



Raccolta della giurisprudenza

SENTENZA DELLA CORTE (Decima Sezione)

25 luglio 2018*

«Rinvio pregiudiziale – Tariffa doganale comune – Nomenclatura combinata – Classificazione doganale – Voci 8703, 8704 e 8705 – Autofunebri»

Nella causa C-445/17,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell'articolo 267 TFUE, dalla Commissione tributaria regionale del Lazio (Italia), con ordinanza del 13 luglio 2017, pervenuta in cancelleria il 24 luglio 2017, nel procedimento

Agenzia delle Dogane e dei Monopoli

contro

Pilato SpA,

LA CORTE (Decima Sezione),

composta da E. Levits, presidente di sezione, A. Borg Barthet (relatore) e F. Biltgen, giudici,

avvocato generale: M. Wathelet

cancelliere: A. Calot Escobar

vista la fase scritta del procedimento,

considerate le osservazioni presentate:

- per la Pilato SpA, da G. Tardella, avvocato, e R. Baggio;
- per il governo italiano, da G. Palmieri, in qualità di agente, assistita da A. Collabolletta, avvocato dello Stato;
- per la Commissione europea, da A. Caeiros e F. Tomat, in qualità di agenti,

vista la decisione, adottata dopo aver sentito l'avvocato generale, di giudicare la causa senza conclusioni,

ha pronunciato la seguente

* Lingua processuale: l'italiano.

Sentenza

- 1 La domanda di pronuncia pregiudiziale verte sull'interpretazione delle voci tariffarie 8703, 8704 e 8705 della nomenclatura combinata (in prosieguo: la «NC») contenuta nell'allegato I al regolamento (CEE) n. 2658/87 del Consiglio, del 23 luglio 1987, relativo alla nomenclatura tariffaria e statistica ed alla tariffa doganale comune (GU 1987, L 256, pag. 1), come modificata dal regolamento di esecuzione (UE) n. 927/2012 della Commissione, del 9 ottobre 2012 (GU 2012, L 304, pag. 1).
- 2 Tale domanda è stata presentata nell'ambito di una controversia tra la Pilato SpA e l'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli (Italia) (in prosieguo: l'«Agenzia») in merito alla classificazione doganale di un'autofunebre.

Contesto normativo

Il SA

- 3 Il Consiglio di cooperazione doganale, divenuto Organizzazione mondiale delle dogane (OMD), è stato istituito dalla convenzione recante l'istituzione di detto consiglio, stipulata a Bruxelles il 15 dicembre 1950. Il sistema armonizzato di designazione e di codificazione delle merci (in prosieguo: il «SA») è stato elaborato dall'OMD e istituito dalla convenzione internazionale sul sistema armonizzato di designazione e di codificazione delle merci, stipulata a Bruxelles il 14 giugno 1983 e approvata, unitamente al relativo protocollo di emendamento del 24 giugno 1986, a nome della Comunità economica europea, con la decisione 87/369/CEE del Consiglio, del 7 aprile 1987 (GU 1987, L 198, pag. 1).
- 4 Ai sensi dell'articolo 3, paragrafo 1, di detta convenzione, ciascuna parte contraente si impegna a far sì che le sue nomenclature tariffarie e statistiche siano conformi al SA, a utilizzare tutte le voci e le sottovoci di quest'ultimo, senza aggiunte o modifiche, nonché i relativi codici numerici, e a seguire l'ordine di numerazione di detto sistema. Ciascuna parte contraente s'impegna parimenti ad applicare le regole generali per l'interpretazione del SA, come pure tutte le note di sezioni, di capitoli e di sottovoci del SA, e a non modificare la portata di questi ultimi.

Note esplicative del SA

- 5 La nota esplicativa del SA relativa alla voce 8703 così recita:

«Esclusi gli autoveicoli per il trasporto di persone previsti nella voce 87.02, questa voce comprende gli autoveicoli di ogni tipo, compresi quelli anfibi per il trasporto di persone qualunque sia il motore che li aziona (motore a pistoni con accensione a scintilla o per compressione, elettrico, turbina a gas, ecc.).

