



# Raccolta della giurisprudenza

CONCLUSIONI DELL'AVVOCATO GENERALE  
ANTHONY MICHAEL COLLINS  
presentate il 18 gennaio 2024<sup>1</sup>

**Causa C-104/23**

**A GmbH & Co. KG**  
**contro**  
**Hauptzollamt B**

[domanda di pronuncia pregiudiziale proposta dal Bundesfinanzhof (Corte tributaria federale, Germania)]

«Rinvio pregiudiziale – Unione doganale – Tariffa doganale comune – Nomenclatura combinata – Classificazione delle merci – Voce doganale 9406 – Nozione di costruzioni prefabbricate – Ricoveri per vitelli – Classificazione nella sottovoce 9406 00 80»

## I. Introduzione

1. Con il presente rinvio pregiudiziale, il Bundesfinanzhof (Corte tributaria federale, Germania) chiede alla Corte se, ai sensi della nomenclatura combinata, i ricoveri per vitelli in plastica rientrano tra le «costruzioni prefabbricate» di cui al capitolo 94 o tra le «materie plastiche e lavori di tali materie» di cui al capitolo 39.

## II. Contesto normativo

2. La nomenclatura combinata figurante all'allegato I del regolamento (CEE) n. 2658/87 del Consiglio del 23 luglio 1987 relativo alla nomenclatura tariffaria e statistica ed alla tariffa doganale comune<sup>2</sup>, disciplina la classificazione delle merci importate nell'Unione Europea ai fini doganali. Conformemente alla convenzione internazionale sul sistema armonizzato di designazione e codificazione delle merci<sup>3</sup>, firmata a Bruxelles il 14 giugno 1983, la nomenclatura combinata è basata sul sistema armonizzato di designazione e codificazione delle merci (in prosieguo: il «sistema armonizzato»). La nomenclatura combinata è suddivisa in capitoli, sezioni, voci e sottovoci; ad ogni voce e sottovoce corrisponde un proprio codice numerico. Le prime sei cifre riprendono le voci e le sottovoci della nomenclatura del sistema armonizzato, mentre la settima e l'ottava cifra identificano le sottovoci specifiche di tale nomenclatura.

<sup>1</sup> Lingua originale: l'inglese.

<sup>2</sup> GU 1987, L 256, pag. 1.

<sup>3</sup> *Recueil des traités des Nations unies*, vol. 1503, pag. 4, n. 25910 (1988), GU 1987, L 198, pag. 3.

3. La nomenclatura combinata, nella versione di cui al regolamento di esecuzione (UE) n. 1101/2014 della Commissione, del 16 ottobre 2014, che modifica l'allegato I del regolamento (CEE) n. 2658/87 del Consiglio relativo alla nomenclatura tariffaria e statistica ed alla tariffa doganale comune<sup>4</sup>, è entrata in vigore il 1° gennaio 2015<sup>5</sup>. Questa versione è stata applicata per tutto il periodo rilevante per il procedimento principale<sup>6</sup>.

4. Il titolo I della prima parte della nomenclatura combinata, sottosezione A, è intitolato “Regole generali per l'interpretazione della nomenclatura combinata”. Esso stabilisce, nelle parti di interesse per il caso di specie, quanto segue:

«1. I titoli delle sezioni, dei capitoli o dei sottocapitoli sono da considerare come puramente indicativi, poiché la classificazione delle merci è determinata legalmente dal testo delle voci, da quello delle note premesse alle sezioni o ai capitoli e, occorrendo, dalle norme che seguono, purché queste non contrastino col testo di dette voci e note.

2. a) Qualsiasi riferimento ad un oggetto nel testo di una determinata voce comprende questo oggetto anche se incompleto o non finito purché presenti, nello stato in cui si trova, le caratteristiche essenziali dell'oggetto completo o finito, o da considerare come tale per effetto delle disposizioni precedenti, quando è presentato smontato o non montato.

(...)

3. Qualora per il dispositivo della regola 2 b) o per qualsiasi altra ragione una merce sia ritenuta classificabile in due o più voci, la classificazione è effettuata in base ai seguenti principi:

a) la voce più specifica deve avere la priorità sulle voci di portata più generale. (...)

b) i prodotti misti, i lavori composti di materie differenti o costituiti dall'assemblaggio di oggetti differenti e le merci presentate in assortimenti condizionati per la vendita al minuto, la cui classificazione non può essere effettuata in applicazione della regola 3 a), sono classificati, quando è possibile operare questa determinazione, secondo la materia o l'oggetto che conferisce agli stessi il loro carattere essenziale;

(...)

