



REPUBBLICA ITALIANA

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

SEZIONE TRIBUTARIA

Composta da

*Oggetto: classificazione
doganale - nomenclatura
combinata - prodotto misto -
componente essenziale- libro
puzzle - principio di diritto*

Giuseppe Fuochi Tinarelli - Presidente -

Lucio Luciotti - Consigliere -

R.G.NN.

15587+15588/
2022

Roberto Succio - Consigliere -

Cron.

Pierpaolo Gori - Consigliere Rel. -

AC - 16/1/2026

Raffaella Brogi - Consigliere -

ha pronunciato la seguente

ORDINANZA

sui ricorsi iscritti ai nn. 15587 e 15588/2022 R.G. proposti da
AGENZIA DELLE DOGANE E DEI MONOPOLI, in persona del legale
rappresentante pro tempore, rappresentata e difesa dall'Avvocatura
Generale dello Stato, con domicilio eletto in Roma, via Dei Portoghesi, n.
12;

- *ricorrente* -



contro

██████████ S.P.A., in persona del legale rappresentante;

– *intimata*–

avverso le sentenze della Commissione tributaria regionale della Liguria n. 177 e 176/2/22 depositate in data 10 febbraio 2022 e che non risultano notificate.

Udita la relazione svolta nell'adunanza camerale del 16 gennaio 2026 dal consigliere Pierpaolo Gori.

FATTI DI CAUSA

1. Con sentenza della Commissione tributaria regionale della Liguria n. 177 e 176/2/22 veniva rigettato l'appello proposto dall'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli avverso le sentenze della Commissione tributaria provinciale di La Spezia nn. 177 e 176/2/2019 con la quale era stato, rispettivamente, accolto il ricorso di ██████████ S.p.a. contro l'avviso di rettifica dell'accertamento prot. n. ██████████ del 15.03.2018, notificato a mezzo posta in data 16.03.2018, relativo alla dichiarazione d'importazione IM 4 T n. 42375 R del 06/10/2017 e contro il consequenziale atto di irrogazione della sanzione tributaria prot. n. ██████████ del 15.3.2018.

2. Si legge nelle sentenze impugnate che si trattava di merce dichiarata ai fini doganali come "Album da disegno o da colorare, per bambini", di origine e provenienza cinese, e classificata al codice ██████████ a fronte della quale veniva corrisposto un dazio Paesi Terzi con aliquota *ad valorem* dello 0%. La merce veniva riqualificata invece dall'Agenzia come *puzzle*, ossia giochi di pazienza, con conseguente rettifica della voce doganale indicata in dichiarazione da ██████████ a ██████████ con il recupero dell'aliquota daziaria al 4,7%.

3. Il giudice di prime cure annullava l'atto impugnato in quanto riteneva che la classificazione come giocattolo dei beni in questione non fosse fornita di



adeguato supporto probatorio, decisione impugnata dall'Amministrazione, la quale appellava deducendo la violazione degli artt. 56 e 57 del Reg. 952/2013 e delle regole generali di nomenclatura combinata (all.1 Reg. Cee 2658/87).

4. Il giudice d'appello rammentava che il criterio determinante per la classificazione doganale delle merci andava reperito nelle loro caratteristiche e proprietà oggettive, come definite nel testo della nomenclatura combinata, alla luce delle note esplicative, le quali fornivano un rilevante contributo all'interpretazione della portata delle varie voci doganali, pur non vincolanti. Inoltre, per determinare quale fosse, tra le materie che componevano la merce, quella che le conferiva il carattere essenziale, occorreva chiedersi se tale merce, privata di questo o di quel componente, conservasse o meno le proprietà che la caratterizzavano.

Nel caso di specie, con riferimento al primo versante, la caratteristica oggettiva e primaria della merce era ritenuta quella di libro per bambini, destinato a veicolare la storia ed il messaggio. Quanto al secondo aspetto, il gioco *puzzle*, pure presente nella merce, era ritenuto qualificabile alla stregua di un accessorio, la cui eliminazione manteneva all'articolo il carattere primario di libro per bambini e, perciò, il giudice respingeva gli appelli.

5. Avverso le due sentenze d'appello l'Agenzia delle dogane e dei monopoli ha proposto ricorso per Cassazione, affidato ad un unico motivo nel ricorso n. r.g. 15587 e a due motivi nel ricorso n. r.g. 15588, mentre la società è rimasta intimata in ciascun processo.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. In via pregiudiziale, i due ricorsi iscritti ai nn. r.g. 15587 e 15588 del 2022 devono essere riuniti, in quanto connessi soggettivamente ed



oggettivamente, ex art.274 cod. proc. civ.: il secondo, più risalente, va riunito al primo.