Essa comprende altresì i veicoli leggeri a tre ruote di costruzione più semplice, quali in particolare:

- quelli che utilizzano motori e ruote di motocicli, ecc. che, per la loro struttura meccanica, presentano le caratteristiche delle automobili propriamente dette: presenza di un sistema di guida del tipo automobile o, contemporaneamente, di una retromarcia e di un differenziale;
- quelli montati su un telaio a forma di T di cui le due ruote posteriori sono mosse da motori elettrici separati, alimentati da batterie. Questi veicoli sono generalmente comandati da una loro centrale unica che permette, da una parte, l'avviamento e l'accelerazione o il rallentamento, l'arresto e la retromarcia e, d'altra parte, la svolta a destra o a sinistra mediante una differenziazione di coppia alle ruote motrici o mediante comando sulla ruota anteriore.

I veicoli a tre ruote aventi le caratteristiche succitate, ma progettati per il trasporto di merci, rientrano nella voce 87.04.

I veicoli compresi in questa voce possono essere montati su ruote o su cingoli (autocingoli).

Appartengono in particolare a questa voce:

- 1) Gli autoveicoli da turismo, da piazza e da sport (auto da corsa).
- 2) I veicoli da trasporto speciali, quali autoambulanze, autovetture-cellulare, autovetture funebri.
- (...)
- 4) I veicoli specialmente costruiti per spostarsi sulla neve (per esempio: i veicoli detti “snowmobiles”).
- 5) I veicoli speciali per il trasporto di persone sui campi da golf e veicoli simili.
- 6) I veicoli a quattro ruote, con telaio tubolare, muniti di un sistema di direzione del tipo automobile, che si fonda, per esempio, sul principio Ackermann.

Per breaks ai sensi di questa voce si intendono i veicoli non aventi più di nove posti a sedere, compreso l'autista, che possono essere utilizzati sia per il trasporto di persone che di merci, senza modifiche di strutture dell'interno.

La classificazione di alcuni veicoli automobilistici in questa voce è determinata da specifiche caratteristiche che dimostrano la loro principale destinazione per il trasporto di persone e non di merci (voce 87.04). Queste caratteristiche sono particolarmente utili per determinare la classificazione di quei veicoli il cui peso totale a pieno carico è generalmente inferiore a 5 tonnellate, che presentano un solo spazio interno chiuso comprendente una parte riservata al conducente e ai passeggeri e un'altra parte che può essere utilizzata per il trasporto di persone e di merci. Sono compresi in questa categoria di veicoli quelli definiti generalmente veicoli polivalenti (per esempio veicoli del tipo camionetta, veicoli per il tempo libero e per lo svago e alcuni veicoli di tipo “pick-up”). Gli elementi descritti di seguito vanno messi in relazione alle caratteristiche tecniche del tipo di veicoli che rientrano in questa voce:

- a) Presenza di sedili fissi con dispositivo di sicurezza (per esempio, cinture di sicurezza o punti di ancoraggio e accessori destinati alla loro installazione) per ciascun passeggero o punti di ancoraggio fissi e accessori destinati ad installare sedili e dispositivi di sicurezza nella parte posteriore situata dietro il conducente e i passeggeri. Questi sedili possono essere fissi o ribaltabili o ancora ritratti dai punti di ancoraggio;
- b) Presenza di finestrini nella parte posteriore sui due pannelli laterali;
- c) Presenza di una o più porte scorrevoli, ruotanti o sollevabili, con finestrini sui pannelli laterali o nella parte posteriore;
- d) Assenza del pannello o del divisorio continuo fra l'abitacolo e la parte posteriore che può essere utilizzata per il trasporto di persone o merci;
- e) Presenza negli interni del veicolo di elementi di comfort, di finiture interne e di accessori simili a quelli che sono presenti nell'abitacolo delle vetture da turismo (per esempio, moquette, sistema di ventilazione, luce interna, portacenere).

I veicoli costruiti specialmente per le fiere e parchi di divertimento, in particolare gli auto-scooters, sono da classificare nella voce 95.08».