4. Le merci che non possono essere classificate in applicazione delle regole precedenti sono classificate nella voce relativa alle merci che con esse hanno maggiore analogia.

(...)

6. La classificazione delle merci nelle sottovoci di una stessa voce è determinata legalmente dal testo di queste sottovoci e dalle note di sottovoci, nonché, *mutatis mutandis*, dalle regole di cui sopra, tenendo conto del fatto che possono essere comparate soltanto le sottovoci dello stesso valore. Ai fini di questa regola, le note di sezioni o di capitoli sono, salvo disposizioni contrarie, parimenti applicabili».

<sup>4</sup> GU 2014, L 312, pag. 1.

<sup>5</sup> Conformemente all'articolo 12 del regolamento n. 2658/87, la Commissione adotta ogni anno un regolamento che riprende la versione completa aggiornata della nomenclatura combinata e delle aliquote dei dazi ai sensi dell'articolo 1, quale risulta dalle misure adottate dal Consiglio o dalla Commissione.

<sup>6</sup> Conformemente alla giurisprudenza della Corte: v., ad esempio, sentenza del 2 maggio 2019, Onlineshop (C-268/18, EU:C:2019:353, punto 22).

5. Le disposizioni della nomenclatura combinata pertinenti ai fini della soluzione delle questioni sottoposte alla Corte sono contenute nei capitoli 39 e 94. La voce 3926 della nomenclatura combinata è intitolata «Altri lavori di materie plastiche e lavori di altre materie delle voci da 3901 a 3914». La sottovoce 3926 9097 reca il titolo “Altri”. La nota 1 del capitolo 39 della nomenclatura combinata stabilisce che:

«Nella nomenclatura, per “materie plastiche” si intendono le materie delle voci da 3901 a 3914, che quando sono state sottoposte ad agenti esterni (generalmente il calore e la pressione con il concorso, se necessario, di un solvente o di un plastificante) sono suscettibili o lo sono state al momento della polimerizzazione o ad uno stadio ulteriore, di assumere per stampaggio, colatura, profilatura, laminatura o qualsiasi altro procedimento, una forma che esse conservano anche quando è cessata questa azione (...)».

6. La nota 2, lettera x), del capitolo 39 della nomenclatura combinata prevede che tale capitolo non comprende gli oggetti di cui al capitolo 94, incluse le «costruzioni prefabbricate». La voce 9406 della nomenclatura combinata è intitolata «costruzioni prefabbricate». La nota 4 del capitolo 94 della nomenclatura combinata prevede che:

«Si considerano come “costruzioni prefabbricate”, ai sensi della voce 9406, le costruzioni sia terminate in fabbrica, sia consegnate in forma di elementi da montare sul posto, presentati insieme, quali locali di abitazione o di cantiere, uffici, scuole, negozi, capannoni, autorimesse e costruzioni simili».

### **III. Fatti del procedimento principale, questioni pregiudiziali e procedimento dinanzi alla Corte**

7. Il giudice del rinvio riferisce che la A GmbH, ricorrente, fornisce ricoveri per vitelli o igloo per vitelli, in diverse dimensioni e modelli, destinati alla stabulazione per l'allevamento dei vitelli. I ricoveri per vitelli si presentano come un alloggio in plastica, composto da pareti e tetto e, a seconda del modello, da un pavimento. Sono munite di aperture per la lettiera e la ventilazione. La parte anteriore presenta un ingresso non provvisto di porta, anche se, per alcuni modelli, le porte possono essere disponibili come accessori opzionali. Il modello di dimensioni maggiori (in prosieguo: il «ricovero multiplo») viene importato senza pavimento, in previsione della futura installazione di un pavimento in legno massello. Le dimensioni del modello più piccolo di ricovero per vitelli sono 147 cm di lunghezza, 109 cm di larghezza e 117 cm di altezza. Il ricovero multiplo è lungo 220 cm, largo 273 cm e alto 183 cm. I ricoveri per vitelli sono solitamente collocati all'aperto al fine di proteggere i vitelli dalle intemperie. Sono realizzati in polietilene, contenente l'8% di biossido di titanio. Tra il 12% e il 21% di ciascun articolo è costituito da una struttura metallica e dal telaio delle porte.

