

Prot. *[come da segnatura di protocollo]*

Roma, *[come da segnatura di protocollo]*

CIRCOLARE N. 19/2026

ADEMPIMENTO SPONTANEO: REVISIONE DELLA DICHIARAZIONE SU ISTANZA DI PARTE E RAVVEDIMENTO OPEROSO

Sommario

1. Premessa.....	1
1.1. Modalità di pagamento dei diritti doganali e degli interessi e modalità di pagamento della sanzione.....	2
1.2. Esimente dalla sanzione nel caso di revisione della dichiarazione su istanza di parte	3
1.3. Precisazione su adempimento spontaneo prima dello svincolo.....	4
1.4. L'adempimento spontaneo in ambito doganale.....	5
1.5. Ravvedimento operoso: estinzione del reato (articolo 112.1 DNC) e causa di non punibilità (articolo 112.2 DNC).....	6
2. Adempimento spontaneo, ravvedimento operoso ed esimente dalla sanzione.....	7
2.1. Adempimento spontaneo prima dello svincolo	7
2.2. Adempimento spontaneo dopo lo svincolo	9
2.3. Adempimento spontaneo dopo lo svincolo (conoscenza formale di controlli e/o procedimenti penali in corso)	10
2.4. Regolarizzazione a posteriori (omessa dichiarazione).....	11
2.5. Revisione di più dichiarazioni doganali	12
3. Cumulo giuridico e ravvedimento operoso	12
4. Ravvedimento parziale.....	13
5. Caso particolare: pagamento complessivo con errata imputazione a titolo di tributo e sanzione.....	14
6. Differenze minime a seguito di errori di calcolo della sanzione e/o degli interessi	14
7. Interessi	14
8. Modalità di contabilizzazione della sanzione	15

1. Premessa

Con il Decreto legislativo 24 settembre 2015, n. 157, il Legislatore ha inteso rivedere l'assetto

organizzativo delle Agenzie fiscali, ridisegnando i rapporti economici tra lo Stato, l'agente della riscossione (ex Equitalia, ora ADE-Riscossione) e il contribuente. L'obiettivo è quello di rendere il Fisco meno "burocratico" e più efficiente, favorendo un rapporto maggiormente collaborativo tra Amministrazione finanziaria e contribuente, prevenendo l'insorgere di situazioni di irregolarità e riducendo indirettamente i costi accessori del debito tributario.

In particolare, il decreto impone alle Agenzie fiscali di cambiare approccio, favorendo la *compliance* volontaria attraverso la riduzione dei controlli invasivi, con l'utilizzo delle banche dati per "prevenire" l'evasione e invitare il contribuente a mettersi in regola.

Ciò significa che un sistema di gestione della conformità doganale non deve limitarsi a prevenire l'insorgenza di non conformità, ma deve prevedere procedure idonee a individuare e correggere tempestivamente gli errori, favorendo l'adempimento spontaneo degli obblighi doganali.

Con circolare 38/2025, questa Direzione è intervenuta per introdurre, attraverso un codice tributo specifico, la possibilità di poter attivare l'istituto del ravvedimento operoso direttamente su dichiarazione doganale, quindi per le revisioni delle dichiarazioni su istanza di parte e le regolarizzazioni a posteriori.

Attesa la necessità di fornire ulteriori chiarimenti e precisazioni sulle istruzioni dettate con circolare 16-2026, con particolare riferimento all'operatività ed alle modalità attualmente consentite dai sistemi informativi in uso, si ritiene opportuno diramare la presente circolare, **in sostituzione della circolare 16-2026.**

In particolare, rispetto ed a rettifica di quanto indicato nella circolare 16-2026, con la presente si forniscono ulteriori chiarimenti e precisazioni, con riferimento:

- alle modalità di pagamento dei diritti doganali, interessi e sanzione (punto 1.1.)
- all'esimente della sanzione nel caso di revisione della dichiarazione su istanza di parte (punto 1.2)
- all'adempimento spontaneo prima dello svincolo (punto 1.3)

1.1. Modalità di pagamento dei diritti doganali e degli interessi e modalità di pagamento della sanzione

In ambito doganale l'adempimento spontaneo avviene, di norma, con la presentazione di una dichiarazione, sia nel caso in cui si debbano apportare correzioni ad una precedente dichiarazione sia nel caso in cui l'immissione in consumo sia avvenuta senza le prescritte formalità dichiarative.

Al riguardo, si sottolinea che in entrambe le fattispecie la presentazione della dichiarazione da parte del contribuente è operazione necessaria anche per alimentare e riallineare il sistema

informativo doganale, considerato che la dichiarazione doganale è un documento digitale a rilevanza fiscale per il quale non è previsto il rilascio di una copia cartacea con identico valore¹.

Con la presentazione della dichiarazione, sia il codice doganale unionale che la normativa nazionale assumono come effettuato il pagamento dei diritti doganali quando lo stesso avvenga con addebito su conto di debito, permettendo di conseguenza lo svincolo delle merci ex articolo 195 CDU.

Tuttavia, i conti di debito sono specificamente ed unicamente istituiti, autorizzati e garantiti per il pagamento dei soli diritti doganali ed eventuali interessi, ma non delle sanzioni.

Si aggiunga, altresì, che nell'ambito dell'accertamento in linea, prima dello svincolo, la dichiarazione cosiddetta di rettifica sostituisce integralmente la dichiarazione originaria, anche per ciò che concerne la liquidazione ed il pagamento dei diritti doganali; ciò, a differenza della dichiarazione di rettifica che interviene dopo lo svincolo che, per quanto riguarda la liquidazione dei diritti, consiste - e comporta il pagamento - della sola differenza di diritti rispetto all'originaria dichiarazione.

