

## BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ089647

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 23 de mayo de 2023

Sala 2.<sup>a</sup>

R.G. 7193/2022

### SUMARIO:

**Deuda aduanera. Clasificación arancelaria de las mercancías. Valor vinculante de los dictámenes de los laboratorios de aduanas para la Administración. Recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio.** En el caso que nos ocupa el Tribunal Regional ha considerado que los productos importados deben ser clasificados en una determinada posición arancelaria en virtud de la descripción realizada de los mismos por el Laboratorio de Aduanas en su dictamen. Por su parte la Administración sostiene que el Tribunal Regional ha errado en sus conclusiones pues para ello se ha basado en lo dispuesto por una norma ISO, que a su juicio no puede condicionar la clasificación arancelaria de la mercancía.

Así, el Tribunal debe determinar si la clasificación arancelaria de las mercancías puede realizarse basándose en lo dispuesto en las normas ISO u otras normas sectoriales emitidas con finalidad distinta y, aclarar si la descripción de la mercancía contenida en los dictámenes analíticos emitidos por el Laboratorio de Aduanas a petición de los órganos de la Administración aduanera, tiene carácter orientativo y no determinante de la clasificación arancelaria de las mercancías.

Pues bien, aún cuando una norma ISO haya sido emitida por mandato de la Comisión la misma no resulta aplicable a efectos de clasificación arancelaria sino se ha previsto así en la nomenclatura combinada, al no poder considerarse que dicha norma forma parte del Derecho de la Unión. Esto determina que haya de concluirse que la clasificación arancelaria de las mercancías no puede basarse en lo dispuesto en una norma ISO salvo en aquellos aspectos en los que así se prevea en la propia nomenclatura combinada.

En cuanto al valor a efectos de clasificación arancelaria que debe darse al contenido del dictamen analítico emitido por el Laboratorio de Aduanas a petición de las autoridades aduaneras, la clasificación arancelaria de las mercancías se ha de realizar generalmente, sobre la base de las características y propiedades objetivas de aquellas de acuerdo con lo dispuesto en la nomenclatura combinada, lo indicado por el laboratorio de aduanas en sus dictámenes, que se refiera a las mismas no podrá tener carácter orientativo sino que deberá ser respetado por la Administración a la hora de fijar la posición arancelaria de las mercancías. Es decir, si se trata de describir cuales son las propiedades objetivas de una mercancía o cuál es su composición no puede entenderse que efectuada dicha determinación por el laboratorio de aduanas esta no fuese aplicable por la Administración para la fijación de la posición arancelaria de la mercancía.

Se ha de tener en cuenta, que la propia normativa permite a las autoridades aduaneras, si estas lo estiman necesario, solicitar una ampliación del dictamen o en su caso la práctica de un segundo análisis lo cual no tendría sentido si la Administración pudiera prescindir del contenido de aquel.

Cuestión distinta es que dicho dictamen contenga apreciaciones no objetivas o remisiones a normas no dictadas con fines de clasificación arancelaria -como ocurre en el caso analizado en el que el laboratorio de aduanas hacía referencia a una norma ISO- puesto que en estos supuestos y dado que la Administración Aduanera está obligada a clasificar las mercancías de acuerdo con la normativa aplicable en la materia, en particular atendiendo a las Reglas Generales Interpretativas de la Nomenclatura Combinada, aquella no quedaría obligada por el texto del dictamen.

Esto es, en ningún caso el contenido del dictamen del Laboratorio podrá implicar que se obvien por parte de las autoridades aduaneras los criterios de clasificación a los que debe sujetarse la determinación del arancel aduanero común. Lo anterior implica que si bien este tipo de referencias contenidas en el dictamen pueden ayudar a la clasificación arancelaria no pueden vincular a la Administración, modificando la posición arancelaria en la que se han de clasificar las mercancías de acuerdo con la normativa aplicable. **(Criterio 1 de 1)**

### PRECEPTOS:

Reglamento (UE) n.º 952/2013 del Parlamento Europeo y del Consejo (NFL016345) (Código aduanero de la Unión), art. 188.

Reglamento (CEE) n.º 2658/87 del Consejo (Nomenclatura arancelaria y estadística y arancel aduanero común), arts. 1, 9 y 12 y Anexo I.

Decisión 87/369/CEE del Consejo (Convenio Internacional del Sistema Armonizado de Designación y Codificación de Mercancías, así como de su Protocolo de enmienda).

Ley 58/2003 (LGT), art. 244.

RD 520/2005 (RGRVA), art. 50.

Se ha visto el presente recurso interpuesto por la **DIRECTORA DEL DEPARTAMENTO DE ADUANAS E IMPUESTOS ESPECIALES DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA (AEAT)**, frente a la resolución dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña en fecha 25 de marzo de 2022, por la que se estima la reclamación económico-administrativa número 08/00685/2019, interpuesta contra la liquidación provisional dictada por la Dependencia Regional de Aduanas e Impuestos Especiales de Barcelona de la Delegación Especial de Cataluña de la AEAT.

### ANTECEDENTES DE HECHO

#### Primero.

En fecha 24 de julio de 2017 se presentó ante la Aduana de Barcelona, Despacho Centralizado, DUA de importación 17ES...71 al que le fue asignado circuito rojo.

El citado DUA constaba de tres partidas, declarándose en la primera de ellas el producto denominado "accesorios de tubería (bridas)", aforado en la posición arancelaria 7307.91.00.90 "*los demás accesorios de tubería, bridas*".

#### Segundo.

En el curso de las actuaciones de revisión física y documental de la mercancía y, en relación con la partida indicada, la Aduana procedió a la extracción de muestras para análisis por parte del Laboratorio de Aduanas. Dicha extracción se documentó en el boletín de análisis 2017-...35.

En fecha 15 de diciembre de 2017 se emitió por parte del Laboratorio Central de Aduanas e Impuestos Especiales, dictamen analítico asociado al citado boletín en el que se describía la mercancía del siguiente modo:

*"Conector metálico lineal que consta de una espiga cilíndrica hueca con aros de ajuste en su superficie exterior, provista de una base de unión no roscada.*

*A efectos de su clasificación arancelaria presenta los caracteres de un accesorio de tubería de tipo empalme lineal, con un diámetro exterior inferior a 609,6 mm, no roscado y fabricado en acero cincado."*

#### Tercero.-

En fecha 19 de diciembre la Aduana de Barcelona notificó a la interesada el resultado del citado análisis indicando que, de acuerdo con el mismo, la mercancía debía aforarse en la posición arancelaria 7307.99.80.98 "*los demás, de los demás, de los demás, de los demás accesorios de tubería*"

#### Cuarto.

Disconforme con lo anterior, la entidad solicitó la práctica de un segundo análisis que dio lugar al boletín 2018-...75.

La notificación del resultado del mismo se produjo en fecha 31 de mayo de 2018, siendo su contenido el siguiente:

*"Realizado el segundo análisis sobre la muestra este Laboratorio informa que:*

- *Se trata de un conector hidráulico lineal, con un diámetro en el interior de la conducción de 19 mm y un diámetro exterior máximo en la base de 48 mm.*
- *Por un extremo dispone de una base mecanizada adaptada para su unión por contacto, sujetándose mediante dispositivos adicionales atornillados.*
- *Por el otro extremo está provisto de espiga ranurada para sujeción a tubería flexible.*
- *No está roscado ni presenta orificios de sujeción.*
- *Está fabricado en acero sin alear.*
- *Según la norma ISO 6162 (SAE J518), este tipo de accesorios de tubería se denominan "bridas hidráulicas de unión", pudiendo presentar distintas trayectorias (lineal, acodada), siendo necesaria la presencia de diversos componentes para consolidar la unión."*

#### Quinto.

En fecha 18 de junio de 2018, la Aduana de Barcelona de la AEAT emitió propuesta de liquidación en la que, sobre la base de lo dispuesto en el dictamen del Laboratorio, se acordaba modificar la partida arancelaria declarada (7307.91.00.90) por la posición estadística 7307.99.80.98 "los demás, de los demás, de los demás, de los demás accesorios de tubería".

Dicha modificación trajo como consecuencia la exigencia de los derechos antidumping asociados a la citada partida así como del Impuesto sobre el Valor Añadido -en el resultado de aplicar el tipo impositivo al incremento de la base imponible del IVA en el importe de los correspondientes derechos antidumping-.

## Sexto.

En fecha 31 de agosto de 2018 la Administración, tras desestimar las alegaciones presentadas por la interesada dictó liquidación provisional en la que se confirmaba lo ya indicado en la propuesta.

## Séptimo.

Disconforme con lo anterior la entidad interpuso en fecha 2 de octubre de 2018, reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña que fue registrada con número 08/00685/2019.

La resolución de la citada reclamación tuvo lugar en fecha 25 de marzo de 2022 estimando las pretensiones de la interesada.