8. Il 5 agosto 2015, la ricorrente richiedeva al resistente, Hauptzollamt B (Ufficio doganale principale B), un'informazione tariffaria vincolante affinché i ricoveri per vitelli fossero classificati nella sottovoce 9406 0080 della nomenclatura combinata come «costruzioni prefabbricate» costituite da «altre materie». Il 29 settembre 2015, il resistente, con un'informazione tariffaria vincolante, classificava le merci nella voce 3926 9097 come lavori di materie plastiche diversi da quelli che rientrano nelle sottovoci della nomenclatura combinata da 3926 1000 a 3926 9092. Di conseguenza, ai ricoveri per i vitelli veniva applicata un'aliquota di dazio del 6,5%, invece dell'aliquota del 2,7% che sarebbe stata applicata se fossero stati classificati come costruzioni prefabbricate.

9. La ricorrente ha presentato un ricorso dinanzi al Finanzgericht (Tribunale tributario, Germania) per contestare la classificazione operata dal resistente ed ottenere la classificazione dei ricoveri per vitelli come «costruzioni prefabbricate». Il Finanzgericht (Tribunale tributario) ha respinto tale ricorso, ritenendo che i ricoveri per vitelli fossero stati correttamente classificati nella sottovoce 3926 9097 in quanto realizzati in polietilene, materiale che conferirebbe agli stessi il loro carattere essenziale. Alla luce del fatto che quasi l'intero lato frontale dei ricoveri per vitelli era costituito da un'apertura, il Finanzgericht (Tribunale tributario) ha ritenuto che non potessero essere classificati come «costruzioni prefabbricate», non essendo chiusi.

10. La ricorrente ha presentato ricorso per cassazione («Revision») dinanzi al giudice del rinvio contro la citata decisione.

11. Come riporta il giudice del rinvio, la ricorrente ritiene che ai fini della classificazione dei ricoveri per vitelli nella voce 9406 della nomenclatura combinata, non sia indispensabile che gli stessi siano chiusi su tutti i lati. Dal tenore del regolamento e delle sue note non risulterebbe tale requisito e gli esempi di costruzioni di cui alla nota 4 del capitolo 94 della nomenclatura combinata comprenderebbero i «capannoni», i quali possono presentare aperture di entrata e di uscita che non possono essere chiuse o un lato completamente aperto. Tali esempi ricalcano le note esplicative relative alla voce 9406 del sistema armonizzato e la nota 4 del capitolo 94 della «Harmonized Tariff Schedule degli Stati Uniti». La ricorrente osserva come, a causa delle condizioni climatiche di molti Stati membri, l'utilizzazione di una costruzione non richiederebbe necessariamente uno spazio completamente chiuso. Parimenti, non sarebbe scontato che le «costruzioni prefabbricate» debbano essere accessibili per l'uomo, o che chiunque, comprese le persone di statura elevata, debbano potervi accedere stando in posizione eretta.

12. Il giudice del rinvio rileva inoltre che, secondo il resistente, in ragione dell'assenza di una definizione nella voce de qua, nonché nelle relative note e nelle note esplicative, occorrerebbe fare anzitutto riferimento al significato abituale nel linguaggio corrente per determinare cosa sia una «costruzione prefabbricata» ai fini della classificazione nella voce 9406. Il resistente osserva che non tutti i prodotti ricompresi nella nozione di «costruzioni» nel significato abituale del linguaggio corrente costituirebbero «costruzioni prefabbricate» ai sensi della nota 4 del capitolo 94 e della voce tariffaria 9406 della nomenclatura combinata. Sostiene, inoltre, che i fabbricati cui fa riferimento la nota 4 del capitolo 94, sarebbero, tra l'altro, chiusi su tutti i lati; destinati a un uso prolungato (immobile); presenterebbero una struttura costruttiva robusta; e sarebbero sufficientemente ampi da consentire l'ingresso di una persona di media statura in posizione eretta.