Considerato quanto sopra, pertanto, il pagamento, anche in caso di adempimento spontaneo, può avvenire:

- a. per i diritti doganali e gli interessi mediante liquidazione in dichiarazione ed addebito su conto di debito;
- b. per la sanzione mediante bonifico bancario.

1.2. Esimente dalla sanzione nel caso di revisione della dichiarazione su istanza di parte

La revisione della dichiarazione è disciplinata dall'articolo 42 DNC. La stessa può essere attivata dall'Ufficio doganale competente ovvero su istanza di parte.

La revisione della dichiarazione è attivata su istanza di parte dopo lo svincolo, entro tre anni dalla data di accettazione della dichiarazione che si intende rettificare.

Nell'ambito della revisione su istanza di parte può operare l'esimente dalla sanzione ex comma 13 dell'articolo 96 DNC, sempre che l'istanza di revisione della dichiarazione sia presentata prima che il dichiarante abbia avuto formale conoscenza di accessi, ispezioni, verifiche o dell'inizio di qualunque attività di accertamento amministrativo o di procedimenti penali.

Tuttavia, la condizione ostativa all'applicazione dell'esimente ex comma 13 anzidetta non impedisce al contribuente di presentare di un'istanza di revisione di parte prima della notifica

¹ Secondo le linee guida della Commissione, non è previsto alcun obbligo per il dichiarante di presentare una dichiarazione di rettifica - Ares (2022)8618778 – TAXUD.

dell'avviso di accertamento, potendo accedere in tal modo anche all'istituto del ravvedimento operoso ex articolo 13 D.lgs. 472/1997, ai fini della riduzione della sanzione dovuta, possibilità questa preclusa solo con l'avvenuta notifica dell'avviso di accertamento.

A ciò si aggiunge che, con la presentazione della istanza di revisione della dichiarazione entro i 90 giorni dallo svincolo, il contribuente può usufruire dell'esimente dal pagamento degli interessi sui maggiori diritti dovuti, esimente applicabile sempre ove sia rispettato il limite temporale di presentazione dell'istanza nei termini predetti, anche qualora il contribuente abbia avuto formale conoscenza di accessi, ispezioni, verifiche o dell'inizio di qualunque attività di accertamento amministrativo o di procedimenti penali².

Nelle more della predisposizione ed emanazione di uno specifico procedurale per le revisioni delle dichiarazioni a seguito di controllo degli uffici, si osserva quanto segue:

- il procedimento della revisione della dichiarazione non coincide con l'attività di controllo: la revisione della dichiarazione viene attivata, oltre che su istanza del contribuente, sulla base di un verbale di constatazione conclusivo dell'attività di controllo, che viene trasmesso all'ufficio competente dall'organo che ha effettuato il controllo stesso;
- L'attività di controllo può non prevedere accessi o ispezioni presso il contribuente ed essere effettuata esclusivamente in ufficio e, pertanto, non vi sono specifiche norme che comportano obblighi di informarne preventivamente il contribuente. In particolare, trattandosi di un'attività, gli obblighi in materia sono quelli della redazione di un verbale di constatazione al termine del controllo che, in caso di esito positivo, deve essere consegnato/comunicato alla parte per l'esercizio del diritto ad essere sentiti.
- L'avvio dell'attività di controllo non deve formare, quindi, obbligatoriamente oggetto di una specifica comunicazione al contribuente³. Tuttavia, la richiesta al contribuente di documentazione o di altri elementi informativi su una o più dichiarazioni doganali ha come conseguenza che il medesimo acquisisce formale conoscenza di verifiche, facendo venir meno per quanto riguarda gli aspetti sanzionatori l'esimente ex comma 13 dell'articolo 96 DNC, ma non la possibilità di adempimento spontaneo e l'utilizzo del ravvedimento operoso ove non sia stato già notificato l'avviso di accertamento.

1.3. Precisazione su adempimento spontaneo prima dello svincolo

Prima dello svincolo, ai sensi dell'articolo 173 CDU, la richiesta di rettifica da parte del dichiarante non può essere autorizzata:

- a) dopo che la dogana abbia informato il medesimo che intende procedere alla visita

² L'esimente dal pagamento degli interessi, considerata la formulazione del comma 13 dell'articolo 96 DNC, prevede l'unica condizione di natura temporale riferita a quando viene presentata l'istanza di revisione da parte del contribuente.

³ Si richiama in merito il comma 5-bis dell'articolo 6 dello Statuto del Contribuente (L.212/2000).

- delle merci;
- b) dopo che la dogana ha stabilito l'inesattezza delle indicazioni della dichiarazione.

La procedura di revisione su istanza di parte non è applicabile prima dello svincolo, in quanto detta procedura è prevista per la correzione di dichiarazioni per le quali lo svincolo è già avvenuto.

Tuttavia, nei controlli in linea l'adempimento spontaneo si traduce nell'accettazione di quanto indicato nel verbale di constatazione redatto dalla dogana al termine delle attività di controllo.

L'accettazione dei risultati del controllo indicati nel verbale di constatazione, consente al dichiarante di poter accedere al ravvedimento operoso ai fini della riduzione della sanzione.

1.4. L'adempimento spontaneo in ambito doganale

L'adempimento spontaneo degli obblighi tributari da parte del contribuente, nell'ambito di un rapporto di collaborazione e trasparenza con l'Amministrazione Finanziaria, ha presentato da sempre, nel sistema sanzionatorio doganale, una certa complessità e diversità interpretative, ciò, in particolare, che alcuni istituti sono stati introdotti e modificati nel tempo, avendo come riferimento tributi non amministrati dall'Agenzia.