6 La nota esplicativa del SA relativa alla voce 8704 così recita:

«Questa voce comprende in particolare:

Gli ordinari autocarri, i furgoni e camionette (a piattaforma, coperti, chiusi, ecc.), le vetture di distribuzione e consegna a domicilio, di ogni tipo, gli autofurgoni per traslochi, gli autocarri per scarico automatico (cassoni ribaltabili, ecc.), le autobotti anche attrezzate di pompe, gli autocarri frigoriferi e quelli isotermici, camion a piani sovrapposti per il trasporto di damigiane per acidi, bombole di gas butano, ecc., i camion a piattaforma abbassata e a piani inclinati di accesso per il trasporto di materiale pesante (carri armati, congegni di sollevamento o di sterro, trasformatori elettrici, ecc.), gli autocarri particolarmente costruiti per il trasporto del calcestruzzo fresco, esclusi gli autocarri-betoniere della voce 87.05, ecc., i camion per l'asporto delle immondizie domestiche, anche con dispositivi di carico, di compressione, di inumidimento, ecc.

Essa comprende altresì i veicoli leggeri a tre ruote di costruzione più semplice, quali in particolare:

- quelli che utilizzano motori e ruote di motocicli, ecc. che, per la loro struttura meccanica, presentano le caratteristiche delle automobili propriamente dette: presenza di un sistema di guida del tipo automobile o, contemporaneamente, di una retromarcia e di un differenziale;
- quelli montati su un telaio a forma di T di cui le due ruote posteriori sono mosse da motori elettrici separati, alimentati da batterie. Questi veicoli sono generalmente comandati da una loro centrale unica che permette, da una parte, l'avviamento e l'accelerazione o il rallentamento, l'arresto e la retromarcia e, d'altra parte, la svolta a destra o a sinistra mediante una differenziazione di coppia alle ruote motrici o mediante comando sulla ruota anteriore.

I veicoli a tre ruote aventi le caratteristiche succitate, ma costruiti principalmente per il trasporto di persone, rientrano nella voce 87.03.

La classificazione di alcuni autoveicoli in questa voce è determinata da talune caratteristiche che dimostrano la loro destinazione al trasporto di merci e non di persone (voce 87.03). Queste caratteristiche sono particolarmente utili per determinare la classificazione di quegli autoveicoli il cui peso a pieno carico è generalmente inferiore a 5 tonnellate e che presentano vuoi una parte posteriore separata e chiusa, vuoi una piattaforma posteriore aperta, utilizzata in genere per il trasporto delle merci; detti veicoli possono essere muniti nella parte posteriore di sedili del tipo a sgabello senza cintura di sicurezza, né punti di ancoraggio, né di sistemazione per i passeggeri, reclinabili di fianco per poter utilizzare pienamente la piattaforma per il trasporto di merci. Questa categoria di autoveicoli comprende in particolare quelli generalmente definiti veicoli polivalenti (per esempio, veicoli del tipo camionetta, veicoli del tipo pick-up, e alcuni veicoli per il tempo libero e lo svago). Gli elementi elencati qui appresso sono connessi alle caratteristiche tecniche possedute in generale dai tipi di veicoli che rientrano in questa voce:

- a) presenza di sedili del tipo a sgabello senza dispositivo di sicurezza (per esempio, cinture di sicurezza o punti di ancoraggio e accessori per installarli) né di sistemazione per i passeggeri nella parte posteriore, dietro la parte riservata al conducente e ai passeggeri. Questi sedili possono in generale essere ribaltati per consentire il pieno utilizzo, per il trasporto delle merci, del pianale posteriore (per i veicoli del tipo camionetta), o della piattaforma separata (per i veicoli del tipo "pick-up");
- b) presenza di una cabina separata per il conducente e i passeggeri, nonché di una piattaforma aperta separata munita di sponde laterali fisse e di un portellone ribaltabile (veicoli del tipo "pick-up");

- c) assenza di finestrino posteriore sui due pannelli laterali; presenza di una o più porte scorrevoli, ruotanti o sollevabili e senza finestrini sui pannelli laterali o nella parte posteriore, al fine di consentire il carico e lo scarico delle merci (veicoli del tipo furgone);
- d) presenza di un pannello o di un divisorio continuo fra l'abitacolo e la parte posteriore;
- e) assenza di elementi di comfort, di finiture interne e di accessori sulla piattaforma di carico simili a quelli presenti negli abitacoli delle vetture da turismo (per esempio, moquette, sistema di ventilazione, luce interna, portacenere). (...)».