13. Il giudice del rinvio osserva che, conformemente alle regole generali per l'interpretazione della nomenclatura combinata, i ricoveri per vitelli sarebbero classificabili nella voce 3926, a meno che non siano esclusi da quest'ultima ai sensi della nota 2, lettera x), del capitolo 39, in quanto costruzioni prefabbricate ricomprese al capitolo 94. Contrariamente alla posizione sostenuta dal Finanzgericht (Tribunale tributario) e dal resistente, il giudice del rinvio è incline a ritenere che la voce 9406 non presupponga che una costruzione prefabbricata formi uno spazio completamente chiuso su tutti i lati. Quest'ultimo ritiene, altresì, che, per rientrare nella voce 9406, una costruzione prefabbricata debba consentire l'accesso a persone di media statura e disporre di almeno uno spazio in cui sia possibile stare in piedi. In considerazione dei dubbi in merito alla classificazione degli articoli, il Bundesfinanzhof (Corte tributaria federale) ha sospeso il procedimento e ha sottoposto alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:

«1. Se la voce 9406 della nomenclatura combinata (1) presupponga necessariamente che una costruzione prefabbricata formi uno spazio completamente chiuso su tutti i lati.

2. In caso di risposta negativa alla prima domanda: se la voce 9406 della nomenclatura combinata presupponga che la costruzione prefabbricata presenti un'altezza sufficiente da consentire l'accesso ad una persona di media statura e se ciò richieda quantomeno un'area accessibile per la persona medesima in posizione eretta, o se sia anche sufficiente un'accessibilità in posizione china».

14. La Commissione ha presentato osservazioni scritte.

#### **IV. Valutazione**

##### ***Osservazioni della Commissione europea***

15. Trattando congiuntamente le questioni poste, la Commissione, in linea con la posizione del giudice del rinvio, rileva che, per classificare i ricoveri per vitelli in questione, è necessario determinare se si tratti di «costruzioni prefabbricate» escluse dalla classificazione all'interno del capitolo 39, per effetto della nota 2, lettera x), del medesimo capitolo della nomenclatura combinata. Dalla nota 4 al capitolo 94 si evince che una «costruzione prefabbricata» deve essere una «costruzione» analoga agli esempi previsti dalla nota che fa riferimento a locali di abitazione o di cantiere, uffici, scuole, negozi, capannoni, autorimesse e costruzioni simili. Le note esplicative del sistema armonizzato del 2022<sup>7</sup> classificano anche alcuni tipi di serre e chioschi stradali alla voce «costruzioni prefabbricate».

16. La Commissione osserva che né la nomenclatura combinata né il sistema armonizzato definiscono la nozione di «costruzione». L'accertamento del significato e della portata dei termini non definiti dal diritto dell'Unione deve essere operato conformemente al loro significato abituale nel linguaggio corrente, tenendo conto al contempo del contesto in cui essi sono inseriti e degli scopi perseguiti dalla normativa di cui essi fanno parte<sup>8</sup>. Facendo riferimento alla definizione di «building» in inglese e di «Gebäude» in tedesco, la Commissione ritiene che, affinché una struttura possa essere classificata come «costruzione prefabbricata», debba avere un tetto e delle pareti, essere destinata all'uso da parte di persone che possano muoversi al suo interno per svolgere le loro attività, essere collocata all'aperto ed avere determinate caratteristiche di stabilità e durevolezza.

17. Sia la Commissione che il giudice del rinvio fanno riferimento al verbale della 227a riunione del comitato del codice doganale per quanto riguarda il numero di pareti di cui una costruzione deve disporre e/o la necessità o meno che essa presenti uno spazio chiuso. Pur non essendo vincolante, il menzionato verbale indica che, benché una costruzione non debba necessariamente avere quattro pareti, è necessario che questa abbia un tetto ed alcune pareti<sup>9</sup>. Un requisito che imponga che una costruzione debba presentare quattro pareti, o essere comunque chiusa, potrebbe portare a classificare prodotti in sottovoci diverse a seconda che dispongano o meno di una porta, il che minerebbe l'obiettivo di uniformare la classificazione.

<sup>7</sup> La Commissione fa riferimento alle note esplicative del 2022 in quanto i codici del sistema armonizzato non hanno subito alcuna modifica sostanziale rispetto all'epoca dei fatti del procedimento principale.

<sup>8</sup> V., ad esempio, sentenza del 6 settembre 2018, Kreyenhop & Kluge (C-471/17, EU:C:2018:681, punto 39).

<sup>9</sup> Verbale della 227a riunione del comitato del codice doganale, pag. 10.