2. Con l'unico motivo del ricorso n. r.g. 15587, comune al primo motivo del ricorso n. r.g. 15588 si prospetta, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., la violazione e falsa applicazione degli artt.56 e 57 Reg. UE n. 952/2013 (C.D.U. – Codice Doganale Unionale) e delle regole generali n. 1, n. 3 b) e n. 6 di interpretazione della Nomenclatura Combinata di cui all'Allegato I al Reg. CEE n. 2658/1987 e sue successive modificazioni/integrazioni, nonché ai Regg. CE n. 1655/2005 e UE n. 1384/2015.

3. Il motivo è fondato.

In linea generale va rammentato che il criterio determinante per la classificazione doganale delle merci va reperito nelle loro caratteristiche e proprietà oggettive, come definite nel testo della nomenclatura combinata, alla luce delle note esplicative, le quali forniscono un rilevante contributo all'interpretazione della portata delle varie voci doganali, pur non essendo vincolanti. Il principio è consolidato, si veda, in particolare, CGUE 28 aprile 1999, C-405/97; CGUE 13 luglio 2006, C-14/05, *Anagram International*, punto 20, nonché, CGUE 17 settembre 2015, C-344/14, *Kiowa Hakko*, sentenze citate da Cass. n. 423 del 2020 cui peraltro fa riferimento anche la sentenza impugnata.

Inoltre, aggiunge la Corte di giustizia, «per determinare quale sia, tra le materie che compongono la merce, quella che le conferisce il carattere essenziale, occorre chiedersi se tale merce, privata di questo o di quel componente, conserverebbe o meno le proprietà che la caratterizzano» (v. CGUE 7 febbraio 2002, C-276/00, *Turbon*, punto 26; CGUE 10 maggio 2001, C-288/99, *VauDe Sport*, punto 25) (*ibidem*).

La sentenza impugnata identifica perciò il corretto quadro generale.



4. Tuttavia, al fine di enucleare il corretto criterio ermeneutico in concreto, va poi tenuto conto del fatto che l'art. 56 del Reg. (CE) n. 952/2013 al primo comma prevede che «i dazi all'importazione e all'esportazione dovuti sono basati sulla tariffa doganale comune», la quale comprende «la nomenclatura combinata delle merci di cui al regolamento (CEE) n. 2658/87 del Consiglio», si veda il successivo comma 2, lett. a).

L'articolo immediatamente successivo dispone inoltre: «Per l'applicazione della tariffa doganale comune, la "classificazione tariffaria" delle merci consiste nel determinare una delle sottovoci o ulteriori suddivisioni della nomenclatura combinata in cui le merci in questione devono essere classificate» (57, primo comma, CDU).

A tal proposito, l'Allegato 1 del Regolamento (CEE) n. 2658/87 "Nomenclatura combinata", al Titolo I, Sezione A, regola n. 1 prevede che «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.».

Precisa la successiva regola n. 3 b) che «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».

Inoltre, a norma della regola n. 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.».

5. Orbene, va considerato che, nel caso di specie, la sentenza accerta che «il prodotto in contestazione, "██████████" si presenta come libro *puzzle* cartonato».

Per quanto concerne il settore in questione, vengono specificamente in rilievo il Regolamento (CE) n. 1655/2005 e il Regolamento di esecuzione (UE) n. 2015/1384, intervenuti per chiarire e definire i codici NC da attribuire alle merci ivi indicate.

Col Reg.(CE) n. 1655/2005, al punto 4 della tabella allegata è classificata nel codice ██████████ la seguente merce: «Libro *puzzle* cartonato per bambini costituito da sedici pagine. Otto pagine (lato sinistro) contengono un breve racconto per bambini con relativa illustrazione. Sette pagine (lato destro) contengono un *puzzle* di nove pezzi, ciascuno dei quali riproduce l'illustrazione a colori della corrispondente pagina di sinistra. L'ultima pagina contiene soltanto un'illustrazione».