7 La nota esplicativa del SA relativa alla voce 8705 così recita:

«Questa voce comprende un insieme di autoveicoli, appositamente costruiti o trasformati, dotati di dispositivi o apparecchiature diversi che li rendono adatti a svolgere alcune funzioni, distinte dal trasporto propriamente detto. Si tratta, dunque, di veicoli non essenzialmente costruiti per il trasporto di persone o di merci.

Si possono citare come classificabili in questa voce:

- 1) I carri attrezzi costituiti da un telaio di un autocarro o furgone, con o senza cassa, muniti di dispositivi di sollevamento, quali gru non rotative, argani, paranchi, verricelli, progettati per sollevare e rimorchiare veicoli in avaria.
- 2) Le autopompe, nelle quali la pompa è generalmente azionata dal motore dell'automezzo, quali, per esempio, i veicoli antincendio.
- 3) Le scale automobili e gli autoveicoli con piattaforma ad elevazione per la manutenzione delle linee elettriche, illuminazione pubblica, ecc., nonché i carri a piattaforma e bracci articolati (travelling) per riprese cinematografiche e televisive.
- 4) Gli autoveicoli utilizzati per la pulizia delle strade, piazze pubbliche, scoli, piste di aerodromi, ecc., quali spazzatrici, annaffiatrici, annaffiatrici-spazzatrici, ed autoveicoli per l'aspirazione del fango.
- 5) Gli spazzaneve automobili con attrezzatura inamovibile. Si tratta di autoveicoli costruiti esclusivamente per questo uso, attrezzati generalmente di turbine, pale girevoli, ecc., azionati sia dal motore dei veicoli, sia da un motore distinto.

Va notato che le attrezzature amovibili sono sempre da classificare nella voce 84.30, anche se sono presentate montate sull'automezzo.

- 6) Gli autoveicoli spanditori, anche riscaldanti, di ogni tipo e per tutti gli usi (anche agricoli), muniti di dispositivi per lo spandimento di catrame, ghiaia (inghiaiatrice), ecc.
- 7) Le gru-automobili, non destinate al trasporto delle merci, composte di un telaio di autoveicolo con cabina sul quale una gru rotabile è montata stabilmente. Sono tuttavia esclusi gli autoveicoli della voce 87.04 che eseguono automaticamente il proprio carico.
- 8) I derricks automobili costituiti da un autocarro sul quale è montato un castelletto metallico verticale dotato di verricelli e altri meccanismi necessari al sondaggio o alla perforazione. (...)».

La NC

- 8 La NC, introdotta dal regolamento n. 2658/87, è basata sul SA, di cui riprende le voci e le sottovoci a sei cifre. Solo la settima e l'ottava cifra rappresentano suddivisioni proprie a detta nomenclatura.
- 9 A norma dell'articolo 12, paragrafo 1, del regolamento n. 2658/87, come modificato dal regolamento (CE) n. 254/2000 del Consiglio, del 31 gennaio 2000 (GU 2000, L 28, pag. 16), la Commissione europea adotta ogni anno un regolamento che riprende la versione completa della NC e delle aliquote dei dazi doganali, quale risulta dalle misure adottate dal Consiglio dell'Unione europea o dalla Commissione. Tale regolamento si applica a partire dal 1° gennaio dell'anno successivo.
- 10 La versione della NC applicabile ai fatti di cui al procedimento principale, che si sono svolti nel corso del 2013, è quella definita dal regolamento di esecuzione n. 927/2012.
- 11 Le regole generali per l'interpretazione della NC, che si trovano nella parte prima, titolo I, A, della stessa, dispongono quanto segue:

«La classificazione delle merci nella [NC] si effettua in conformità delle seguenti regole.

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.

(...)

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».