18. Il requisito secondo cui una costruzione deve poter essere utilizzata da persone in grado di muoversi al suo interno per svolgere le proprie attività sarebbe corroborato dal fatto che tutte le merci elencate nel capitolo 94 sono destinate all'uso umano e che la nomenclatura combinata classifica le merci per uso animale altrove. La Commissione ne deduce, dunque, che le «costruzioni prefabbricate» ai sensi della voce 9406 debbano essere destinate all'uso umano, consentire la mobilità delle persone al loro interno e presentare dimensioni tali da consentire l'accesso e lo svolgimento attività senza difficoltà. A questo riguardo, la Commissione richiama il regime previsto dalla nomenclatura combinata per le serre e per i tunnel di polietilene. Per potere classificare una serra come «costruzione prefabbricata» occorre che sia sufficientemente larga da consentire l'accesso ad una persona di media statura. La Commissione fa riferimento al regolamento (CE) n. 1655/2005<sup>10</sup> della Commissione, che dispone che una «miniserra» di 50 cm di lunghezza, 24 cm di larghezza e 25 cm di altezza non sia classificabile come «costruzione prefabbricata» ai sensi della voce 9406. Parimenti, secondo quanto previsto dalle note esplicative della nomenclatura combinata del 2019<sup>11</sup>, per costituire una «costruzione prefabbricata», un tunnel di polietilene deve essere sufficientemente grande da consentire l'ingresso di una persona. Il fatto di ritenere sufficiente la possibilità per una persona di media statura di potersi muovere all'interno di tali strutture, senza tuttavia potere stare in posizione eretta, risulterebbe peraltro inconciliabile con gli esempi forniti alla nota 4. La Commissione giunge alla conclusione che i ricoveri per vitelli non costituiscano «costruzioni prefabbricate» ai sensi della voce 9406, a meno che non siano di dimensioni tali da consentire a una persona di muoversi al loro interno in posizione eretta.

19. La Commissione non ha dubbi in merito al fatto che i ricoveri per vitelli di cui trattasi nel procedimento principale siano destinati all'uso all'aperto.

20. In considerazione degli esempi forniti alla nota 4, la Commissione esprime dubbi sul fatto che i prodotti di cui trattasi nel procedimento principale soddisfino i requisiti di durevolezza e di stabilità. La Commissione cita l'esempio dei tunnel di polietilene, i quali, secondo quanto previsto dalle note esplicative della nomenclatura combinata del 2019, nel caso in cui non possano essere facilmente smontati e trasportati da un luogo all'altro, non rientrano nella voce 9406. La Commissione ritiene che, date le dimensioni e il peso dichiarati, sia possibile spostare facilmente i ricoveri per vitelli di cui trattasi da un luogo all'altro e che, in tal caso, il requisito della durevolezza e della stabilità non sarebbe soddisfatto.

### *Analisi*

21. Come ha correttamente evidenziato dalla Commissione, la funzione della Corte, quando adita con rinvio pregiudiziale in materia di classificazione doganale, consiste nel chiarire i criteri la cui applicazione permetterà al giudice nazionale di classificare correttamente i prodotti nella nomenclatura combinata, piuttosto che nel procedere essa stessa a tale classificazione<sup>12</sup>. Sebbene la classificazione consista, in sostanza, in un accertamento puramente materiale che non spetta alla Corte eseguire nell'ambito di un rinvio pregiudiziale<sup>13</sup>, la stessa può fornire indicazioni e orientamenti sulla base delle circostanze del caso<sup>14</sup>.

<sup>10</sup> Regolamento della Commissione, del 10 ottobre 2005, relativo alla classificazione di talune merci nella nomenclatura combinata (GU 2005, L 266, pag. 50).

<sup>11</sup> GU 2019, C 119, pag. 1.

<sup>12</sup> V., ad esempio, sentenza del 20 ottobre 2022, Mikrotikls (C-542/21, EU:C:2022:814, punto 21 e giurisprudenza ivi citata).

<sup>13</sup> *Ibid.*

<sup>14</sup> V., ad esempio, conclusioni dell'avvocato generale Kokott nella causa Uroplasty (C-514/04, EU:C:2006:56, paragrafo 45).

22. Conformemente alla giurisprudenza costante della Corte e per garantire la certezza del diritto e facilitare i controlli, il criterio decisivo per la classificazione delle merci è la valutazione delle loro caratteristiche e proprietà oggettive, quali definite nella voce della nomenclatura combinata e nelle note premesse alle sezioni o ai capitoli<sup>15</sup>. Nonostante il fatto che le note esplicative del sistema armonizzato, da un lato, e della nomenclatura combinata, dall'altro, non siano vincolanti, esse costituiscono strumenti importanti al fine di garantire l'applicazione uniforme della tariffa doganale comune e, come tali, forniscono un valido orientamento per l'interpretazione della stessa<sup>16</sup>.