Señala la resolución del Tribunal Regional en lo que aquí nos interesa, lo siguiente:

*"SÉPTIMO. Sentado lo anterior, procede examinar los antecedentes documentales que integran el expediente. En la factura y los documentos técnicos aportados en la fase de despacho, se describen los productos de las muestras extraídas:*

- *ref. ...806: se trata de accesorios de tubería roscados y no son para soldar; declarados en el código 7307.99.10.90 (3ª partida del DUA),*
- *ref. ...616: se trata de "bridas" o "flanges", que es la denominación genérica de este tipo de productos, que no sirven para soldar; declarados en el código 7307.91.00.90 (1ª partida del DUA),*

*En el presente caso, la aduana practica una liquidación complementaria en base a los resultados de los análisis realizados, cuyos dictámenes sugieren la clasificación en el código 7307.99.80.98, desestimando las alegaciones presentadas porque "el acto liquidatorio es firme pues existe resultado de 2º análisis, que ya no es recurrible en esta vía" (cita literal).*

*A estos efectos, en el expediente remitido a este Tribunal figura sólo la "COPIA PARA EL INTERESADO" de los dictámenes del Laboratorio, en las que, a diferencia de la "COPIA PARA LA ADUANA", no se hace constar el código sugerido para la clasificación. El contenido de los respectivos dictámenes se expone a continuación:*

(...)

*En este sentido, se debe mencionar que los dictámenes de los Laboratorios pueden vincular a la Administración en lo que se refiere a los hechos que se obtienen como resultado de la pericia de los mismos, pero corresponde a la Aduana determinar, en base a lo dictaminado, cuales son las calificaciones jurídicas que corresponden así como determinar cuál es la clasificación arancelaria y los motivos por los que una mercancía se debe clasificar en una u otra partida.*

*En siguiente lugar, debe analizarse si la clasificación efectuada por la Dependencia de Aduanas es conforme a Derecho. En este sentido, tal y como se ha mencionado anteriormente, la clasificación viene determinada, por aplicación de las Reglas Generales de Interpretación 1, 3.a y 6 de la Nomenclatura Combinada, por el texto de la partida arancelaria y de las subpartidas y por las notas explicativas de la partida 7307, antes expuestas.*

*Por su parte la reclamante alega que las muestras objeto de la liquidación impugnada (ref. ...616), declaradas en la 1ª partida del DUA, son BRIDAS, tal como reconoce el dictamen del 2º análisis, bridas hidráulicas fabricadas bajo la Norma ISO 6162 (SAE J518), aportando como prueba las fichas técnicas y catálogos de proveedores, alegando que en base a la RGI 3.a) debe prevalecer la clasificación en la partida más específica (código 7307.91.00.90) en lugar de la partida residual propuesta por la aduana (código 7307.99.80.98),.*

*Sobre esta cuestión resulta decisiva, a juicio de este Tribunal, la descripción dada en el dictamen del laboratorio, esto es, en resumen, como accesorios de tubería que se denominan "bridas hidráulicas de unión", no roscados.*

*En consecuencia, este Tribunal concluye que, es correcta la clasificación en el código 7307.91.00.90, solicitado por la reclamante, en aplicación de la citada RGI 3.a), por lo que no procede la liquidación de los derechos*

*antidumping, establecidos por el citado Reglamento de Ejecución (UE) nº 2015/1934, sobre determinados accesorios de tubería, de hierro o de acero, originarios de la R. P. China, procediendo anular el acuerdo impugnado.*

*Por lo expuesto*

*Este Tribunal Económico-Administrativo acuerda ESTIMAR la presente reclamación, anulando el acto impugnado."*

## **Octavo.**

Disconforme con esta resolución la Directora del Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales de la AEAT interpuso, en fecha 28 de junio de 2022, el presente recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio.

En su escrito de interposición el órgano Directivo manifiesta su oposición a la resolución dictada por el Tribunal Regional sobre la base de los siguientes argumentos:

- La clasificación arancelaria de las mercancías debe realizarse de acuerdo con lo dispuesto en las Reglas generales para la interpretación de la nomenclatura combinada, definidas en el Título I de las Disposiciones Preliminares del Reglamento (CEE) 2658/87 del Consejo, relativo a la nomenclatura arancelaria y estadística y el arancel aduanero común, con independencia de lo dispuesto en las normas ISO existentes que no pueden determinar la posición estadística en la que ha de aforarse un producto concreto.
- El texto del dictamen emitido por el laboratorio, contiene una descripción de la mercancía, con las características esenciales que permitan la mejor identificación posible, pero evidentemente con un carácter orientativo, sin que pueda prejuzgar la clasificación que finalmente deba asignarse a la mercancía. La referencia a la inclusión de la mercancía en la norma ISO es cierta, pero no aporta nada respecto a la clasificación, que hubiese sido la misma sin esa referencia en el texto del dictamen.
- La clasificación realizada por el Tribunal Regional es errónea puesto que ha aplicado la Regla General Interpretativa 3 a) cuando la misma no resulta de aplicación en los supuestos en los que no existen discrepancias a nivel de cuatro dígitos.

Teniendo en cuenta lo anterior la Directora del Departamento de Aduanas solicita que se unifique criterio en el siguiente sentido:

*"La clasificación arancelaria de las mercancías vendrá determinada por las reglas generales interpretativas de la nomenclatura combinada, independientemente de que las mismas se puedan incluir en determinada norma ISO o cumpla normativas sectoriales dictadas con finalidad distinta. A estos efectos, la descripción de la mercancía en los dictámenes analíticos tiene carácter orientativo y no determinante de la clasificación que proceda atribuir a las mercancías, sino que son las características, funciones y composición de las mismas las que de acuerdo con las Reglas Generales para la interpretación de la Nomenclatura Combinada determinan su clasificación".*

## **Noveno.**

Puesto de manifiesto el expediente a quien en su día fue interesado en la resolución recurrida, y cuya situación jurídica particular en ningún caso se va a ver afectada por el presente recurso extraordinario para la unificación de criterio de conformidad con el artículo 242 de la Ley General Tributaria, presentó escrito formulando, en síntesis, las siguientes alegaciones:

- No se ha notificado a la interesada la fecha en que tuvo lugar la notificación de la resolución del TEAR a la Administración Tributaria, ni tampoco la fecha de interposición del recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio por lo que no es posible comprobar si el mismo se ha interpuesto dentro del plazo legalmente previsto.
- Las mercancías importadas deben clasificarse en la posición arancelaria 7307.91.00.90 puesto que las mismas son "bridas" tal y como se deriva de la documentación incorporada al expediente.
- No es cierto, como señala el Departamento de Aduanas que los motivos en los que se basa el Tribunal Regional para la estimación de la reclamación sea extrapolables a la clasificación de otras mercancías puesto que la resolución dictada obedece al caso concreto planteado.
- La clasificación arancelaria realizada por el Tribunal Regional aplicando la Regla General Interpretativa 3a) es correcta puesto que un producto solamente puede clasificarse en una partida residual cuando aquel no venga designado específicamente en la nomenclatura combinada.
- La resolución del Tribunal Regional en ningún momento señala que todas las referencias encuadradas en la Norma ISO 6162 deban encuadrarse en la misma partida arancelaria, sino que manifiesta, sin más, que la descripción dada por el Laboratorio de Aduanas es decisiva para la formación de su opinión.

**FUNDAMENTOS DE DERECHO****Primero.**

Concurren los requisitos de competencia, legitimación y plazo para la admisión a trámite del presente recurso, de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 242 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT).

**Segundo.**

La cuestión que se ha de analizar en el presente recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio es determinar

**Tercero.**

Con carácter previo al estudio de la cuestión planteada procede analizar si, como alega quien en su día ostentó la condición de reclamante, el presente recurso extraordinario de alzada para la unificación de la doctrina es extemporáneo.

Al plazo para la interposición del recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio se refiere el artículo 242.2 de la LGT señalando, lo siguiente:

*"El plazo para interponer el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio será de tres meses contados desde el día siguiente al de la notificación de la resolución.*

*Si la resolución no ha sido notificada al órgano legitimado para recurrir, el plazo de tres meses para interponer el recurso se contará desde el momento en que dicho órgano tenga conocimiento del contenido esencial de la misma por cualquier medio.*

*El documento acreditativo de la notificación recibida o, en su caso, del conocimiento del contenido esencial de la resolución, deberá acompañarse al escrito de interposición del recurso."*

Por su parte, el artículo 50 del Reglamento General de Revisión en Vía Administrativa aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo (en adelante RGRVA), dispone en relación con la notificación de las resoluciones dictadas por los tribunales económico-administrativo lo que sigue:

*"1. Los tribunales económico-administrativos notificarán sus resoluciones a los interesados.*

*Asimismo, notificarán la resolución a los órganos legitimados para interponer el recurso de alzada ordinario, el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio y el recurso extraordinario para la unificación de doctrina según lo previsto en los artículos 241, 242, 243 y en los apartados 5 y 6 de la disposición adicional undécima de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria".*

Asimismo, es relevante a estos efectos lo señalado por el Tribunal Supremo en sus recientes sentencias de 17 de junio de 2021 (rec. cas 6123/2019) y 21 de junio de 2021 (rec. cas. 6194/2019), en las que al interpretar el contenido del artículo 50 del RGRVA, anteriormente reproducido, señala lo siguiente:

*"SÉPTIMO.- Doctrina jurisprudencial que se establece al efecto*

*A la vista de cuanto se ha dicho, cabe establecer como doctrina jurisprudencial, en este recurso de casación, la siguiente:*

*1) A los efectos de establecer el día a quo para la interposición del recurso de alzada por órganos de la Administración tributaria ante el TEAC, es suficiente con la comunicación recibida en la Oficina de Relación con los Tribunales (ORT) o en cualquier otro departamento, dependencia u oficina de la Administración, que la haya recibido a los efectos de su ejecución. Si transcurrido el plazo impugnatorio a contar desde tal conocimiento no se ha interpuesto el recurso de alzada, la resolución quedará firme.*

*2) El artículo 50.1, párrafo segundo del RGRVA, es conforme con la Constitución y con las leyes, únicamente si se interpreta en el sentido de que las referencias que en el precepto se efectúan a la notificación y al órgano legitimado deben entenderse hechas a cualesquiera órganos de la Administración en que se integra el órgano llamado legalmente a recurrir, pues tanto la notificación como la legitimación son nociones jurídicas que atañen a las Administraciones públicas en su conjunto, no a los concretos órganos que forman parte de ella".*

La resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional aquí impugnada, de fecha 25 de marzo de 2022 y dictada en la reclamación económico-administrativa 08/00685/2019, fue notificada a quien fue reclamante en primera instancia el día 28 de marzo de 2022.