- 12 La seconda parte della NC, intitolata «Tabella dei dazi», contiene, in particolare, la sezione XVII, intitolata «Materiale da trasporto». Detta sezione comprende il capitolo 87, intitolato «Vetture automobili, trattori, velocipedi, motocicli ed altri veicoli terrestri, loro parti ed accessori», all'interno del quale figurano le voci 8703, 8704 e 8705 della NC. Tali voci sono così formulate:

«8703 Autoveicoli da turismo ed altri autoveicoli costruiti principalmente per il trasporto di persone (diversi da quelli della voce 8702), compresi gli autoveicoli del tipo “break” e le auto da corsa:

(...)

8704 Autoveicoli per il trasporto di merci:

(...)

8705 Autoveicoli per usi speciali, diversi da quelli costruiti principalmente per il trasporto di persone o di merci (per esempio: carro attrezzi, gru-automobili, autopompe antincendio, autocarri betoniere, auto-spazzatrici, autoveicoli spanditori, autocarri-officina, autovetture radiologiche):

(...))».

Procedimento principale e questione pregiudiziale

- 13 Il 20 agosto 2013, la Pilato ha presentato all’Agenzia una richiesta di informazione tariffaria vincolante al fine di ottenere la classificazione di un’autofunebre a gasolio nella sottovoce 8704 90 00 della NC, cioè tra gli «[a]utoveicoli per il trasporto di merci».
- 14 In tale domanda il veicolo era descritto come segue:
- «Autofunebre a gasolio. L’autoveicolo è caratterizzato da:
- 1) una cabina separata per il conducente;
 - 2) una paratia di separazione fra l’abitacolo e la parte posteriore;
 - 3) porta rialzabile nella parte posteriore per permettere il carico e lo scarico della bara;
 - 4) apparecchiature speciali che consentono le operazioni di carico e fissaggio della bara e di altri contenitori;
 - 5) una cilindrata di 2143 cc;
 - 6) il veicolo ha le seguenti dimensioni: lunghezza 5,990 m, larghezza 1,870 m».
- 15 Con decisione del 2 dicembre 2013, l’Agenzia ha fornito l’informazione tariffaria vincolante richiesta, classificando l’autofunebre in questione nella sottovoce 8703 32 90 della NC, ossia tra gli «[a]utoveicoli da turismo ed altri autoveicoli costruiti principalmente per il trasporto di persone (diversi da quelli della voce 8702), compresi gli autoveicoli del tipo “break” e le auto da corsa».
- 16 Il 26 febbraio 2014 la Pilato ha proposto ricorso avverso tale decisione dinanzi alla Commissione tributaria provinciale di Roma (Italia), che lo ha accolto con sentenza del 19 maggio 2016. La Commissione tributaria ha ritenuto, in particolare, che detta autofunebre non possedesse le caratteristiche strutturali che secondo le note esplicative del SA sono proprie degli autoveicoli costruiti principalmente per il trasporto di persone e, al contrario, fosse contraddistinta da caratteristiche strutturali proprie dei veicoli destinati al trasporto di merci.
- 17 Il 13 gennaio 2017 l’Agenzia ha interposto appello avverso tale sentenza dinanzi alla Commissione tributaria regionale del Lazio (Italia). Essa ha sostenuto, in particolare, che la nota esplicativa del SA relativa alla voce 8703 della NC include parimenti «i veicoli da trasporto speciali, quali autoambulanze, autovetture cellulare, autovetture funebri».
- 18 Detto giudice sottolinea, da un lato, che la nota esplicativa del SA relativa alla voce 8703 della NC comprende in particolare i veicoli di trasporto speciali, quali autoambulanze, autovetture-cellulare, autovetture funebri, nonché i «veicoli polivalenti», che «presentano un solo spazio interno chiuso comprendente una parte riservata al conducente ed ai passeggeri ed un’altra parte che può essere utilizzata per il trasporto di persone e di merci». Esso rileva, a tal proposito, che, nonostante l’esplicita menzione delle autovetture funebri fra quelle comprese nella voce 8703 della NC, le caratteristiche strutturali, oggettive, di tali veicoli non corrispondono a quelle della nota esplicativa del SA. Nei carri funebri non vi è infatti un unico spazio interno chiuso, comprendente una parte riservata a conducente e passeggeri ed un’altra parte che può essere utilizzata per il trasporto di persone o merci. Al contrario, viene installata una paratia fissa ed ermetica (necessaria per ragioni igienico-sanitarie) che divide la cabina di guida dallo spazio posteriore.