23. Il giudice del rinvio afferma che, conformemente alla regola 3, lettera b), delle regole generali per l'interpretazione della nomenclatura combinata, essendo prevalentemente realizzati in polietilene, in linea di principio, i ricoveri per vitelli di cui trattasi rientrerebbero nella voce 3926. La nota 2, lettera x), esclude dal capitolo 39 le «costruzioni prefabbricate» di cui al capitolo 94. La questione all'esame del giudice del rinvio può quindi essere risolta stabilendo se le merci in questione siano delle «costruzioni prefabbricate» ai sensi della voce 9406, in quanto, in tal caso, non potrebbero essere classificabili al capitolo 39. Conseguentemente, la classificazione dei prodotti di cui trattasi può essere operata seguendo un criterio di esclusione. Se si ritiene necessario che una «costruzione prefabbricata» formi uno spazio chiuso su tutti i lati o presenti dimensioni sufficienti da consentire ad una persona di media statura di accedervi o di stare in posizione eretta, i ricoveri per vitelli di cui trattasi non saranno classificabili nella voce 9406 e, dunque, dovranno essere classificati nella voce 3926.

24. Il giudice del rinvio osserva che, nel linguaggio corrente, le costruzioni necessitano di una copertura, ma non necessariamente di pareti su tutti i lati, in modo che vi sia uno spazio chiuso su tutti i lati. La maggior parte degli esempi di costruzioni di cui alla nota 4 del capitolo 94 riguardano locali chiusi su tutti i lati, tuttavia, come giustamente evidenziato dalla ricorrente, i capannoni possono presentare uno o più lati aperti. Data la possibilità di munire di porte opzionali alcuni modelli, i ricoveri per vitelli possono creare uno spazio chiuso.

25. A norma delle regole generali per l'interpretazione della nomenclatura combinata, la classificazione delle merci deve essere determinata dal testo delle voci, da quello delle note premesse alle sezioni o ai capitoli. La voce 9406 della nomenclatura combinata utilizza la nozione di «vorgefertigte Gebäude» in tedesco, «prefabricated buildings» in inglese e «constructions préfabriquées» in francese, nozione che deve essere interpretata alla luce degli esempi della nota 4 del capitolo 94.

26. Il verbale della 227a riunione del comitato del codice doganale fornisce prova delle difficoltà relative alla classificazione dei casi limite. Durante tale riunione, i rappresentanti di sedici Stati membri si sono espressi a favore della classificazione di una veranda composta da un tetto e tre pareti, realizzata con una intelaiatura in alluminio e vetro, nella voce 9406 come «costruzione prefabbricata», mentre i rappresentanti di nove Stati membri hanno sostenuto la classificazione della stessa come costruzione di alluminio nella voce 7610. Le conclusioni del comitato del codice doganale sono in linea con le osservazioni sottoposte dalla ricorrente al giudice del rinvio in merito al fatto che i capannoni possono avere uno o più lati aperti. La Commissione e il giudice del rinvio concordano su questo punto.

<sup>15</sup> V., ad esempio, sentenza del 28 aprile 2022, PRODEX (C-72/21, EU:C:2022:312, punto 28).

<sup>16</sup> *Ibid.*, punto 29.

27. Alla luce di tali considerazioni, ritengo che non sia necessario che una «costruzione prefabbricata» ai sensi della voce 9406 formi uno spazio completamente chiuso su tutti i lati. Conseguentemente, concordo con la conclusione della maggioranza del comitato del codice doganale, in merito al fatto che una costruzione non debba necessariamente avere quattro pareti. Benché le costruzioni elencate nella nota 4 del capitolo 94 normalmente formino spazi chiusi su tutti i lati, ciò non implica che la nozione di «costruzione prefabbricata» escluda le costruzioni che non presentano tale spazio chiuso. Nel linguaggio corrente, una struttura può costituire una costruzione, anche se essa non prevede uno spazio chiuso. Nel contesto del presente rinvio pregiudiziale, vengono subito in mente gli esempi dei fienili e dei capannoni progettati per l'essiccazione del legname all'aria.