Asimismo consta que la resolución se recibió por la Agencia Estatal de Administración Tributaria en fecha 29 de marzo de 2022.

El presente recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio fue interpuesto por la Directora del Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales de la AEAT el día 28 de junio de 2022.

De los hechos expuestos y de la jurisprudencia del Tribunal Supremo anteriormente reproducida se deduce la temporaneidad del presente recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio al haberse interpuesto el mismo antes del transcurso de tres meses desde la entrada de la resolución del TEAR en la ORT.

#### Cuarto.

Asimismo, quien ostentó en su día la condición de reclamante ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional, manifiesta en sus alegaciones que el recurso debe ser inadmitido dado que, a su juicio, el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña no ha cometido ningún error extrapolable a otros supuestos dado que la clasificación realizada se ha basado en el análisis conjunto de todos los elementos aportados por la interesada y no solamente en lo señalado en las normas ISO.

Al recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio se refiere el artículo 242 de la Ley General Tributaria señalando lo siguiente:

*"1. Las resoluciones dictadas por los tribunales económico-administrativos regionales y locales y por los órganos económico-administrativos de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía que no sean susceptibles de recurso de alzada ordinario y, en su caso, las dictadas por los órganos económico-administrativos de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía en única instancia, podrán ser impugnadas, mediante el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio, por los Directores Generales del Ministerio de Economía y Hacienda y por los Directores de Departamento de la Agencia Estatal de Administración Tributaria y por los órganos equivalentes o asimilados de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía respecto a las materias de su competencia, cuando estimen gravemente dañosas y erróneas dichas resoluciones, o cuando apliquen criterios distintos a los contenidos en resoluciones de otros Tribunales Económico-Administrativos del Estado o de los órganos económico-administrativos de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía.*

*Cuando los tribunales económico-administrativos regionales o locales o los órganos económico-administrativos de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía dicten resoluciones adoptando un criterio distinto al seguido con anterioridad, deberán hacerlo constar expresamente en las resoluciones.*

*Los criterios establecidos en las resoluciones de estos recursos serán vinculantes para los tribunales económico-administrativos, para los órganos económico-administrativos de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía y para el resto de la Administración tributaria del Estado y de las Comunidades Autónomas y Ciudades con Estatuto de Autonomía".*

De lo expresado se deriva que el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio es excepcional y sólo puede fundarse en alguno de los motivos siguientes:

- que se estimen gravemente dañosas y erróneas las resoluciones impugnadas.
- que apliquen criterios distintos a los empleados por otros Tribunales Económico-Administrativos Regionales o Locales.

Al respecto, es doctrina establecida por este Tribunal, entre otras en sus resoluciones 00/06694/2001, de 5 de junio de 2003, y 00/00345/2002, de 28 de julio de 2004, que: "este extraordinario recurso tiene como finalidad el fijar un criterio uniforme en la aplicación de la Ley, cuando la llevada a cabo en la resolución recurrida se estima que es errónea, es decir, que infringe la Ley, y sea, además, dañosa para el interés general. Por su propio objeto, el recurso se plantea en relación con la interpretación de la Ley (...)".

Asimismo, este Tribunal en resolución 00/06131/2008, de 24 de septiembre de 2008, abunda en este criterio, manifestando:

*"De otra parte, esta generalidad, que lleva consigo que trascienda al caso definitivamente decidido en vía administrativa, supone que tenga efectos de futuro la resolución del recurso extraordinario y los criterios que puedan concluirse en el mismo, impidiendo la consolidación de una doctrina errónea de los TEAR.*

*En definitiva, se trata, con este medio de impugnación, de potenciar la seguridad jurídica a través de la unificación de criterios interpretativos y aplicativos del ordenamiento, "pero no en cualquier circunstancia", conforme ocurre con la modalidad general de reclamación económico-administrativa en única instancia o con el recurso de*

*alzada -siempre que se den, desde luego, los requisitos de su procedencia- sino sólo cuando la inseguridad derive de los propios criterios interpretativos adoptados por el TEAR. De ahí resulta relevante que no baste considerar simplemente que la resolución recurrida es dañosa y errónea sino que resulta necesario que exista un claro sentido con el que unificar criterio con el cual resolver una duda interpretativa de trascendencia, criterio este que deberá ser atendido posteriormente tanto por los correspondientes órganos de la administración como por los TEAR. No es pues una modalidad de recurso que sirva para eludir la inimpugnabilidad de resoluciones que, aun pudiendo estimar contrarias a Derecho, no alcancen los límites legalmente establecidos para el acceso al recurso de alzada, ni por ende, una última posibilidad de revisar en la vía económico-administrativa resoluciones eventualmente no ajustadas al ordenamiento para hacer posible una nueva consideración del caso por ellas decidido. Es, simplemente, un remedio extraordinario arbitrado por el legislador para poner de manifiesto los criterios del TEAC que deberán ser atendidos por la Administración tributaria. Y así lo hemos puesto de manifiesto con anterioridad (resolución de 27 de febrero de 2008, RG 3330/2007), siguiendo lo manifestado por el Tribunal Supremo (TS) en sentencia de 20 de marzo de 2002 (recurso de casación para unificación de doctrina número 9336/1996), dada la naturaleza y finalidad análogas, a salvo de los efectos y vinculación que las resoluciones de uno y otro órgano tienen, de los recursos a interponer ante el TEAC y el TS".*

En el caso que nos ocupa el Tribunal Regional ha considerado que los productos importados deben ser clasificados en la posición arancelaria 7307.91.00.90 puesto que el Laboratorio de Aduanas en su dictamen describe los mismos como *accesorios de tubería que se denominan "bridas hidráulicas de unión"*

Por su parte la Directora recurrente sostiene que el Tribunal Regional ha errado en sus conclusiones pues para ello se ha basado en lo dispuesto por una norma ISO, que a su juicio no puede condicionar la clasificación arancelaria de la mercancía.

Tal y como se ha señalado en los antecedentes de hecho, en el presente supuesto el Tribunal Regional ha considerado que la mercancía importada debía aforarse en la posición 7307.91.00.90 por los siguientes motivos:

*"Por su parte la reclamante alega que las muestras objeto de la liquidación impugnada (...), declaradas en la 1ª partida del DUA, son BRIDAS, tal y como reconoce el dictamen del 2º análisis, bridas hidráulicas fabricadas bajo la norma ISO 6162 (SAE J518), aportando como prueba las fichas técnicas y catálogos de proveedores, alegando que en base a la RGI 3ª) debe prevalecer la clasificación en la partida más específica (código 7307.91.00.90) en lugar de la partida residual propuesta por la aduana (código 7307.99.80.98).*

*Sobre esta cuestión resulta decisiva, a juicio de este Tribunal, la descripción dada en el dictamen del laboratorio, esto es, en resumen, como accesorios de tubería que se denominan "bridas hidráulicas de unión", no roscados".*

*En consecuencia, este Tribunal concluye que, es correcta la clasificación en el código 7307.91.00.90, solicitado por la reclamante, en aplicación de la citada RGI 3.a), por lo que no procede la liquidación de los derechos antidumping, (...)"*.

Como se observa de la lectura de la resolución impugnada el Tribunal Regional estima las pretensiones de la interesada sobre la base de lo dispuesto en el dictamen emitido por el Laboratorio de Aduanas, lo cual como señala la interesada nada tendría de particular ni podría *a priori* trasladarse a otros supuestos ya que el fondo de la cuestión que se planteaba giraba en torno a la clasificación arancelaria de un producto concreto.

No obstante este Tribunal ha de incidir en el hecho de que precisamente la frase que toma en cuenta el Tribunal Regional para aceptar las alegaciones de la interesada es aquella en la que el dictamen del Laboratorio de Aduanas hace referencia a la norma ISO 6162 esto es *"según la norma ISO 6162 (SAE J518), este tipo de accesorios de tubería se denominan "bridas hidráulicas de unión" (...)"*, por lo que cabe acoger la pretensión planteada por el Departamento de Aduanas puesto que, si bien no de forma clara, la resolución parece fundamentarse en dicha apreciación.