- 19 Dall'altro lato, detto giudice rileva che la nota esplicativa del SA relativa alla voce 8704 della NC indica, in particolare, come caratteristiche di costruzione possedute in generale da veicoli che appartengono a tale voce, la presenza di una parete o griglia di separazione permanente fra l'abitacolo e la parte posteriore nonché l'assenza di finestrini nella parte posteriore delle pareti laterali. Tali caratteristiche appaiono pienamente coerenti con quelle delle autofunebri.
- 20 Di conseguenza, il giudice del rinvio ritiene che la menzione esplicita delle autofunebri nella nota esplicativa del SA, nella voce 8703 della NC, sia in contrasto con le condizioni oggettive che gli autoveicoli devono soddisfare per rientrare in tale voce. Dato che le note esplicative del SA non sono vincolanti, non sarebbe esclusa la classificazione dei carri funebri nella voce 8704 della NC.
- 21 In tali circostanze, la Commissione tributaria regionale del Lazio ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte la seguente questione pregiudiziale:

«Dica la Corte se la voce [8704 della NC] debba essere interpretata nel senso che vi debbano essere ricomprese le autofunebri. Qualora debba essere data risposta negativa alla prima questione pregiudiziale, dica se le autofunebri debbano essere classificate alla voce [8705 della NC] ovvero [8703 della NC]».

Sulla questione pregiudiziale

- 22 Il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se le autofunebri come quelle di cui al procedimento principale debbano essere classificate alla voce 8703 della NC, in quanto veicoli adibiti al trasporto di persone, alla voce 8704 della NC, in quanto veicoli per il trasporto di merci, o ancora alla voce 8705 della NC, in quanto veicoli per usi speciali, diversi da quelli costruiti principalmente per il trasporto di persone o di merci.
- 23 Per dare una risposta utile al giudice del rinvio, è importante sottolineare anzitutto che, da un lato, come risulta dal punto 11 della presente sentenza, le regole generali per l'interpretazione della NC stabiliscono che la classificazione delle merci è determinata dal testo delle voci e delle note premesse alle sezioni o ai capitoli, mentre la formulazione dei titoli delle sezioni, dei capitoli, o dei sottocapitoli ha valore puramente indicativo.
- 24 Dall'altro lato, secondo costante giurisprudenza della Corte, per garantire la certezza del diritto e facilitare i controlli, il criterio decisivo per la classificazione doganale delle merci va ricercato, in generale, nelle loro caratteristiche e proprietà oggettive, quali definite nel testo della voce della NC e delle note premesse alle sezioni o ai capitoli (v. sentenza del 12 giugno 2014, *Lukoyl Neftohim Burgas*, C-330/13, EU:C:2014:1757, punto 34 e giurisprudenza ivi citata).
- 25 Inoltre, la destinazione del prodotto può costituire un criterio oggettivo di classificazione, sempreché sia inerente a detto prodotto; l'inerenza deve potersi valutare in funzione delle caratteristiche e delle proprietà oggettive dello stesso (sentenza del 6 dicembre 2007, *Van Landeghem*, C-486/06, EU:C:2007:762, punto 24 e giurisprudenza ivi citata).
- 26 Si deve infine ricordare che, secondo la giurisprudenza della Corte, le note esplicative elaborate, per quanto riguarda la NC, dalla Commissione e, per quanto riguarda il SA, dall'OMD, forniscono un rilevante contributo all'interpretazione della portata delle varie voci, senza però essere giuridicamente vincolanti. Peraltro, pur non essendo giuridicamente vincolanti, nell'ambito della classificazione di un prodotto nella NC, i pareri dell'OMD che classificano una merce nel SA costituiscono indizi che contribuiscono in maniera rilevante ad interpretare la portata delle diverse voci della NC (sentenza del 6 dicembre 2007, *Van Landeghem*, C-486/06, EU:C:2007:762, punto 25 e giurisprudenza ivi citata).