28. Passando ora alla questione se una «costruzione prefabbricata» ai sensi della voce 9406 debba rispettare un'altezza minima, occorre rispondere alla luce degli esempi di cui alla nota 4 del capitolo 94. Facendo riferimento alla nozione di «capannoni» in sé, è possibile sostenere che sebbene taluni capannoni non abbiano dimensioni tali da consentire ad una persona di media statura di entrarvi in posizione eretta, costituiscono comunque delle costruzioni. Gli esempi forniti nella nota 4 del capitolo 94 di locali di abitazione o di cantiere, uffici, scuole, negozi, capannoni, autorimesse e costruzioni simili suggeriscono che le «costruzioni prefabbricate» siano sostanzialmente strutture nelle quali una persona di media statura può accedere e muoversi al loro interno. Sembrerebbe che, affinché i «capannoni» costituiscano delle «costruzioni prefabbricate» ai sensi della nota 4 del capitolo 94, questi debbano avere una dimensione tale da consentire ad una persona di statura media di accedervi e muoversi al loro interno stando in posizione eretta.

29. Sono giunto a tale conclusione senza basarmi sulle tre osservazioni fatte valere dalla Commissione. In primo luogo, non condivido l'argomento che si fonda sul fatto che l'esclusione di una miniserra dalla voce 9406, prevista dal regolamento (CE) n. 1655/2005 della Commissione, sarebbe indicativa di una regola generale in merito ai requisiti di altezza di una «costruzione prefabbricata» che sarebbe, altrimenti, classificabile in tale voce. Le dimensioni dell'oggetto cui si fa riferimento erano di circa 50 cm di lunghezza, 24 cm di larghezza e 25 cm di altezza. Come risulta chiaramente dalla fotografia riportata a scopo informativo nell'allegato a tale regolamento, tale oggetto è simile a una scatola di vetro o a un contenitore e non poteva essere scambiato per una costruzione.

30. In secondo luogo, non appare corretto sostenere che le note esplicative della nomenclatura combinata prescriverebbero che una «costruzione prefabbricata», ai sensi della voce 9406, debba essere di una dimensione tale da consentire l'accesso ad una persona di media statura, in quanto tale affermazione è riferita specificatamente ai tunnel di polietilene e, dunque, non stata concepita per avere portata generale.

31. In terzo luogo, non sono persuaso nemmeno dall'argomento della Commissione secondo cui, in ragione del fatto che tutte le merci indicate al capitolo 94 sarebbero destinate all'uso umano, le stalle e le altre merci destinate all'uso animale dovrebbero rientrare in un'altra voce della nomenclatura combinata. Nonostante, conformemente a quanto stabilito dalla prima regola delle regole generali per l'interpretazione della nomenclatura combinata, i titoli delle sezioni e dei capitoli siano da considerare come puramente indicativi, è opportuno evidenziare che il capitolo 94, riguardante, tra l'altro, mobili, oggetti lettereschi e simili, insegne luminose e targhette indicatrici luminose, fa parte della sezione XX della nomenclatura combinata, intitolata «Merce e prodotti diversi». Per sua stessa natura, una sezione relativa ad una miscellanea di merci contiene ogni sorta di merce. Ritengo che sia difficile, se non impossibile, dedurre alcunché da una

miscellanea. Nel giungere a tale conclusione, rilevo che, nel 1977, l'Organizzazione mondiale delle dogane ha classificato nella voce 9406 10, come costruzioni prefabbricate in legno, i silos per cereali, di tipo agricolo, costituiti da diverse sezioni circolari, di diametro decrescente, in pannelli di fibra di legno, progettati per essere assemblati sovrapponendoli e tenuti insieme da tubi di ferro, non dotati di attrezzature meccaniche o termiche<sup>17</sup>.

32. Fatta salva la verifica da parte del giudice del rinvio, la descrizione dei ricoveri per vitelli riportata nell'ordinanza di rinvio solleva la questione della loro durevolezza e stabilità, caratteristiche che, come sottolinea la Commissione, devono essere prese in considerazione per determinare se le strutture siano classificabili come «costruzioni prefabbricate».