A la vista de lo anterior este Tribunal Económico-Administrativo considera, contrariamente a lo que pretende quien ostentó la condición de interesado ante el Tribunal Regional, que el presente recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio debe ser admitido a trámite. Y es que, ciertamente, en el presente caso lo que está en juego no es tanto si la resolución impugnada es dañosa y errónea sino que pueda consolidarse un criterio equivocado de evidente trascendencia como es que la clasificación arancelaria de las mercancías no se realice sobre la base de sus características y propiedades objetivas, tal como están definidas en el texto de las partidas de la Nomenclatura Combinada y de las notas de las secciones o capítulos de la misma.

#### **Quinto.**

Sentado lo anterior procede entrar a conocer sobre el fondo del asunto.

De lo dispuesto en los antecedentes de hecho, se deriva que son tres las cuestiones que plantea el presente recurso extraordinario de alzada para la unificación de doctrina.

- En primer lugar analizar si la aplicación de la Regla General Interpretativa 3.a) fue realizada de forma correcta por el Tribunal Regional en su resolución.
- En segundo lugar determinar si la clasificación arancelaria de las mercancías puede realizarse basándose en lo dispuesto en las normas ISO u otras normas sectoriales emitidas con finalidad distinta.
- Y finalmente, aclarar si la descripción de la mercancía contenida en los dictámenes analíticos emitidos por el Laboratorio de Aduanas a petición de los órganos de la Administración aduanera, tiene carácter orientativo y no determinante de la clasificación arancelaria de las mercancías.

## Sexto.

Señala la Directora del Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales que la resolución dictada por el Tribunal Regional es errónea por dos motivos. En primer lugar porque aplica incorrectamente la Regla General Interpretativa 3.a) de la Nomenclatura Combinada y en segundo lugar porque determina la subpartida arancelaria en la que se ha clasificar la mercancía sobre la base de lo dispuesto en una norma ISO dictada con fines que nada tienen que ver, a su juicio, con la clasificación arancelaria.

Sostiene a estos efectos que la clasificación arancelaria de las mercancías debe realizarse de acuerdo con las Reglas Generales Interpretativas de la Nomenclatura Combinada en función de sus características objetivas y ello con independencia de lo dispuesto en las normas ISO o en otras normas sectoriales.

Como señala el Departamento de Aduanas la clasificación arancelaria de las mercancías deberá realizarse de acuerdo con lo dispuesto en el Reglamento (CEE) 2658/87, del Consejo, de 23 de julio de 1987 -y sus posteriores modificaciones- relativo a la nomenclatura arancelaria y estadística y al arancel aduanero común.

A estos efectos el artículo 12 del citado Reglamento señala que la Comisión Europea adoptará anualmente un reglamento que recoja la versión completa de la Nomenclatura Combinada y de los tipos autónomos y convencionales de los derechos del arancel aduanero común correspondientes, tal como resulte de las medidas adoptadas por el Consejo de la Unión Europea o por la Comisión. Dicho reglamento se publicará en el Diario Oficial de la Unión Europea a más tardar el 31 de octubre y se aplicará a partir del 1 de enero del año siguiente.

A la Nomenclatura Combinada se refiere el artículo 1 del citado Reglamento, que señala, lo siguiente:

*"1. Se establece por la Comisión una nomenclatura de mercancías, en adelante denominada «nomenclatura combinada» o en forma abreviada «NC», para satisfacer al mismo tiempo las exigencias del arancel aduanero común, de las estadísticas del comercio exterior de la Comunidad y de las otras políticas de la Comunidad relativas a la importación o exportación de mercancías.*

*2. La nomenclatura combinada incluirá:*

- a) la nomenclatura del sistema armonizado;*
- b) las subdivisiones comunitarias de dicha nomenclatura, denominadas «subpartidas NC» cuando se especifiquen los tipos de derechos correspondientes;*
- c) las disposiciones preliminares, las notas complementarias de secciones o de capítulos y las notas a pie de página que se refieran a las subpartidas NC.*

*3. La nomenclatura combinada figura en el anexo I. En dicho anexo se determinan los tipos de derechos del arancel aduanero común, las unidades suplementarias estadísticas, así como los demás elementos necesarios".*

Por su parte el Sistema Armonizado de Designación y Codificación de Mercancías (en lo sucesivo, «SA») elaborado por la Organización Mundial de Aduanas (OMA) e instituido por el Convenio Internacional del Sistema Armonizado de Designación y Codificación de Mercancías, celebrado en Bruselas el 14 de junio de 1983 y aprobado, junto con su Protocolo de enmienda de 24 de junio de 1986, en nombre de la Comunidad Económica Europea, mediante la Decisión 87/369/CEE del Consejo, de 7 de abril de 1987, está constituido por:

- Seis Reglas Generales Interpretativas.
- Veintiuna secciones con sus notas legales.
- Noventa y seis capítulos con sus notas legales.

Se trata de un sistema estructurado en forma de árbol, ordenado y progresivo de clasificación, de forma que partiendo de las materias primas (animal, vegetal y mineral), se avanza según su estado de elaboración y su materia constitutiva, y después a su grado de elaboración en función de su uso o destino. La codificación está compuesta por los siguientes caracteres:

Los dos primeros dígitos se corresponden con el número del "Capítulo" en que se encuentra clasificada la mercancía de que se trate. Los dos siguientes dígitos, es decir el tercero y cuarto, se corresponde con la "Partida". Dentro de cada partida, se subdivide en otros dos dígitos, el quinto y sexto y esta subdivisión se denomina "subpartida del Sistema Armonizado".

El SA se complementa, además, por los denominados textos auxiliares, entre los cuales, podemos destacar como relevantes para la correcta clasificación de las mercancías:

- Las Notas Explicativas (NESA): publicadas y actualizadas por la OMA, constituyen la interpretación oficial del Sistema y no forman parte del Convenio. Son unos textos que proporcionan indicaciones sobre el alcance de cada una de las secciones, capítulos y partidas recogidas en el SA, así como una serie de los principales artículos comprendidos en cada uno de ellos y de los excluidos, acompañada de descripciones técnicas e indicaciones prácticas que permiten identificarlas. Contribuyen de manera importante a la interpretación del alcance de las diferentes partidas aduaneras, sin tener, no obstante, fuerza vinculante en Derecho (véase las sentencias del Tribunal de Justicia de la Unión Europea Olicom , apartado 17; de 6 de diciembre de 2007, Van Landeghem, C-486, Rec.p. I-10661, apartado 25, y de 27 de noviembre de 2008, Metherma, C- 403/07, Rec.p. I-0000, apartado 48).
- Los criterios de clasificación: cuestiones concretas planteadas por las Administraciones de países signatarios del convenio para que se determine su clasificación arancelaria. En el seno del Comité del SA se discuten y, generalmente, se aprueba su clasificación.

Por su parte, la Nomenclatura Combinada (NC), que se recoge en el Anexo I del Reglamento (CEE) 2658/87 del Consejo, se basa en el "Sistema armonizado de designación y codificación de mercancías", elaborado por el Consejo de Cooperación Aduanera, actualmente Organización Mundial de Aduanas (OMA), e instaurado por el Convenio Internacional del Sistema Armonizado de Designación y Codificación de Mercancías, celebrado en Bruselas el 14 de junio de 1983. Así, la Nomenclatura Combinada recoge las partidas y subpartidas de seis cifras del Sistema Armonizado, constituyendo las cifras séptima y octava subdivisiones propias. Dicho Convenio fue aprobado, junto con su Protocolo de enmienda de 24 de junio de 1986, en nombre de la Comunidad Económica Europea, mediante la Decisión 87/369/CEE del Consejo, de 7 de abril de 1987.

Del acuerdo con el artículo 9 del citado Reglamento (CEE) 2658/87, la Comisión adoptará anualmente un reglamento que recoja la versión completa de la nomenclatura combinada y de los tipos de los derechos con arreglo a lo dispuesto en el artículo 1, tal como resulte de las medidas adoptadas por el Consejo o por la Comisión. Este reglamento se publicará en el Diario Oficial de las Comunidades Europeas, a más tardar el 31 de octubre y será aplicable a partir del 1 de enero del año siguiente.

La modificación del anexo I del Reglamento nº 2658/87 que afecta a los hechos de la presente reclamación, fue efectuada por el Reglamento de Ejecución (UE) 2016/1821, de la Comisión, de 16 de octubre de 2016.

Además de la NC, hay otra normativa, conocida como textos auxiliares que recogen los criterios de interpretación del SA y de la propia NC en el ámbito de la UE. Son criterios interpretativos sobre el alcance de las partidas y subpartidas, y se aplican por los estados miembros, incluso por los mismos tribunales. Equivalen a las Notas explicativas y a los Criterios del SA:

- Las Notas explicativas de la NC (NENC) son aprobadas por la Comisión a propuesta de los distintos comités y se publican en el DOUE, serie C. Tienen por objeto interpretar el alcance de los textos de las Secciones, partidas y subpartidas, y a la vez, determinar las condiciones que deben reunir ciertas mercancías para incluirlas en un código determinado. Aunque no tienen valor jurídico, todos los estados miembros están obligados a su aplicación en aras de una clasificación uniforme en toda la UE. El Reglamento (CEE) nº. 2658/87 establece que las notas explicativas de la Nomenclatura Combinada de la Unión Europea pueden remitirse a las notas explicativas del sistema armonizado debiendo ser consideradas complementarias y utilizadas conjuntamente con ellas.
- Los reglamentos de clasificación arancelaria, al igual que las notas explicativas, son aprobados por la Comisión a propuesta de los distintos comités, y se publican en el DOUE, serie L. Se trata de disposiciones que recogen la clasificación de un artículo concreto, y su origen se debe a la divergencia entre estados miembros en la clasificación arancelaria o a una sentencia errónea de un tribunal nacional. Dado su carácter de norma jurídica, tienen valor probatorio, aunque restringido al artículo a que se refiere la clasificación, no obstante, es un instrumento de interpretación que se utiliza en la clasificación de artículos similares.