In particolare, l'istituto del ravvedimento operoso, per i diritti doganali, ha avuto un campo di applicazione molto limitato proprio in relazione alla complessità delle procedure di controllo e di accertamento doganali per le quali si applica il *corpus* normativo unionale e, poi, nazionale.

Difatti, nell'ambito della revisione della dichiarazione su istanza di parte, l'interpretazione affermata nella prassi comportava che la comunicazione al dichiarante di un avvio di un controllo sulla dichiarazione, comportasse l'impossibilità per lo stesso di adempiere spontaneamente presentando l'istanza di revisione.

Come già si avuto modo di evidenziare, tuttavia, la formale conoscenza di controlli di accessi, ispezioni, verifiche o dell'inizio di qualunque attività di accertamento amministrativo o di procedimenti penali, opera unicamente quale condizione impeditiva per l'applicazione dell'esimente dalla sanzione ex comma 13, articolo 96 DNC, ma non ai fini dell'avvio di una revisione della dichiarazione su istanza di parte quale adempimento spontaneo.

Diversamente dall'esimente sanzionatoria anzidetta, difatti, il ravvedimento operoso presenta un ambito di operatività più esteso, avendo quale unica condizione ostativa la notifica di avvisi di pagamento e atti di accertamento.

Con l'entrata in vigore della riforma sulle sanzioni doganali (D.lgs. n. 141 del 26 settembre 2024 - DNC), l'istituto del ravvedimento operoso è stato espressamente e organicamente

esteso anche ai diritti doganali, superando le linee interpretative emerse nel previgente quadro normativo. In particolare, l'art. 104 DNC rinvia esplicitamente alla disciplina generale delle sanzioni tributarie di cui al D.lgs. 472/1997⁴, rendendo applicabile il ravvedimento operoso ai diritti doganali in modo chiaro e sistematicamente coerente con il regime previsto per le altre imposte.

Quanto agli effetti dell'istituto in questione, come meglio illustrato nel prosieguo, essi variano in funzione della natura della violazione, amministrativa o penale, delle specifiche fattispecie previste dall'articolo 112 DNC e del momento in cui interviene l'adempimento spontaneo.

1.5. Ravvedimento operoso: estinzione del reato (articolo 112.1 DNC) e causa di non punibilità (articolo 112.2 DNC)

Come si è già avuto modo di chiarire in precedenti circolari emanate a seguito dell'entrata in vigore delle DNC, per le violazioni tributarie doganali resta ferma l'applicabilità delle disposizioni di cui ai decreti legislativi 18 dicembre 1997, n. 471 e n. 472, per quanto non specificamente previsto nelle DNC e in quanto compatibili.

In particolare, nelle ipotesi previste dai commi 1 e 2 dell'articolo 112 DNC il pagamento del tributo e della sanzione, anche in misura ridotta, accedendo al ravvedimento operoso ex articolo 13 del D.lgs. 472/1997⁵, comportano rispettivamente l'estinzione del reato o la non punibilità dello stesso.

Anche per la determinazione tra il minimo ed il massimo della sanzione di cui al comma 1 dell'articolo 112, trattandosi di sanzione di natura tributaria determinata dall'amministrazione doganale, vanno applicati i criteri indicati dall'articolo 7 del D.lgs. 472/1997.

Nei casi in esame, vige tuttavia il principio che il ravvedimento operoso deve essere integrale (inteso come pagamento integrale del tributo, della sanzione e degli interessi, questi ultimi ove applicabili) per configurare l'estinzione del reato o la causa di non punibilità.

Pertanto, se sul piano tributario il ravvedimento parziale determina l'estinzione della

⁴ Si evidenzia, per precisione, che l'articolo 13 del D.lgs. 472/1997 sarà in vigore fino al 31.12.2026. Dal 1° gennaio 2027, difatti, entrerà in vigore il Testo unico delle sanzioni tributarie amministrative e penali – Allegato al D.lgs. 5 novembre 2024, n. 173 che contiene identico istituto all'articolo 14.

⁵ Sul punto si evidenzia:

- l'articolo 13 del D.lgs. 472/1997 testualmente afferma che il ravvedimento si applica anche ai tributi doganali e accise amministrati dall'Agenzia delle dogane e dei monopoli;
- il comma 2 dell'articolo 112 DNC è stato aggiunto successivamente, con D.lgs. 81/2025, all'emanazione del D.lgs. 141/2024;
- il fatto che il testo del predetto nuovo comma 2 faccia riferimento esplicito al ravvedimento operoso, non fa venir meno la portata generale dell'articolo 104 DNC, che si applica alle violazioni e sanzioni disciplinate dal capo III (articoli da 104 a 120), senza necessità che tale applicazione venga richiamata specificamente per ogni violazione o sanzione.

corrispondente quota del debito nei confronti dell'erario, esso non produce alcun effetto ai fini penali.

2. Adempimento spontaneo, ravvedimento operoso ed esimente dalla sanzione

Si chiarisce che il ravvedimento operoso è attivabile allorquando la violazione è sanzionabile, a differenza del caso di revisione su istanza di parte dove opera, a determinate condizioni, l'esimente dalla sanzione ex comma 13 articolo 96 DNC.

Di converso, ove la revisione della dichiarazione su istanza di parte debba sanare una violazione per la quale non sussistono le condizioni stabilite dal richiamato comma 13, come ad esempio nel caso in cui il contribuente abbia avuto formale conoscenza dell'avvio di controlli amministrativi, lo stesso può comunque adempiere spontaneamente applicando la riduzione della sanzione nell'ambito del ravvedimento operoso sempre che non gli sia stato già notificato l'avviso di accertamento.