33. La ricorrente cita inoltre la Harmonized Tariff Schedule degli Stati Uniti. La voce 9406, dedicata alle costruzioni prefabbricate, prevede una sottovoce specifica relativa ai «capannoni per animali in plastica». Ritengo che il fatto che la relativa nota 4 sia praticamente identica<sup>18</sup> a quella prevista nel sistema armonizzato e nella nomenclatura combinata, avvalorò la tesi che, ai sensi di tale nota, i capannoni per animali in plastica non rientrino nella voce 9406 e che sarebbe necessaria una voce specifica affinché questi possano rientrare nel capitolo 94. L'inclusione esplicita dei capannoni per animali in plastica come sottovoce della voce 9406 nella nomenclatura statunitense dimostra semplicemente l'esistenza di una divergenza nell'approccio dell'Unione e degli Stati Uniti a tale questione<sup>19</sup>.

## V. Conclusione

34. Alla luce delle considerazioni che precedono, propongo alla Corte di rispondere nei seguenti termini alle questioni pregiudiziali sollevate dal Bundesfinanzhof (Corte tributaria federale, Germania):

La nomenclatura combinata figurante all'allegato I del regolamento (CEE) n. 2658/87 del Consiglio, del 23 luglio 1987, relativo alla nomenclatura tariffaria e statistica ed alla tariffa doganale comune, nella sua versione risultante dal regolamento di esecuzione (UE) n. 1101/2014 della Commissione, del 16 ottobre 2014,

<sup>17</sup> Tale informazione, contenuta in un parere di classificazione, è disponibile nella banca dati delle merci del sistema armonizzato dell'Organizzazione mondiale delle dogane. V. <https://www.wcotradetools.org/en/harmonized-system>. I pareri di classificazione godono dello stesso status delle note esplicative, con la differenza che i primi si riferiscono a prodotti specifici. Nella sentenza del 19 novembre 1975, *Douaneagent der Nederlandse Spoorwegen* (C-38/75, EU:C:1975:154, punto 24), la Corte ha osservato quanto segue: «indubbiamente [i] pareri di classificazione [dell'Organizzazione mondiale delle dogane] non vincolano le parti contraenti, ma costituiscono elementi interpretativi tanto più determinanti per il fatto che essi emanano da un'autorità incaricata dalle parti contraenti di garantire l'uniformità nell'interpretazione e nell'applicazione della nomenclatura».

<sup>18</sup> Le versioni US del 2015 e del 2023 stabiliscono che «Si considerano come “costruzioni prefabbricate”, ai sensi della voce 9406, le costruzioni sia terminate in fabbrica, sia consegnate in forma di elementi da montare sul posto, consegnati insieme, quali locali di abitazione o di cantiere, uffici, scuole, negozi, capannoni, autorimesse e costruzioni simili». Nel testo US l'espressione «consegnati insieme» sostituisce l'espressione «presentati insieme» di cui al sistema armonizzato e nella nomenclatura combinata.

<sup>19</sup> In tale contesto, ricordo le parole dell'avvocato generale Jacobs nelle sue conclusioni del 28 ottobre 1999 nella causa *Peacock*, (C-339/98, EU:C:1999:540, paragrafo 37): «[la] Corte è un giudice di diritto, specificamente di diritto comunitario. Nel novero delle sue funzioni rientra manifestamente quella di interpretare in punto di diritto le definizioni della [nomenclatura combinata]. La Corte non è un organismo tecnico qualificato per risolvere controversie su problemi prettamente tecnici, né dovrebbe intervenire in qualsiasi maniera nell'iter di negoziati di natura tecnica riguardanti il contenuto delle varie voci [del sistema armonizzato], negoziati nell'ambito dei quali esperti in possesso delle conoscenze adeguate tenteranno di pervenire ad un accordo internazionale su quella che, senza dubbio, si presenta come una questione altamente controversa ed eminentemente tecnica. Tale iter può comportare modifiche intese a chiarire il tenore del [sistema armonizzato] ed è il mezzo più appropriato per dissipare nel lungo periodo le divergenze di vedute attualmente suscitate. La Corte può nondimeno contribuire pronunciandosi sui modi in cui le pertinenti definizioni della [nomenclatura combinata] vanno interpretate, in un determinato momento, alla luce del diritto comunitario».

deve essere interpretata nel senso che una costruzione prefabbricata ai sensi della voce 9406 della stessa:

- non deve necessariamente formare uno spazio completamente chiuso su tutti lati;
- deve presentare dimensioni sufficienti da consentire l'accesso ad una persona di media statura e disporre quantomeno di un'area accessibile per la persona medesima in posizione eretta; e
- deve avere carattere durevole e stabile.