A este respecto, procede recordar que, conforme a reiterada jurisprudencia, pese a no tener carácter vinculante, las Notas explicativas elaboradas, en lo que atañe a la NC, por la Comisión y, en lo que respecta al Sistema Armonizado (SA), por la OMA constituyen medios importantes para garantizar una aplicación uniforme del arancel aduanero común y proporcionan, en cuanto tales, elementos válidos para su interpretación (véase, en este sentido, las sentencias de 11 de junio de 2015, Baby Dan, C-272/14, apartado 27; de 6 de diciembre de 2007, Van Landeghem, C-486/06, Rec.p. I-10661, apartado 25, y de 27 de noviembre de 2008, Metherma, C-403/07, Rec.p. I-0000, apartado 48).

Como consideración previa al examen de la clasificación concreta de los productos es importante significar que el Arancel de Aduanas, aprobado por el Reglamento mencionado, contiene en sus Reglas Generales interpretativas (en adelante RGI) los principios y fundamentos para determinar legalmente la clasificación de las mercancías con el fin de mantener un criterio uniforme de interpretación de la nomenclatura arancelaria, aprobada por el Convenio Internacional "sobre el Sistema Armonizado de Designación y Codificación de Mercancías", de 14 de junio de 1983.

Las reglas generales para la interpretación de la nomenclatura combinada (en adelante, RGI), están recogidas en su Título I, Sección A:

*"La clasificación de mercancías en la nomenclatura combinada se regirá por los principios siguientes:*

*1. Los títulos de las secciones, de los capítulos o de los subcapítulos sólo tienen un valor indicativo, ya que la clasificación está determinada legalmente por los textos de las partidas y de las notas de sección o de capítulo y, si no son contrarias a los textos de dichas partidas y notas, de acuerdo con las reglas siguientes:*

*2. a) Cualquier referencia a un artículo en una partida determinada alcanza al artículo incluso incompleto o sin terminar, siempre que este presente las características esenciales del artículo completo o terminado. Alcanza también al artículo completo o terminado, o considerado como tal en virtud de las disposiciones precedentes, cuando se presente desmontado o sin montar todavía.*

*b) Cualquier referencia a una materia en una partida determinada alcanza a dicha materia incluso mezclada o asociada con otras materias. Asimismo, cualquier referencia a las manufacturas de una materia determinada alcanza también a las constituidas total o parcialmente por dicha materia. La clasificación de estos productos mezclados o de los artículos compuestos se efectuará de acuerdo con los principios enunciados en la regla 3.*

*3. Cuando una mercancía pudiera clasificarse, en principio, en dos o más partidas por aplicación de la regla 2 b) o en cualquier otro caso, la clasificación se efectuará como sigue:*

*a) la partida con descripción más específica tendrá prioridad sobre las partidas de alcance más genérico.*

*Sin embargo, cuando dos o más partidas se refieran, cada una, solamente a una parte de las materias que constituyen un producto mezclado o un artículo compuesto o solamente a una parte de los artículos en el caso de mercancías presentadas en juegos o surtidos acondicionados para la venta al por menor, tales partidas deberán considerarse igualmente específicas para dicho producto o artículo, incluso si una de ellas lo describe de manera más precisa o completa;*

*b) los productos mezclados, las manufacturas compuestas de materias diferentes o constituidas por la unión de artículos diferentes y las mercancías presentadas en juegos o surtidos acondicionados para la venta al por menor, cuya clasificación no pueda efectuarse aplicando la regla 3 a), se clasifican según la materia o con el artículo que les confiera su carácter esencial, si fuera posible determinarlo;*

*c) cuando las reglas 3 a) y 3 b) no permitan efectuar la clasificación, la mercancía se clasificará en la última partida por orden de numeración entre las susceptibles de tenerse razonablemente en cuenta.*

*4. Las mercancías que no puedan clasificarse aplicando las Reglas anteriores, se clasificarán en la partida que comprenda aquellas con las que tengan mayor analogía.*

*5. Además de las disposiciones precedentes, a las mercancías consideradas a continuación se les aplicarán las Reglas siguientes:*

*a) Los estuches para cámaras fotográficas, instrumentos musicales, armas, instrumentos de dibujo, collares y continentes similares, especialmente apropiados para contener un artículo determinado o un juego o surtido, susceptibles de uso prolongado y presentados con los artículos a los que estén destinados, se clasificarán con dichos artículos cuando sean de los tipos normalmente vendidos con ellos. Sin embargo, esta Regla no se aplica en la clasificación de los continentes que confieran al conjunto su carácter esencial;*

*b) Salvo lo dispuesto en la Regla 5 a) anterior, los envases que contengan mercancías se clasificarán con ellas cuando sean de los tipos normalmente utilizados para esa clase de mercancías. Sin embargo, esta disposición no es obligatoria cuando los envases sean susceptibles de ser utilizados razonablemente de manera repetida.*

*6. La clasificación de mercancías en las subpartidas de una misma partida está determinada legalmente por los textos de estas subpartidas y de las Notas de subpartida así como, mutatis mutandis, por las Reglas anteriores, bien entendido que sólo pueden compararse subpartidas del mismo nivel. A efectos de esta Regla, también se aplican las Notas de Sección y de Capítulo, salvo disposición en contrario."*

La regla primera del mismo establece cómo debe utilizarse la nomenclatura para la clasificación de las mercancías, tal y como aparecen descritas en los textos legales, señalando que "Los títulos de las secciones, de los capítulos o de los subcapítulos solo tienen un valor indicativo, ya que la clasificación está determinada legalmente

por los textos de las partidas y de las notas de sección o de capítulo (...)” y, si no son contrarias a los textos de dichas partidas y notas, de acuerdo con las demás reglas generales.

La regla sexta, por su parte, establece que "La clasificación de mercancías en las subpartidas de una misma partida está determinada legalmente por los textos de las subpartidas y de las notas de subpartida, así como, mutatis mutandis, por las Reglas anteriores, bien entendido que sólo pueden compararse subpartidas del mismo nivel. A efectos de esta Regla, también se aplican las Notas de Sección y de Capítulo, salvo disposiciones en contrario".

De ello se desprende la relevancia del examen conjunto de los textos de las partidas (4 dígitos), o en su caso de las subpartidas (6 y 8 dígitos) y las notas de sección y capítulo para determinar el código aplicable en cada caso, debiendo acudirse a las reglas generales sólo si con aquel análisis no es posible la clasificación de la mercancía.

Las notas de sección y de capítulo, por tanto, tienen carácter vinculante para la clasificación a realizar, lo que no sucede con las notas de partida y de subpartida, con efectos meramente aclaratorios en todo lo que no contravengan las anteriores.

Conforme a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, las reglas generales para la interpretación de la NC establecen que la clasificación de las mercancías se determina por los textos de las partidas y de las notas de sección o de capítulo, entendiéndose que los títulos de las secciones, de los capítulos o de los subcapítulos solo tienen un valor indicativo (vid. sentencia de 11 de junio de 2015, *Baby Dan*, C-272/14, apartado 25), de tal forma que el resto de las reglas sólo se aplican si son necesarias y nunca pueden ser contrarias a las directrices que marca la RGI primera.

Finalmente, es preciso recordar una jurisprudencia reiterada según la cual, en aras de la seguridad jurídica y la facilidad de los controles, el criterio decisivo para la clasificación arancelaria de la mercancía debe buscarse, por lo general, en sus características y propiedades objetivas, tal como están definidas en el texto de las partidas de la NC y de las notas de las secciones o capítulos (véanse, en particular, las sentencias de 19 de octubre de 2000, *Peacock*, C- 339/98, Rec. p. I-8947, apartado 9; de 15 de septiembre de 2005, *Intermodal Transports*, C- 495/03, Rec. p. I-8151, apartado 47; de 18 de julio de 2007, *Olicom*, C-142/06, Rec. p. I-6675, apartado 16 y jurisprudencia citada, de 11 de diciembre de 2008, *Kip Europe y otros*, C-362/07, Rec. p. I-0000, apartado 26, y de 19 de febrero de 2009, *Kamino International Logistics*, C-376/07, Rec. p. I-1167, apartado 31).

Además, el destino del producto puede constituir un criterio objetivo de clasificación siempre que sea inherente a dicho producto y que la inherencia pueda apreciarse en función de las características y propiedades objetivas de éste (entre otras, sentencia de 1 de junio de 1995, *Thyssen Haniel Logistic*, C-459/93; sentencia de 15 de febrero de 2007, *RIMA*, C- 183/06; y sentencia de 12 de julio de 2011, *TNT*, C-291/11).