La motivazione riportata nella tabella così argomenta la qualificazione: «Classificazione a norma delle regole generali 1, 3 b) e 6 per l'interpretazione della nomenclatura combinata e del testo dei codici ██████████. È esclusa la classificazione come libro di cui alla voce ██████████ o come album o libro di immagini per bambini di cui alla voce ██████████ poiché il testo e le illustrazioni hanno una funzione sussidiaria rispetto ai *puzzle*. L'elemento caratteristico essenziale del prodotto è il *puzzle*; esso è quindi classificato come *puzzle* di cui alla voce ██████████3».

6. Siffatta qualificazione è confermata anche dal successivo regolamento di implementazione Reg. (CE) n. 2015/1384, il quale ha classificato al codice ██████████ l'«articolo (libro-*puzzle*) composto da *puzzle*, testi educativi, mappe e altre illustrazioni, rilegati, in cartone, con dimensioni di circa 34 x



24 cm e 14 pagine. Ogni altra pagina contiene un *puzzle* di circa 40 pezzi, che mostra una mappa comprensiva di informazioni e illustrazioni su sfondo monocromatico. I *puzzle* riguardano e integrano le mappe, le illustrazioni e i testi educativi delle pagine a fronte». Il regolamento motiva la qualificazione in quanto: «La classificazione è determinata dalle regole generali 1, 3 c) e 6 per l'interpretazione della nomenclatura combinata (RGI) nonché dal testo dei codici [REDACTED]. A prima vista l'articolo è classificabile alla voce [REDACTED] come libro o stampato simile oppure alla voce [REDACTED] come *puzzle*. Nessuna delle due voci può tuttavia essere ritenuta più accurata nel descrivere l'articolo ai sensi della RGI 3 a). Poiché non è possibile determinare se siano i testi educativi, le mappe e le illustrazioni (voce [REDACTED] o i *puzzle* (voce [REDACTED] a conferire all'articolo il suo carattere essenziale ai sensi della RGI 3 b), l'articolo deve essere classificato all'ultima voce in ordine numerico fra quelle meritevoli di uguale considerazione. Di conseguenza, l'articolo è classificato nel codice [REDACTED] [REDACTED] come altro *puzzle*».

Infine, va considerato che la voce doganale dei due regolamenti è sovrapponibile e specifica.

7. Va, pertanto, affermato il seguente principio di diritto:

«In tema di classificazione doganale alla luce della nomenclatura combinata di cui all'Allegato 1 del Regolamento (CEE) n. 2658/87, la merce "libro puzzle cartonato", è un "prodotto misto", la cui componente essenziale, ai sensi della regola n. 3 b) di interpretazione della Nomenclatura Combinata di cui al citato Allegato I, va individuata nel "puzzle"».

8. Il giudice di appello, dopo aver accertato che il prodotto in contestazione è un libro *puzzle* cartonato, ha affermato in entrambe le sentenze: «Se in linea generale è ovvio che per bambini di piccola età il libro possa assumere una connotazione peculiare, in cui al testo letterale si accompagnano elementi esplicativi o di gioco, nel caso di specie oltre alla storia è presente



anche [il] *puzzle*, avente l'evidente connotazione di elemento di svago esplicativo, dal punto di vista pedagogico necessario al fine di agevolare l'interesse del minore alla storia in sé».

Si tratta di considerazioni eminentemente soggettive che non tengono conto della ricostruzione che precede e, in particolare, delle richiamate indicazioni regolamentari ai fini della classificazione al pertinente codice TARIC con conseguente applicazione dell'aliquota daziaria e tali carenze viziano anche il successivo ragionare del giudice circa l'"eliminazione" di una componente del prodotto misto rispetto ad un'altra, derivandone la falsa applicazione delle norme di legge oggetto della censura.

Il giudice del rinvio, nel rivalutare il quadro probatorio nei processi riuniti, si atterrà al principio di diritto che precede.

9. L'accoglimento del primo motivo del ricorso n. r.g. 15588 determina l'assorbimento del secondo, relativo ad omessa motivazione.

10. Le sentenze impugnate sono perciò cassate, con rinvio alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Liguria, in diversa composizione, in relazione al profilo accolto e per le spese.

P.Q.M.

la Corte:

riunisce il ricorso r.g.n. 15588/2022 al ricorso r.g.n. 15587/2022;
accoglie il ricorso r.g.n. 15587 e il primo motivo del ricorso r.g.n. 15588
assorbito il secondo, cassa le sentenze impugnate e rinvia alla Corte di
giustizia tributaria di secondo grado della Liguria, in diversa composizione,
anche per le spese di lite.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio del 16 gennaio 2026

Il Presidente

Giuseppe Fuochi Tinarelli