È opportuno, tuttavia, svolgere alcune considerazioni sulle modalità dell'adempimento spontaneo quando applicati in ambito doganale, con riferimento alle seguenti fattispecie:

- a) Adempimento spontaneo prima dello svincolo (durante l'accertamento doganale ex articolo 188 e segg. CDU – cosiddetto sdoganamento “in linea” per il quale siano attivati i controlli);
- b) Adempimento spontaneo dopo lo svincolo, sempre che il contribuente non abbia avuto formale conoscenza di accessi, ispezioni, verifiche o dell'inizio di qualunque attività di accertamento amministrativo;
- c) Adempimento spontaneo dopo lo svincolo nei casi in cui il contribuente abbia avuto formale conoscenza di accessi, ispezioni, verifiche o dell'inizio di qualunque attività di accertamento amministrativo revisione della dichiarazione su istanza di parte con eventuale ravvedimento operoso per la parte sanzionatoria dopo lo svincolo delle merci;
- d) regolarizzazione a posteriori (omessa dichiarazione).

2.1. Adempimento spontaneo prima dello svincolo

Si fa riferimento ai casi in cui, durante lo sdoganamento e prima dello svincolo, la dogana disponga un controllo ex articolo 188 CDU.

Come già detto in precedenza, prima dello svincolo non trova applicazione l'istituto della revisione su istanza di parte; conseguentemente, non può trovare applicazione neppure l'esimente dalla sanzione prevista dall'articolo 96, comma 13, del DNC.

L'attività di controllo doganale, in caso di contestazione di uno degli elementi dell'accertamento e conseguente pretesa di maggiori diritti rispetto al dichiarato, richiede la redazione di un processo verbale di constatazione al termine del controllo, nel quale devono essere comunicate al contribuente la nuova liquidazione dei tributi e la norma violata assicurando allo stesso la possibilità di esercitare, entro i successivi 30 giorni dalla consegna del verbale, l'esercizio del diritto ad essere ascoltati⁶.

In questi casi, il contribuente che vuole volontariamente prestare adesione alla constatazione della dogana, può:

- a) in presenza di violazione amministrativa (ai sensi del combinato disposto degli articoli 79 e 96 DNC), avvalersi dell'istituto del ravvedimento operoso beneficiando della riduzione della sanzione;
- b) in presenza di violazione penale (articolo 79 DNC), accedere all'istituto previsto dall'articolo 112, comma 1 DNC (Estinzione del reato) ove ne ricorrano le condizioni e, qualora la dogana non abbia ancora determinato la sanzione, avvalersi del ravvedimento operoso ai fini della riduzione della sanzione⁷.

Si evidenzia che nell'ambito dell'accertamento doganale in argomento, la notifica dell'obbligazione doganale si sostanzia nella notifica dell'avviso di accertamento, provvedimento quest'ultimo che deve essere adottato, nel caso il contribuente non abbia già adempiuto spontaneamente, dopo lo scadere dei 30 giorni successivi alla consegna del verbale di constatazione.

Con riguardo all'ipotesi sub b), relativamente ai motivi ostativi all'utilizzo del ravvedimento operoso per la riduzione della sanzione, si rinvia alle precisazioni di cui al punto 2.3 della presente circolare.

In entrambe le ipotesi – a) e b) - sopradescritte, sebbene con effetti differenti, il perfezionamento dell'adempimento spontaneo è subordinato al pagamento dei maggiori diritti doganali e della sanzione⁸.

La procedura di adempimento spontaneo presuppone, quindi, l'accettazione del risultato del controllo da parte del contribuente che, considerate le norme procedurali dettate dall'articolo 173 del CDU, può avvenire solo mediante accettazione delle conclusioni contenute nel verbale di constatazione.

Ai fini dell'accettazione delle conclusioni della dogana, il contribuente trasmette la

⁶ Articolo 22, paragrafo 6, primo comma CDU e articolo 8, paragrafo 1 RD.

⁷ Vedi circolare 14/2025.

⁸ Gli interessi, in caso di sdoganamento in linea e merci non ancora svincolate, non sono applicabili.

dichiarazione di rettifica per la liquidazione ed il pagamento dei diritti doganali.

A differenza del pagamento dei diritti doganali, la sanzione formerà oggetto di pagamento distinto mediante bonifico bancario, da effettuarsi nel medesimo giorno in cui viene registrata la rettifica ed effettuato il pagamento dei diritti doganali ovvero, qualora i tempi non lo consentano, nel primo giorno lavorativo successivo a quello in cui la rettifica è stata registrata⁹.

Si precisa, al riguardo, che il ravvedimento si intenderà perfezionato solo con l'accredito della sanzione sul conto corrente dell'Ufficio doganale competente e, pertanto, è responsabilità del contribuente accertarsi di aver applicato la corretta riduzione della sanzione in relazione al giorno in cui la sanzione viene accreditata.

Per definire la violazione, constatata nell'ambito dei controlli in linea ex art.188 CDU, non sono necessarie comunicazioni specifiche da parte del contribuente in merito all'eventuale utilizzo del ravvedimento operoso, salvo quelle in merito all'avvenuto pagamento della sanzione con bonifico bancario in modo da permettere le opportune verifiche della dogana.

2.2. Adempimento spontaneo dopo lo svincolo

Si precisa, che il presente paragrafo si riferisce unicamente ai casi in cui il contribuente non abbia avuto alcuna conoscenza formale dell'avvio di controlli fiscali o di procedimenti penali inerenti alla dichiarazione doganale errata.

Il contribuente, infatti, dopo lo svincolo delle merci, può rilevare di aver commesso un errore nella dichiarazione doganale e, conseguentemente, aver pagato diritti doganali in misura inferiore rispetto al dovuto.