A este respecto, las notas que preceden a los capítulos de la NC, al igual que, por otra parte, las notas explicativas del SA, constituyen, en efecto, medios importantes para garantizar una aplicación uniforme de este Arancel y proporcionan, en cuanto tales, elementos válidos para su interpretación (véanse las sentencias de 19 de mayo de 1994, *Siemens Nixdorf*, C-11/93, Rec. p. I-1945, apartado 12; de 18 de diciembre de 1997, *Techex*, C-382/95, Rec. p. I-7363, apartado 12; de 19 de octubre de 2000, *Peacock*, C-339/98, Rec. p. I-8947, apartado 10, y *Olicom*, apartado 17).

Por lo tanto, el tenor de dichas notas debe ser conforme con las disposiciones de la NC y no puede modificar su alcance (véanse, en particular, las sentencias de 9 de febrero de 1999, *ROSE Elektrotechnik*, C-280/97, Rec. p. I-689, apartado 23; de 26 de septiembre de 2000, *Eru Portuguesa*, C-42/99, Rec. p. I-7691, apartado 20, y de 15 de septiembre de 2005, *Intermodal Transports*, C-495/03, Rec. p. I-8151, apartado 48).

## Séptimo.

Sentado lo anterior procede analizar las cuestiones planteadas por la Directora del Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales de la AEAT.

Como se ha señalado, en el presente supuesto la controversia giraba en torno a la correcta clasificación arancelaria del producto descrito en el DUA de importación como "accesorios de tuberías (bridas)". Así, mientras la interesada entendía que la mercancía debía clasificarse en la posición 7307.91.00.90, "los demás accesorios de tuberías, bridas", la Administración consideraba que aquella debía aforarse en la posición 7307.99.80.98 "los demás, de los demás, de los demás, de los demás accesorios de tubería".

Existía, por tanto, coincidencia entre las partes en la clasificación a nivel de cuatro dígitos puesto que ambas consideraban que la mercancía había de incluirse en la partida 7307 reservada a los "accesorios de tubería".

Giraba, en definitiva la discusión en torno a la clasificación a nivel de subpartida pues mientras la interesada afirmaba que el producto importado debía calificarse como brida la Administración sostenía que aquel no revestía los caracteres necesarios para ello y debía clasificarse en una partida residual (los demás de los demás accesorios de tubería).

Sentado lo anterior procede analizar en primer lugar qué regla general interpretativa resulta de aplicación cuando la discrepancia en la clasificación arancelaria se produce a nivel de subpartida.

Señala a estos efectos la Regla General Interpretativa 6, lo siguiente:

*"La clasificación de mercancías en las subpartidas de una misma partida está determinada legalmente por los textos de estas subpartidas y de las Notas de subpartida así como, mutatis mutandis, por las Reglas anteriores, bien entendido que sólo pueden compararse subpartidas del mismo nivel. A efectos de esta Regla, también se aplican las Notas de Sección y de Capítulo, salvo disposición en contrario."*

Resulta claro que cuando lo discutido es la determinación de la subpartida en que ha de clasificarse una mercancía -es decir cuando existe coincidencia a nivel de 4 dígitos-, la Regla General Interpretativa a la que hay que acudir para solventar las dudas de clasificación es precisamente la Regla 6 reproducida, pues la misma ofrece las pautas que han de seguirse para clarificar las citadas dudas de clasificación.

Así lo manifiesta claramente, por otra parte, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, entre otras en su sentencia *Mikrotikls*, de 20 de octubre de 2022 en la que declara:

*"Dado que el litigio principal tiene por objeto la clasificación arancelaria de las mercancías de que se trata en subpartidas de seis y ocho cifras de la partida 8517 de la NC, procede recordar que, en virtud de la regla general 6 para la interpretación de la NC, dicha clasificación está determinada por los textos de estas subpartidas y de las notas de subpartida, pudiendo también tomarse en consideración las notas de las secciones y capítulos correspondientes, salvo disposición en contrario."*

De acuerdo con lo anterior la clasificación a nivel de subpartida vendrá determinada por los textos de las subpartidas y en caso de haberlas por las notas de subpartida, aplicando, mutatis mutandis, las reglas generales interpretativas.

La partida 7307 se divide de la siguiente manera:

7307	Accesorios de tubería
	- Moldeados
	- Los demás, de acero inoxidable
	- Los demás
<b>7307.91</b>	<b>- - Bridas</b>
7307.91.00.10	- - - Destinadas a ciertos tipos de aeronaves
<b>7307.91.00.90</b>	<b>- - - Los demás</b>
<b>7307.99</b>	<b>- - Los demás</b>
7307.99.10	- - - Roscados
7307.99.80	- - - Los demás
<b>7307.99.80.99</b>	<b>- - - - Los demás</b>

En el presente supuesto no existen notas de subpartida, por lo que de acuerdo con lo señalado anteriormente la clasificación deberá realizarse en función del texto de las subpartidas comparando, claro está, subpartidas del mismo nivel y aplicando, *mutatis mutandis* lo dispuesto en el resto de las reglas generales interpretativas.

Esto implica que si dentro de una misma partida pueden tomarse en consideración varias subpartidas de un guion, por aplicación *mutatis mutandis* de la Regla General Interpretativa 3, primero deberemos elegir la subpartida de un guion que resulte más específica para nuestro producto (RGI 3a)), en segundo lugar la que se corresponda con la materia o artículo que le confiera el carácter esencial (RGI 3b)), o, si los métodos anteriores no nos llevado a la clasificación del artículo, la última subpartida dentro entre las susceptibles de tenerse razonablemente en cuenta (RGI 3c).

En consecuencia y de acuerdo con lo expuesto en el caso que nos ocupa el Tribunal Regional debió clasificar la mercancía de acuerdo con lo dispuesto en la Regla 6 y en los términos indicados anteriormente. No obstante, dicha apreciación no reviste relevancia para la resolución del presente recurso de alzada para la unificación de criterio puesto que si bien la Directora del Departamento de Aduanas hace hincapié en esta circunstancia posteriormente no solicita unificar criterio en sentido alguno.

Se ha de recordar al respecto, que no nos encontramos ante un recurso de alzada ordinario en el que se pueden discutir todos los aspectos de la resolución impugnada sino que por el contrario el presente recurso

extraordinario de alzada tiene por objeto la corrección de los criterios fijados erróneamente por los Tribunales Regionales.

En este sentido se ha de incidir en el hecho de que de la resolución impugnada no se deriva que el Tribunal Regional fije criterio alguno en relación con la aplicación de las Reglas Generales Interpretativas, limitándose a citar la Regla 3.a), la cual por otra parte, hay que tener presente que resulta de aplicación *mutatis mutandis* cuando la mercancía es susceptible de ser clasificada en varias subpartidas, lo que podría justificar la referencia realizada por el citado órgano económico-administrativo.

En definitiva y teniendo en cuenta lo anterior este Tribunal, en la medida en que no se solicita unificación de criterio alguno respecto a la aplicación de la Regla General Interpretativa 3.a), considera no procede realizar apreciaciones adicionales sobre la cuestión planteada por la Directora en este punto.

## Octavo.

Matizado lo anterior procede analizar si la clasificación arancelaria de la mercancía puede venir determinada por lo dispuesto en una norma ISO.

Como se ha señalado anteriormente es jurisprudencia consolidada del Tribunal de Justicia de la Unión Europea que en aras de la seguridad jurídica y de la facilidad de los controles, el criterio decisivo para la clasificación arancelaria de mercancías debe buscarse, por lo general, en sus características y propiedades objetivas, tal como están definidas en el texto de las partidas de la nomenclatura y de las notas de las secciones o capítulos. Asimismo, el destino del producto de que se trate puede constituir un criterio objetivo de clasificación, siempre que sea inherente a dicho producto, inherencia que debe poder apreciarse en función de las características y propiedades objetivas de este.

Estos son, por tanto, los criterios que se han de tener en cuenta a la hora de abordar en qué posición estadística se ha de clasificar una mercancía concreta sin que sea posible a estos efectos utilizar libremente otros criterios dictados con fines distintos y esto porque, de no ser así, no quedaría garantizada la aplicación uniforme de las normas que rigen la clasificación arancelaria de las mercancías.

Señala a estos efectos el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (en adelante TJUE), en su sentencia SAKSA, de 22 de febrero de 2018, lo siguiente:

*"28. Con carácter preliminar, debe recordarse que, según reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, en el marco del procedimiento de cooperación entre los órganos jurisdiccionales nacionales y el Tribunal de Justicia establecido por el artículo 267 TFUE, corresponde a este último proporcionar al órgano jurisdiccional nacional una respuesta útil que le permita dirimir el litigio del que conoce. Desde este punto de vista, incumbe al Tribunal de Justicia reformular, en su caso, las cuestiones prejudiciales que se le planteen (sentencia de 16 de febrero de 2017, Aramex Nederland, C-145/16, apartado 19 y jurisprudencia citada).*

*29. Además, debe precisarse que, aunque el órgano jurisdiccional remitente se refiere a la norma «EN 590:2014», la versión de la norma EN 590 aplicable en la fecha de los hechos del litigio principal es la del mes de septiembre de 2013, que fue designada por el CEN como la norma EN 590:2013 y que sigue estando vigente.*

*30. Mediante sus cuestiones, que procede examinar conjuntamente, el órgano jurisdiccional remitente desea que se dilucide, en esencia, si la NC debe interpretarse en el sentido de que un aceite mineral como el controvertido en el litigio principal puede clasificarse como gasóleo en la subpartida 2710.19.43 de la NC, cuando cumple los requisitos establecidos en la norma EN590:2013 relativos al gasóleo para uso ártico o inviernos severos.*

