176
D) El principio de proporcionalidad y las medidas de control.....	176
E) El acceso a los regímenes preferenciales y la buena fe del importador.....	177
9.3 Jurisprudencia del Tribunal Supremo.....	178
A) El alcance de la comprobación limitada y sus límites.....	178
B) El estándar de motivación de las resoluciones aduaneras.....	178
C) La prescripción de la potestad de liquidación: articulación entre CAU y LGT.....	179
D) La sanción aduanera y el principio de culpabilidad.....	180
9.4 Jurisprudencia de la Audiencia Nacional.....	180
A) El derecho de audiencia como garantía autónoma: confirmación de la doctrina Borealis.....	180
B) El acceso al expediente y los límites del secreto aduanero.....	181
C) La caducidad de los procedimientos de revisión por inactividad.....	182
D) La valoración aduanera en operaciones entre partes vinculadas.....	182
9.5 Doctrina del TEAC en materia de revisión posterior.....	183
A) Las resoluciones vinculantes del TEAC como fuente de criterio uniforme.....	183
B) La doctrina del TEAC sobre el momento de inicio de actuaciones a efectos sancionadores.....	184
9.6 Líneas jurisprudenciales emergentes.....	184
A) Las decisiones algorítmicas de control y el derecho de defensa.....	184
B) El impacto del CBAM en la revisión posterior aduanera.....	185
C) El comercio electrónico y la verificación del valor declarado.....	186
9.7 Análisis transversal: líneas de convergencia y tensiones irresueltas.....	186
A) Lo que la jurisprudencia ha consolidado.....	186
B) Lo que la jurisprudencia no ha resuelto.....	187
C) La función de la jurisprudencia como corrector del déficit legislativo.....	187
9.8 El horizonte normativo: la propuesta de nuevo Código Aduanero de la Unión.....	188
A) La Resolución legislativa del Parlamento Europeo de 13 de marzo de 2024.....	188
B) Las novedades con mayor impacto sobre la revisión posterior.....	189
C) El régimen Trust and Check y sus implicaciones para el control posterior.....	190
9.9 Perspectiva de reforma: el acuerdo político de 26 de marzo de 2026 y la jurisprudencia futura.....	190
A) La jurisprudencia existente como base del nuevo sistema.....	191

B) Las preguntas que la jurisprudencia futura deberá responder.	191
C) El valor de la jurisprudencia analizada como mapa de problemas persistentes	192
CAPÍTULO 10. CONCLUSIONES	193
10.1 Conclusiones normativas	193
A) Un sistema construido sobre superposición, no sobre integración	193
B) Las zonas de fricción no resueltas.	194
C) El RGAT como norma desactualizada: la urgencia de una reforma.	195
10.2 Conclusiones procedimentales	195
A) La comprobación limitada como instrumento bien diseñado y mal aplicado	195
B) La rectificación voluntaria como instrumento infrautilizado.	196
C) El reembolso y la condonación: instrumentos necesarios pero de acceso difícil.	197
10.3 Conclusiones garantistas	197
A) La brecha entre garantías formales y garantías reales.	197
B) El derecho de audiencia como garantía axial del sistema	198
C) La necesidad de un estatuto específico del obligado tributario aduanero.	199
10.4 Conclusiones prospectivas	200
A) El comercio electrónico como desafío estructural para la revisión posterior	200
B) La inteligencia artificial y el análisis de riesgo: oportunidades y límites jurídicos.	200
C) El CBAM y la extensión del modelo de revisión posterior a nuevos ámbitos.	201
D) La propuesta de nuevo Código Aduanero de la Unión como respuesta sistémica.	202
10.5 Reflexión final.	203
10.6 El acuerdo de 26 de marzo de 2026: de las perspectivas a las certezas	204
A) Lo que el acuerdo consolida: cuatro certezas para los operadores	204
B) Lo que el acuerdo no resuelve: la agenda pendiente del legislador español.	205
10.7 Reflexión final.	205
BIBLIOGRAFÍA	207