Dopo lo svincolo delle merci, il contribuente può, alternativamente:

- a) nel caso si tratti di violazione amministrativa (combinato disposto degli articoli 79 e 96 DNC) attivare l'istituto della revisione su istanza di parte, con applicazione dell'esimente dalla sanzione;
- b) nel caso di violazioni penali per le quali si possa applicare la causa di non punibilità ex comma 2 dell'articolo 112 DNC, accedere alla possibilità di definire la propria posizione e per la sanzione applicare il ravvedimento operoso.

Nel caso sub a), il contribuente attiverà la revisione della dichiarazione mediante la presentazione della relativa istanza alla dogana competente con contestuale invio della rettifica sul sistema doganale.

⁹ A differenza di quanto avviene per il pagamento mediante il modello F24 dei tributi amministrati dall'Agenzia delle Entrate, modalità che consente il contestuale pagamento anche della sanzione, per i diritti doganali è necessario adottare una diversa modalità per assicurare la massima contestualità del pagamento del tributo, della sanzione e degli interessi di cui al comma 2 dell'articolo 13 D.lgs. 472/1997, considerate le attuali possibilità offerte dai sistemi informativi in uso.

Il pagamento dei maggiori diritti ed eventuali interessi può avvenire direttamente attraverso la loro liquidazione nell'ambito della dichiarazione di rettifica con addebito su conto di debito.

In alternativa, il contribuente può anche utilizzare il pagamento mediante bonifico bancario di quanto dovuto e provvedere a comunicare l'avvenuto adempimento spontaneo all'ufficio doganale competente.

Per il caso sub b), il contribuente deve procedere al versamento di quanto dovuto (a titolo di tributo, interessi e sanzione) mediante bonifico bancario sul conto del ricevitore dell'ufficio doganale competente e successivamente attivare l'istituto della revisione su istanza di parte¹⁰, comunicando, oltre gli estremi del pagamento effettuato, di volersi avvalere della previsione del comma 2 dell'articolo 112 DNC. L'utilizzo del bonifico bancario è necessario per cristallizzare la data in cui il ravvedimento si è perfezionato.

A tal fine, si evidenzia che la data che deve essere presa in considerazione per stabilire con certezza l'avvenuto ravvedimento è quella in cui le somme sono accreditate sul conto corrente del ricevitore e non quella di esecuzione del bonifico bancario da parte del dichiarante.

Sempre con riferimento all'ipotesi b), si evidenzia, che fermo restando la corresponsione di quanto dovuto da parte del contribuente, la mancata attivazione della procedura della revisione su istanza di parte con invio della rettifica sul sistema doganale da parte del contribuente, non fa venir meno l'applicazione dell'istituto e l'applicazione della causa di non punibilità ex comma 2 dell'articolo 112 DNC.

2.3. Adempimento spontaneo dopo lo svincolo (conoscenza formale di controlli e/o procedimenti penali in corso)

L'adempimento spontaneo è possibile anche nei casi in cui il contribuente abbia avuto conoscenza formale di controlli doganali o procedimenti penali avviati ed aventi ad oggetto la dichiarazione doganale errata.

Per quanto concerne l'utilizzo del ravvedimento operoso, ai sensi della previsione di cui al comma 1-ter dell'articolo 13 del D.lgs. 472/1997, lo stesso è precluso in presenza di notifica al contribuente di *“avvisi di pagamento e atti di accertamento”*. Per atti di accertamento, nell'ambito delle violazioni che comportano il pagamento dei tributi oltre che della sanzione, devono intendersi gli avvisi di accertamento e, limitatamente all'istituto della estinzione del reato di cui al comma 1 dell'articolo 112 DNC, il provvedimento con il quale la dogana determina la sanzione¹¹.

¹⁰ La revisione su istanza di parte è necessaria per la correzione della dichiarazione sul sistema informativo doganale.

¹¹ Ai fini della determinazione della sanzione ex comma 1 dell'articolo 112 DNC, si applicano i criteri di cui all'articolo 7 del D.lgs. 472/1997.

Premesso quanto sopra, è possibile adempiere spontaneamente:

- a) per le violazioni amministrative, utilizzando il ravvedimento operoso per determinare la sanzione¹²;
- b) per le violazioni penali, ove ricorrano le condizioni previste, accedere all'istituto dell'estinzione del reato ex comma 1 dell'articolo 112 DNC utilizzando, ove non sia stata già determinata la sanzione, il ravvedimento operoso.

Si evidenzia, con riferimento ai reati di contrabbando punibili con la sola pena della multa, che l'estinzione del reato ex comma 1 dell'articolo 112 DNC è sempre possibile fino alla dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, ancorché, come già detto, non sia possibile ricorrere al ravvedimento operoso ai fini della riduzione della sanzione, ove la stessa sia stata già determinata con provvedimento dell'ufficio doganale competente.

Per i casi sub a), il contribuente attiverà la revisione della dichiarazione mediante la presentazione della relativa istanza alla dogana competente con contestuale invio della rettifica sul sistema doganale per il pagamento dei maggiori diritti e interessi con addebito su conto di debito.

Per la sanzione il contribuente deve procedere al relativo versamento mediante bonifico bancario sul conto del ricevitore dell'ufficio doganale competente da effettuarsi nel medesimo giorno in cui viene registrata la rettifica ed effettuato il pagamento dei diritti doganali ovvero, ove i tempi non lo consentano, nel primo giorno lavorativo successivo a quello in cui la rettifica è stata registrata.

Dell'avvenuto pagamento della sanzione come prima descritto, il contribuente ne darà notizia formale all'ufficio competente, in modo da consentire il controllo sull'esattezza e congruità del pagamento.