*31. Según jurisprudencia reiterada del Tribunal de Justicia, el criterio decisivo para la clasificación arancelaria de la mercancía debe buscarse, por lo general, en sus características y propiedades objetivas, tal como están definidas en el texto de las partidas de la NC y de las notas de las secciones o capítulos (sentencia de 19 de octubre de 2017, Lutz, C-556/16, apartado 37 y jurisprudencia citada). Es preciso que estas características y propiedades objetivas de los productos puedan comprobarse en el momento de efectuar el despacho aduanero (sentencia de 26 de mayo de 2016, Latvijas propuna guze, C-286/15, apartado 33 y jurisprudencia citada).*

*32. En el presente asunto, debe señalarse que la subpartida 2710.19.43 de la NC, cuyo tenor se refiere al gasóleo con un contenido de azufre inferior o igual al 0,001% en peso, forma parte de la partida 2710 de la NC, relativa a los aceites de petróleo o de mineral bituminoso, excepto los aceites crudos. Para aplicar esta partida, la nota complementaria 2 del capítulo 27 de la NC define, en su letra e), el concepto de «gasóleo».*

*33. A este respecto, del tenor de dicha letra e), en relación con la letra d) de la citada nota complementaria, se desprende que tienen la consideración de «gasóleo», en particular, los aceites y preparaciones que destilen en volumen, incluidas las pérdidas, inferior al 65% a 250 oC y superior o igual al 85% a 350 oC, según la norma ISO 3405.*

*34. Por consiguiente, de la propia redacción de las citadas letras resulta que, a efectos de la clasificación aduanera de una mercancía como gasóleo, únicamente es determinante, en el marco de la partida 2710 de la NC, la tasa de destilación a las temperaturas indicadas, según la norma ISO 3405.*

35. Por consiguiente, puesto que en el presente asunto es pacífico entre las partes del litigio principal que el aceite mineral controvertido destila, según la norma ISO 3405, más del 65 % a 250° C, dicho aceite no está comprendido en la definición de «gasóleo», con arreglo a la nota complementaria 2, letra e), del capítulo 27 de la NC, y no puede clasificarse en las subpartidas correspondientes a los productos incluidos en esta definición.

36. Además, aunque SAKSA alega que el producto de que se trata se vendió como gasóleo (combustible diésel), después de haber sido importado, ha de recordarse que el destino del producto sólo es un criterio pertinente si la clasificación no puede realizarse exclusivamente conforme a las características y propiedades objetivas del producto (sentencia de 16 de febrero de 2017, *Aramex Nederland*, C-145/16, apartado 23 y jurisprudencia citada). Ahora bien, no ocurre así en el presente asunto, ya que de las características de destilación de este producto se deduce precisamente que, a efectos de la aplicación de la partida 2710 de la NC, no está comprendido en la definición de gasóleo en el sentido de la citada nota complementaria 2, letra e).

37. La circunstancia de que SAKSA se haya referido a la nota g de la tabla 3 de la norma EN 590:2013, según la cual la definición de «gasóleo» dada en la NC «puede no aplicar[se] a las calidades definidas para uso ártico o inviernos severos», resulta irrelevante a este respecto.

38. En efecto, la norma EN 590:2013 no sido adoptada por un órgano de la Unión sino por el CEN, un organismo de Derecho privado.

39. Es cierto que de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia cabe deducir que una norma armonizada elaborada por un organismo de Derecho privado puede considerarse parte del ordenamiento jurídico de la Unión cuando dicha norma haya sido concebida a iniciativa y bajo la dirección y el control de la Comisión, y produzca efectos jurídicos vinculantes una vez que se publiquen sus referencias en el Diario Oficial de la Unión Europea (véase, en este sentido, la sentencia de 27 de octubre de 2016, *James Elliott Construction*, C-613/14, apartados 40, 43 y 44).

40. Por otra parte, es cierto que la norma EN 590:2013 fue elaborada por el CEN en virtud del mandato M 394, otorgado por la Comisión el 13 de noviembre de 2006. Además, después de que el CEN adoptase esta norma, la Comisión actualizó, mediante la Directiva 2014/77, la referencia que a ella se hace en la nota 1 del anexo II de la Directiva 98/70.

41. Sin embargo, basta con señalar que la remisión a la norma EN 590:2013 conforme a la nota 1 de dicho anexo II se refiere únicamente a los métodos de ensayo mencionados en esa norma.

42. Dado que la nota g de la tabla 3 de la norma EN 590:2013 no presenta ningún método de ensayo, no es posible considerar que forma parte del Derecho de la Unión, y carece de pertinencia para determinar la clasificación arancelaria de las mercancías.

43. Habida cuenta de las consideraciones anteriores, procede responder a las cuestiones prejudiciales planteadas que la NC debe interpretarse en el sentido de que un aceite mineral como el controvertido en el litigio principal no puede, debido a sus características de destilación, clasificarse como gasóleo en la subpartida 2710 19

43 de la NC, aun cuando dicho aceite cumpla los requisitos previstos en la norma EN 590:2013 relativos al gasóleo para uso ártico o inviernos severos."

Analiza el TJUE en la sentencia precitada un supuesto en el que la recurrente pretende que un producto sea calificado como gasóleo sobre la base de lo dispuesto en una norma ISO, partiendo de la circunstancia de que la propia nomenclatura combinada hace referencia a dicha norma a efectos de la definición de gasóleo.

Concluye el Tribunal Europeo que aún cuando una norma ISO haya sido emitida por mandato de la Comisión la misma no resulta aplicable a efectos de clasificación arancelaria sino se ha previsto así en la nomenclatura combinada, al no poder considerarse que dicha norma forma parte del Derecho de la Unión.

Lo anterior determina que haya de concluirse que la clasificación arancelaria de las mercancías no puede basarse en lo dispuesto en una norma ISO salvo en aquellos aspectos en los que así se prevea en la propia nomenclatura combinada.

Por tanto, en el caso que nos ocupa procede señalar que al no contener la nomenclatura combinada referencia alguna a la citada norma ISO 6162 a efectos de la clasificación de los accesorios de tuberías, la clasificación arancelaria de la mercancía no puede basarse en lo dispuesto en la misma debiendo atenderse a los criterios generales de clasificación, pues lo contrario podría afectar, como ya se ha señalado, a la aplicación uniforme del arancel aduanero común.

En definitiva procede estimar las pretensiones de la interesada en este punto.

## Noveno.

En segundo lugar procede determinar cual es el valor a efectos de clasificación arancelaria que debe darse al contenido del dictamen analítico emitido por el Laboratorio de Aduanas a petición de las autoridades aduaneras.

Sostiene a estos efectos la Directora del Departamento que el texto del dictamen analítico contiene una descripción de la mercancía con las características esenciales que permitan la mejor identificación posible, pero

evidentemente con carácter orientativo, sin que pueda prejuzgar la clasificación que finalmente deba asignarse a la mercancía.

Tal y como se deriva de lo expuesto, la cuestión planteada por el Departamento de Aduanas tiene su origen en el hecho de que en el dictamen emitido por el Laboratorio de Aduanas se contiene una referencia a lo dispuesto en la norma ISO 6162, que es precisamente la que motiva la estimación de las pretensiones de la interesada por parte del Tribunal Regional.

De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 188 del Reglamento 952/2013, del Parlamento y del Consejo, de 9 de octubre de 2013, por el que se establece el Código Aduanero de la Unión:

*"Las autoridades aduaneras, a efectos de comprobar la exactitud de los datos contenidos en una declaración en aduana que haya sido admitida, podrán:*

- a) examinar la declaración y los documentos justificativos;*
- b) exigir al declarante que facilite otros documentos;*
- c) examinar las mercancías;*
- d) tomar muestras para análisis o para un examen pormenorizado de las mercancías.*

Al procedimiento para la extracción de muestras y comunicación del resultado de los análisis se refiere la Orden HAC/2320/2003, de 31 de julio, de Análisis y Emisión de Dictámenes por los laboratorios de Aduanas e Impuestos Especiales estableciendo su Disposición Primera, lo siguiente (las referencias realizadas al Reglamento 2913/1992 deben entenderse realizadas al Reglamento 952/2013):A

*"1. Los Servicios de Aduanas e Impuestos Especiales son los órganos competentes de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria para disponer la extracción de muestras para análisis y control de las mercancías declaradas para su vinculación a un determinado régimen aduanero, de conformidad con lo establecido en el artículo 68 del Reglamento CEE nº 2913/1992, del Consejo, de Código Aduanero Comunitario, como procedimiento de comprobación de las declaraciones de este modo formuladas. Asimismo, dichos Servicios podrán disponer que las mercancías sujetas a los Impuestos Especiales, así como cualesquiera otras de las que, en el ejercicio de sus competencias, interese conocer su naturaleza, composición o características, sean objeto de análisis y dictamen por parte de los Laboratorios de Aduanas e Impuestos Especiales.*

(...)