- 27 La Pilato sostiene che le autofunebri debbano essere classificate alla voce 8704 della NC, dal momento che presentano caratteristiche analoghe a quelle menzionate nella nota esplicativa del SA per i veicoli adibiti al trasporto di merci, mentre il governo italiano e la Commissione ritengono che debbano essere classificati alla voce 8703 della NC.
- 28 Risulta dagli stessi titoli delle voci 8703, 8704 e 8705 della NC che la prima riguarda i mezzi di trasporto per le persone in generale, la seconda riguarda i mezzi di trasporto per le merci e la terza riguarda i mezzi di trasporto speciali che, in linea di principio, non sono progettati per trasportare persone o merci.
- 29 Inoltre, in base al tenore testuale della voce 8703, ossia «(...) autoveicoli costruiti principalmente per il trasporto di persone (...)», la destinazione principale di detti veicoli è decisiva per la loro classificazione. Dall'impiego del termine «costruito» risulta decisiva – circostanza confortata dalla giurisprudenza costante ricordata al punto 25 della presente sentenza – la destinazione principale del veicolo di cui trattasi nel procedimento principale, destinazione che deve essere inerente a quest'ultimo. Tale destinazione è determinata dall'aspetto generale del veicolo e dall'insieme delle caratteristiche di quest'ultimo che gli conferiscono il suo carattere essenziale (sentenza del 6 dicembre 2007, Van Landeghem, C-486/06, EU:C:2007:762, punto 27 e giurisprudenza ivi citata).
- 30 Nel caso di specie, tenuto conto della descrizione del veicolo di cui al procedimento principale riportata al punto 14 della presente sentenza, l'autofunebre è appositamente costruita ed equipaggiata per il trasporto di bare, le quali contengono salme. A tal proposito, come osservato dal governo italiano e dalla Commissione, un corpo umano, pur senza vita, non può essere assimilato ad una merce che, in quanto tale, può essere oggetto di operazioni commerciali. Le autofunebri hanno, pertanto, quale destinazione principale il trasporto di persone.
- 31 Una simile interpretazione è conforme ad una lettura complessiva della nota esplicativa del SA relativa alla voce 8703 della NC.
- 32 Infatti, tale nota dice espressamente, al quinto capoverso, che «[a]ppartengono in particolare a questa voce: (...) [i] veicoli da trasporto speciali, quali autoambulanze, autovetture-cellulare, autovetture funebri». Solo al settimo capoverso della nota in questione si legge che «[l]a classificazione di alcuni veicoli automobilistici in questa voce è determinata da specifiche caratteristiche che dimostrano la loro principale destinazione per il trasporto di persone e non di merci» e che «[s]ono compresi in questa categoria di veicoli quelli definiti generalmente veicoli polivalenti (...)». Detto capoverso elenca poi una serie di caratteristiche tecniche possedute in generale dal tipo di veicoli appartenenti a questa voce.
- 33 Ne consegue che la nota esplicativa in questione menziona, in primo luogo, esplicitamente i veicoli che rientrano nella voce 8703 della NC, senza ulteriori precisazioni. Essa descrive, in secondo luogo, come risulta dal suo tenore letterale, caratteristiche atte ad individuare i veicoli la cui classificazione risulta equivoca, e indicanti che la destinazione principale di detti veicoli è il trasporto di persone. In terzo luogo, tale nota elenca le caratteristiche tecniche possedute in generale dai veicoli costruiti principalmente per il trasporto di persone.
- 34 Pertanto, le auto da corsa, i gatti delle nevi e i veicoli speciali per il trasporto di persone sui campi da golf, espressamente citati al quinto capoverso di tale nota esplicativa rispettivamente ai punti 1, 4 e 5, rientrano nella voce 8703 della NC, anche se non sono, in linea di principio, dotati di porte scorrevoli, girevoli o rialzabili, con finestrini, sulle pareti laterali o sulla parte posteriore, caratteristica quest'ultima, ai sensi del settimo capoverso della suddetta nota, che costituisce una caratteristica tecnica posseduta in generale dai veicoli costruiti principalmente per il trasporto di persone di cui alla voce 8703 della NC.