Per i casi sub b), si procederà analogamente a quanto indicato nel punto 2.2 della presente circolare in merito all'adempimento nell'ambito del comma 2 dell'articolo 112 DNC.

2.4 Regolarizzazione a posteriori (omessa dichiarazione)

Ci si riferisce ai casi in cui il contribuente abbia immesso in consumo merce in posizione non unionale senza provvedere alle relative formalità doganali (omessa dichiarazione).

Poiché il ravvedimento operoso si perfeziona con il pagamento di quanto dovuto, nel caso di regolarizzazioni a posteriori spontanee, il contribuente procederà al pagamento dei tributi, interessi e sanzione mediante bonifico bancario sul conto corrente intestato al ricevitore

¹² L'esimente di cui al comma 13 dell'articolo 96 DNC non può essere applicata in presenza della formale conoscenza da parte del contribuente di controlli e/o procedimenti penali in corso.

dell'ufficio doganale competente, procedendo successivamente alla presentazione della dichiarazione doganale di regolarizzazione dando comunicazione dell'avvenuto pagamento.

Si evidenzia che con l'introduzione del comma 2-ter all'articolo 13 del D.lgs. 472/1997, il ravvedimento operoso ai fini della riduzione della sanzione non è più possibile nel caso di presentazione della dichiarazione con un ritardo superiore a novanta giorni dalla data di immissione in consumo.

2.5 Revisione di più dichiarazioni doganali

Qualora l'istanza di revisione di parte o la revisione della dichiarazione con contestuale applicazione del ravvedimento operoso ai fini delle cause di non punibilità ex art 112 comma 2 DNC, abbia ad oggetto più dichiarazioni, omogenee con riguardo sia all'elemento dell'accertamento che si chiede di rivedere sia alle motivazioni sottese, registrate presso due o più uffici dell'Agenzia, il contribuente può procedere ad un unico versamento, mediante bonifico bancario, sul conto corrente intestato al ricevitore dell'ufficio doganale competente per l'ambito territoriale in cui è ubicata la sede legale (comma 1, articolo 42 DNC).¹³

L'ufficio competente, verificato l'avvenuto adempimento spontaneo, anche con riferimento alla corretta liquidazione dei diritti doganali e della sanzione, provvede a darne comunicazione agli altri uffici doganali eventualmente interessati¹⁴.

3. Cumulo giuridico e ravvedimento operoso

L'applicazione del ravvedimento operoso in caso di sanzione determinata con il cumulo giuridico è stata prevista dal D.lgs. 87/2024, con l'inserimento del comma 2-bis all'art. 13 del D.lgs. 472/1997).

Si precisa che in ambito doganale, l'ipotesi di concorso di più violazioni è quella del concorso materiale ovvero di più violazioni della stessa norma con più azioni od omissioni. In altri termini, il cumulo giuridico di cui all'articolo 12 del D.lgs. 472/1997 è applicabile ad una pluralità di errate dichiarazioni (articolo 79 DNC).

Pertanto, per le **violazioni commesse a partire dal 1° settembre 2024**, è utilizzabile il ravvedimento operoso applicando il cumulo della sanzione ex articolo 12 D.lgs. 472/1997.

In applicazione di quanto previsto dal comma 8 dell'articolo 12 del D.lgs. 472/1997, l'istituto del cumulo giuridico, ove il contribuente intenda utilizzare il ravvedimento operoso, è

¹³ È comunque necessario che il contribuente richieda, dopo l'effettuazione del ravvedimento operoso, la rettifica delle dichiarazioni doganali interessate affinché i dati sul sistema doganale siano coerenti.

¹⁴ Uffici presso i quali risultano registrate le dichiarazioni oggetto dell'adempimento spontaneo.

spendibile esclusivamente per le violazioni della medesima disposizione commesse all'interno del medesimo periodo di imposta (anno solare). Resta preclusa al contribuente la possibilità di fondere in un unico calcolo di cumulo violazioni doganali commesse in annualità differenti, per le quali dovranno invece essere eseguiti separati adempimenti con separati calcoli sanzionatori.

Qualora, invece, le violazioni non abbiano formato oggetto di ravvedimento operoso e debba essere l'ufficio doganale ad irrogare la sanzione, si utilizzerà il cumulo giuridico anche qualora le violazioni siano state commesse su dichiarazioni doganali presentate in annualità differenti¹⁵.

In base a quanto disposto dal comma 2-*bis* dell'articolo 13 D.lgs. 472/1997, nel caso di sanzione determinata con applicazione del cumulo giuridico, ai fini della misura della riduzione della sanzione nell'ambito del ravvedimento operoso, il contribuente dovrà far riferimento alla data in cui è stata commessa la prima violazione ricompresa nel cumulo.

4. Ravvedimento parziale

Il controllo da parte dell'ufficio doganale competente sulla correttezza della liquidazione di quanto pagato dal contribuente può evidenziare delle incongruenze.

La congruità del pagamento deve essere valutata con estremo rigore, data la stretta interconnessione tra la liquidazione dei diritti doganali e la successiva contabilizzazione delle Risorse Proprie Tradizionali (RPT) dell'Unione Europea.

Fatto salvo quanto in precedenza illustrato (punto 1.5) in merito agli effetti del ravvedimento parziale nei casi previsti dai comi 1 e 2 dell'articolo 112 DNC, se il contribuente esegue un versamento insufficiente rispetto al dovuto, il ravvedimento non decade interamente ma si considera perfezionato solo per una parte dei relativi importi (ravvedimento parziale) e dovranno essere attivate le attività di accertamento/riscossione per la parte di tributo non corrisposta dal contribuente nell'ambito del ravvedimento.