*4. Los Laboratorios de Aduanas e Impuestos Especiales se hallan expresamente facultados, en todo caso, para practicar análisis y emitir dictámenes respecto de las solicitudes formuladas al efecto por cualquier otro órgano de la Agencia Estatal de Administración Tributaria."*

Por su parte la Disposición tercera de la citada norma hace referencia a la comunicación del resultado de los análisis en los siguientes términos:

*"1. Los Laboratorios de Aduanas e Impuestos Especiales remitirán los dictámenes emitidos como resultado de los análisis efectuados, tanto a los propios Servicios de Aduanas e Impuestos Especiales, como a los restantes Órganos de las Administraciones Públicas que, autorizados, dispusieron su realización.*

*Cuando estos Servicios u Organismos lo estimen necesario, podrán solicitar, en el plazo de un mes, de aquellos Laboratorios la ampliación de sus dictámenes o la práctica de determinaciones analíticas complementarias.*

*2. Los citados dictámenes serán notificados por los Servicios de Aduanas e Impuestos Especiales al interesado o a su representante acreditado.*

*3. Si el interesado no estuviese conforme con el dictamen analítico emitido por el Laboratorio podrá solicitar en el plazo de un mes, a contar de su notificación, de manera motivada, con incorporación de cuanta información justificativa disponga al efecto, la práctica de un segundo análisis ante los Servicios de Aduanas e Impuestos Especiales que dispusieron la realización del primero; en su formulación, el interesado podrá solicitar que el segundo análisis se lleve a cabo en su presencia, o ante representante con poder expreso otorgado al respecto.*

*No obstante, cuando la naturaleza de la mercancía, por sus características, no permita la conservación de la muestra extraída por encima de un determinado período de tiempo, en extremo que deberá hacerse constar por el Laboratorio informante en el resultado del análisis practicado, los Servicios de Aduanas e Impuestos Especiales acomodarán el plazo de solicitud del segundo análisis a los términos de aquella previsión.*

*4. Será órgano competente para la práctica del segundo análisis el Laboratorio Central de Aduanas e Impuestos Especiales.*

*5. A tal efecto, los Servicios de Aduanas e Impuestos Especiales remitirán la solicitud de segundo análisis y la documentación incorporada al referido Laboratorio Central, con el fin de que, a su vista, pueda el Director de*

dicho Centro autorizar su práctica o, por el contrario, denegarla. La denegación, que deberá ser motivada, como consistente en acto de mero trámite no será susceptible de recurso alguno, sin perjuicio de que la cuestión pueda ser reproducida por el interesado ante la instancia que corresponda, según el caso, una vez sea notificado el acto de resolución del procedimiento administrativo en cuyo curso se hubiera practicado la determinación considerada."

Asimismo, en esta materia habrá que estar a lo dispuesto en la Circular número 944, de 4 de junio de 1986, de la Dirección General de Aduanas e Impuestos Especiales, sobre análisis y emisión de dictámenes por los Laboratorios de Aduanas e Impuestos Especiales, cuya norma 5, apartado 2 dispone lo siguiente:

## "5.2 Dictámenes de los laboratorios:

5.2.1 Los laboratorios emitirán los correspondientes dictámenes de los análisis que se soliciten, que deberán redactarse con precisión y concisión y abarcar, siempre que se pueda, los extremos solicitados, pudiendo los laboratorios hacer indicaciones adicionales en los casos en que lo estimaran oportuno para la mejor definición del producto analizado.

5.2.2 En el caso de segundos análisis efectuados a solicitud del interesado, el dictamen del laboratorio central deberá incluir las razones científicas que justifiquen el resultado obtenido."

Asimismo la citada Circular, en su norma 6, relativa a las notificaciones y segundos análisis, dispone en su apartado 3 lo que sigue:

"Siempre que lo estimen necesario, los servicios de aduanas e impuestos especiales podrán solicitar ampliación del dictamen emitido por el laboratorio o la práctica de un segundo análisis. En todo caso deberán solicitar un segundo análisis cuando en el aludido dictamen se aprecie la existencia de algún error en la toma de muestras o en el etiquetado de las mismas."

De lo dispuesto en la normativa reproducida resulta que las autoridades aduaneras podrán solicitar al Laboratorio de Aduanas la emisión de un dictamen en el que se especifiquen las características, naturaleza y composición de los productos que van a ser objeto de clasificación arancelaria.

Los laboratorios emitirán dichos dictámenes en los que se harán constar los extremos solicitados por la Aduana pudiendo hacer indicaciones adicionales cuando así se estime oportuno para la mejor definición del producto analizado.

Se prevé asimismo la posibilidad de que las autoridades aduaneras soliciten la ampliación del dictamen para la clarificación de las características de los productos.

Resulta claro, por tanto, que la función de los laboratorios de aduanas queda circunscrita a la determinación de la naturaleza, composición o características objetivas de las mercancías a clasificar con la finalidad de facilitar a la Administración los elementos necesarios para la correcta determinación de la partida arancelaria.

No corresponde, por tanto, en ningún caso a dichos órganos la competencia para fijar la posición arancelaria de la mercancía sujeta a examen pues, aún cuando el dictamen pudiera sugerir una partida arancelaria, la misma no vincularía en ningún caso a la Administración actuante.

Así se pone de manifiesto en la sentencia *Oniors Bio*, dictada por el TJUE, en fecha 28 de abril de 2016, asunto C-233/15, en la que al respecto se señala:

"52. Por último, en lo que atañe a la eventual pertinencia, a efectos de la clasificación arancelaria de una mercancía como la controvertida en el asunto principal, del dictamen de la autoridad nacional competente para la aplicación de la legislación en materia alimentaria, en particular del Reglamento nº 178/2002 mencionado por el órgano jurisdiccional remitente, es preciso subrayar que la clasificación arancelaria de las mercancías en el momento de su despacho incumbe a las autoridades aduaneras nacionales que aplican, a este respecto, las disposiciones de la NC y del Código aduanero."

Sentado lo anterior procede entrar a valorar si, como señala la Directora del Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales, el contenido de los dictámenes emitidos por los laboratorios de aduanas es meramente orientativo y no vincula a la Administración.

Como ya se ha señalado, el dictamen del laboratorio tiene como finalidad la determinación de las características, naturaleza o composición de las mercancías objeto de clasificación arancelaria. Teniendo en cuenta lo anterior y el hecho de que, como se ha indicado de forma reiterada en el texto de la presente resolución, la clasificación arancelaria de las mercancías se ha de realizar generalmente, sobre la base de las características y propiedades objetivas de aquellas de acuerdo con lo dispuesto en la nomenclatura combinada, lo indicado por el laboratorio de aduanas en sus dictámenes, que se refiera a las mismas no podrá tener carácter orientativo sino que deberá ser respetado por la Administración a la hora de fijar la posición arancelaria de las mercancías.

Es decir, si se trata de describir cuales son las propiedades objetivas de una mercancía o cual es su composición no puede entenderse que efectuada dicha determinación por el laboratorio de aduanas esta no fuese aplicable por la Administración para la fijación de la posición arancelaria de la mercancía.

Se ha de tener en cuenta, que como se ha indicado anteriormente, la propia normativa permite a las autoridades aduaneras, si estas lo estiman necesario, solicitar una ampliación del dictamen o en su caso la práctica de un segundo análisis lo cual no tendría sentido si la Administración pudiera prescindir del contenido de aquel.

Cuestión distinta es que dicho dictamen contenga apreciaciones no objetivas o remisiones a normas no dictadas con fines de clasificación arancelaria (como ocurría en el caso analizado en el que el laboratorio de aduanas hacía referencia a una norma ISO) puesto que en estos supuestos y dado que la Administración Aduanera está obligada a clasificar las mercancías de acuerdo con la normativa aplicable en la materia, en particular atendiendo a las Reglas Generales Interpretativas de la Nomenclatura Combinada, aquella no quedaría obligada por el texto del dictamen.

Esto es, en ningún caso el contenido del dictamen del Laboratorio podrá implicar que se obvien por parte de las autoridades aduaneras los criterios de clasificación a los que debe sujetarse la determinación del arancel aduanero común. Lo anterior implica que si bien este tipo de referencias contenidas en el dictamen pueden ayudar a la clasificación arancelaria no pueden vincular a la Administración, modificando la posición arancelaria en la que se han de clasificar las mercancías de acuerdo con la normativa aplicable.

Por lo expuesto,

**ESTE TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, EN SALA**, en el presente recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio interpuesto por la **DIRECTORA DEL DEPARTAMENTO DE ADUANAS E IMPUESTOS ESPECIALES** de la AEAT,

## ACUERDA

**ESTIMARLO PARCIALMENTE**, fijando el criterio siguiente:

*"La clasificación arancelaria de las mercancías vendrá determinada por las reglas generales interpretativas de la nomenclatura combinada, no pudiendo basarse en determinadas normas ISO o sectoriales, dictadas con fines distintos de la clasificación arancelaria, salvo en aquellos aspectos en los que así se prevea en la propia nomenclatura combinada.*

*El dictamen del laboratorio tiene por finalidad la determinación de las características objetivas, naturaleza o composición de las mercancías objeto de clasificación arancelaria por lo que el contenido del mismo que se refiera a dichos aspectos no tendrá carácter orientativo sino que deberá ser respetado por la Administración a la hora de fijar la posición arancelaria de las mercancías.*

*La referencia en el texto del dictamen del laboratorio a una norma ISO o a otras normas dictadas con fines distintos a la clasificación arancelaria, no vinculará a la Administración aduanera en su labor de clasificación arancelaria de las mercancías."*

Sitio web del Ministerio de Hacienda y Función Públicas