- 35 Tale analisi è applicabile ai veicoli da trasporto specializzati, come le ambulanze e le autofunebri, menzionati al quinto capoverso, punto 2, della nota esplicativa del SA relativa alla voce 8703 della NC, sebbene gli stessi abbiano generalmente una barriera permanente tra la parte anteriore, destinata al conducente, e la parte posteriore, destinata al trasporto di una barella o di un feretro, caratteristica che non hanno solitamente i veicoli principalmente costruiti per il trasporto di persone, ai sensi del settimo capoverso della menzionata nota esplicativa.
- 36 Alla luce di ciò, la circostanza che detta nota esplicativa non fornisca alcuna indicazione sulle caratteristiche tecniche che devono possedere i veicoli da trasporto specializzati ivi elencati comporta che le autofunebri siano classificate alla voce 8703 della NC, senza che sia necessario che esse presentino altre caratteristiche specifiche.
- 37 Tale constatazione non può essere rimessa in discussione dall'argomento dedotto dalla Pilato, secondo cui le autofunebri dovrebbero essere classificate alla voce 8704 della NC, in quanto presenterebbero caratteristiche comparabili a quelle elencate nella nota esplicativa del SA per gli autoveicoli destinati al trasporto di merci rientranti in tale voce tariffaria.
- 38 Infatti, da un lato, come risulta dai punti da 32 a 36 della presente sentenza, la circostanza che le autofunebri non possiedano le caratteristiche tecniche di cui alla nota esplicativa del SA relativa alla voce 8703 della NC non rileva ai fini della classificazione tariffaria delle stesse, dal momento che rientrano nella voce 8703 della NC veicoli adibiti al trasporto di persone, anche se privi delle caratteristiche tecniche possedute in generale dai veicoli rientranti in detta voce.
- 39 Dall'altro lato, si deve rilevare che determinate caratteristiche tecniche generalmente possedute dai veicoli per il trasporto di merci, elencate al quarto capoverso, lettere da a) ad e), della nota esplicativa del SA relativa alla voce 8704 della NC, non riguardano le autofunebri. Ciò è vero per la presenza di una piattaforma aperta separata munita di sponde laterali fisse e di un piano ribaltabile, nonché per l'assenza di finestrini nella parte posteriore delle pareti laterali.
- 40 Peraltro, autofunebri come quelle di cui al procedimento principale non possono essere classificate alla voce 8705 della NC, che fa riferimento agli «[a]utoveicoli per usi speciali, diversi da quelli costruiti principalmente per il trasporto di persone o di merci». Infatti, come risulta dallo stesso tenore letterale di tale voce, la funzione principale dei veicoli che vi rientrano non è né il trasporto di persone né il trasporto di merci.
- 41 Alla luce di tutte le considerazioni che precedono, occorre rispondere alla questione proposta dichiarando che la NC dev'essere interpretata nel senso che autofunebri come quelle di cui al procedimento principale devono essere classificate alla voce 8703 della NC.

Sulle spese

- 42 Nei confronti delle parti nel procedimento principale la presente causa costituisce un incidente sollevato dinanzi al giudice nazionale, cui spetta quindi statuire sulle spese. Le spese sostenute da altri soggetti per presentare osservazioni alla Corte non possono dar luogo a rifusione.

Per questi motivi, la Corte (Decima Sezione) dichiara:

La nomenclatura combinata contenuta nell'allegato I al regolamento (CEE) n. 2658/87 del Consiglio, del 23 luglio 1987, relativo alla nomenclatura tariffaria e statistica ed alla tariffa doganale comune, come modificata dal regolamento di esecuzione (UE) n. 927/2012 della Commissione, del 9 ottobre 2012, dev'essere interpretata nel senso che autofunebri come quelle di cui al procedimento principale devono essere classificate alla voce 8703 di detta nomenclatura combinata.

Levits

Borg Barthet

Biltgen

Così deciso e pronunciato a Lussemburgo il 25 luglio 2018.

Il cancelliere
A. Calot Escobar

Il presidente della decima sezione
E. Levits