Sul punto, sono di rilievo le indicazioni contenute nella circolare 27/E del 2015 dell'Agenzia delle Entrate, laddove viene precisato che nell'ipotesi in cui il contribuente, in sede di ravvedimento, effettui un versamento complessivo di imposta, interessi e sanzione in misura inferiore al dovuto, il ravvedimento potrà ritenersi perfezionato con riferimento alla quota parte dell'imposta proporzionata al quantum complessivamente corrisposto a vario titolo¹⁶.

Rimane, comunque, impregiudicata la possibilità per il contribuente, ove ancora ricorrano le

¹⁵ Comma 5 dell'articolo 13 D.lgs. 472/1997.

¹⁶ Vedi esempi nell'allegato 2.

condizioni previste dall'articolo 13 D.lgs. 472/1997, di procedere ad un successivo pagamento della differenza per definire positivamente la propria posizione.

In tale ultima evenienza, tuttavia, trattandosi di un ravvedimento ulteriore, il momento del relativo perfezionamento potrebbe determinare l'applicazione di una diversa misura degli interessi e della sanzione, ove applicabile, da rapportarsi alla parte di tributo cui si riferiscono¹⁷.

5. Caso particolare: pagamento complessivo con errata imputazione a titolo di tributo e sanzione

Nel caso in cui il pagamento complessivo (tributo, interessi e sanzione) da parte del contribuente sia superiore o uguale al dovuto ai fini del ravvedimento, il ravvedimento si intende positivamente perfezionato, ancorché l'imputazione degli importi, o di una loro parte, da parte del contribuente risulti errata ovvero non comunicata.

6. Differenze minime a seguito di errori di calcolo della sanzione e/o degli interessi

Differenze minime tra quanto pagato dal contribuente rispetto a quanto dovuto, con riferimento alla sanzione e/o agli interessi, non costituiscono motivi per valutare come non collaborativo o non improntato al principio della buona fede il comportamento del contribuente (articolo 10, comma 1 della Legge del 27/07/2000 n. 212 - Disposizioni in materia di statuto dei diritti del contribuente).

Pertanto, in tali casi, anche per un principio di efficienza amministrativa, si ritiene opportuno che l'ufficio doganale competente, qualora nella verifica degli importi rilevi minime differenze tra quanto pagato e quanto dovuto, richieda al contribuente l'integrazione della differenza senza far decadere automaticamente, ancorché parzialmente, il ravvedimento piuttosto che attivare le procedure di accertamento/irrogazione che comporterebbero costi amministrativi superiori alla differenza da riscuotere.

7. Interessi

Ai fini dell'individuazione degli interessi da corrispondere nell'ambito del ravvedimento operoso, deve farsi riferimento al comma 2 dell'articolo 13 del d.lgs. n. 472/1997 che stabilisce che il pagamento della sanzione ridotta debba essere eseguito contestualmente alla regolarizzazione del pagamento del tributo o della differenza, quando dovuti, nonché al

¹⁷ Ad esempio, se tra il primo ravvedimento ed il successivo dovesse intervenire la notifica di un atto di constatazione da parte dell'ufficio, cambierà la misura della riduzione della sanzione da corrispondere.

pagamento degli interessi moratori calcolati al tasso legale con maturazione giorno per giorno.

Tuttavia, sul punto è opportuno coordinare la previsione di cui al comma 2 dell'articolo 13 del D.lgs. 472/1997 con quella dell'articolo 49 DNC che fa espresso riferimento, per gli interessi di mora per il ritardato pagamento dei diritti di confine, alla normativa doganale unionale, salvo quanto eventualmente previsto dalla normativa nazionale per i diritti doganali diversi dai diritti doganali.

Pertanto, è la natura del tributo che individua il tasso di interesse applicabile: gli interessi dovuti dalla data di nascita dell'obbligazione doganale e fino alla data di effettivo pagamento¹⁸ del tributo, in base alle due norme prima richiamate, sono calcolati come segue:

- per i diritti doganali, costituenti diritti di confine, nella misura indicata dall'art. 114 CDU, tasso BCE maggiorato di due punti percentuali (CODICE TRIBUTO 158);
- per i diritti doganali diversi dai diritti di confine, al tasso legale con maturazione giorno per giorno (CODICE TRIBUTO 156).

Nel caso in cui il ravvedimento abbia ad oggetto sia diritti di confine che diritti doganali diversi dai diritti di confine, il contribuente dovrà calcolare e liquidare distintamente gli interessi moratori.

8. Modalità di contabilizzazione della sanzione

Resta ferma la modalità di contabilizzazione della sanzione indicata nella citata circolare 35-2025 mediante bolletta A22 e, in particolare, l'utilizzo dei previsti codici tributo per la sanzione (codice tributo 430 - 50% dell'importo e codice tributo 432 - 50% dell'importo).

¹⁸ La data di effettivo pagamento, si ribadisce, è la data in cui le somme sono accreditate sul conto corrente intestato al ricevitore.

Le Direzioni Territoriali vigileranno sull'uniforme applicazione della presente presso gli Uffici dipendenti. In applicazione della Direttiva del Direttore dell'Agenzia prot. n. 612382/RU del 2 ottobre 2024 eventuali difficoltà incontrate nella sua applicazione saranno tempestivamente segnalate alla scrivente Direzione.

IL DIRETTORE CENTRALE
Claudio Oliviero
Firmato digitalmente

ALLEGATI: 3

- 1) Prospetto riepilogativo modalità di adempimento spontaneo
- 2) Esempi di ravvedimento parziale
- 3) Esempi di cumulo giuridico

Allegato 1 - Circolare 19/2026 - Prospetto riepilogativo modalità di adempimento spontaneo

	Cicostanze ostative	Tipo di violazione	Sanzione	Interessi
Revisione su istanza di parte entro i 90 dallo svincolo delle merci	1. Il trasgressore ha avuto formale conoscenza di accessi, ispezioni, verifiche o dell'inizio di qualunque attività di accertamento amministrativo 2. Notifica dell'avviso di accertamento	Violazioni amministrative	Nessuna	No
Revisione su istanza di parte oltre i 90 dallo svincolo delle merci	1. Il trasgressore ha avuto formale conoscenza di accessi, ispezioni, verifiche o dell'inizio di qualunque attività di accertamento amministrativo 2. Notifica dell'avviso di accertamento	Violazioni amministrative	Nessuna	Si
Revisione su istanza di parte con applicazione del ravvedimento operoso entro i 90 giorni dallo svincolo delle merci	1. Notifica dell'avviso di accertamento (Attivabile nel caso il contribuente abbia avuto formale conoscenza di accessi, ispezioni, verifiche o dell'inizio di qualunque attività di accertamento amministrativo)	Violazioni amministrative	La minima, diminuita di una percentuale in relazione al momento in cui il pagamento è accreditato alla dogana - articolo 13 del D.lgs. 472/1997 (comma 1, lettere a), a-bis), b), b-bis) e b-quater))	No
Revisione su istanza di parte con applicazione del ravvedimento operoso oltre i 90 dallo svincolo delle merci	1. Notifica dell'avviso di accertamento (Attivabile nel caso il contribuente abbia avuto formale conoscenza di accessi, ispezioni, verifiche o dell'inizio di qualunque attività di accertamento amministrativo)	Violazioni amministrative	La minima, diminuita di una percentuale in relazione al momento in cui il pagamento è accreditato alla dogana- articolo 13 del D.lgs. 472/1997 (comma 1, lettere a), a-bis), b), b-bis) e b-quater))	Si
Ravvedimento operoso (estinzione del reato - art. 112.1 DNC)	1. Notifica dell'avviso di accertamento ovvero notifica della determinazione della sanzione ex comma 1(*) 2. Dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado	Violazioni penali per le quali è possibile l'estinzione del reato	La minima, diminuita di una percentuale in relazione al momento in cui il pagamento è accreditato alla dogana - articolo 13 del D.lgs. 472/1997 (comma 1, lettere a), a-bis), b), b-bis), b-quater))	Si
Ravvedimento operoso (causa di non punibilità - art. 112.2 DNC)	1. Il trasgressore ha avuto formale conoscenza di accessi, ispezioni, verifiche o dell'inizio di qualunque attività di accertamento amministrativo o di procedimenti penali	Violazioni penali per le quali è applicabile la causa di non punibilità	La minima, diminuita di una percentuale in relazione al momento in cui il pagamento è accreditato alla dogana - articolo 13 del D.lgs. 472/1997 (comma 1, lettere a), a-bis), b) e b-bis))	Si

(*) La prima circostanza è ostativa all'utilizzo del ravvedimento operoso, ma non all'estinzione del reato se non si è ancora verificata la seconda circostanza.

ESEMPIO 1: Errato calcolo della riduzione della sanzione

Descrizione: adesione spontanea a quanto constatato dalla dogana in sede di controllo durante lo sdoganamento	
Data insorgenza dell'obbligazione doganale	15-gen
Data della constatazione a seguito CD o VM	18-gen
Violazione	artt. 79 e 96 DNC

	Ravvedimento	Valutazione UADM
Data in cui è avvenuto il pagamento	25-gen	-
Tributo	1.000,00	1.000,00
Interessi	-	-
Sanzione intera minima	1.000,00	1.000,00
Sanzione ridotta (1/5 del minimo 1.b- <i>quater</i>)	100,00	200,00
TOTALE	1.100,00	1.200,00

Percentuale di ravvedimento perfezionato (totale pagato su dovuto)	91,67%	916,67
TRIBUTO escluso dal ravvedimento	8,33%	83,33

	Min	Max
Sanzione erogabile sulla parte di tributo escluso dal ravvedimento	83,33	166,67

ESEMPIO 2: Errato calcolo del tributo

Descrizione: revisione su istanza di parte entro i 90 giorni dallo svincolo senza esimente dalla sanzione (il contribuente ha avuto formale conoscenza dell'avvio di controlli tributari sulla dichiarazione)

Data insorgenza dell'obbligazione doganale	15-gen
Data della constatazione	-
Data ravvedimento	23-mar
Violazione	artt. 79 e 96 DNC

	Ravvedimento	Valutazione UADM
Data in cui è avvenuto il pagamento	23-mar	-
Tributo	39.000,00	40.000,00
Interessi	-	-
Sanzione intera minima	39.000,00	40.000,00
Sanzione ridotta (1/9 del minimo 1.a-bis)	4.333,33	4.444,44
TOTALE	43.333,33	44.444,44

Percentuale di ravvedimento perfezionato (totale pagato su dovuto)	97,50%	43.333,33
TRIBUTO escluso dal ravvedimento	2,50%	1.111,11

	Min	Max
Sanzione erogabile sulla parte di tributo escluso dal ravvedimento	1.111,11	2.222,22

ESEMPIO 3: Errato calcolo del tributo

Descrizione: revisione su istanza di parte dopo i 90 giorni senza esimente dalla sanzione (il contribuente ha avuto formale conoscenza dell'avvio di controlli tributari sulla dichiarazione)	
Data insorgenza dell'obbligazione doganale	15-gen
Data della constatazione	-
Data ravvedimento	26-apr
Violazione	artt. 79 e 96 DNC

	Ravvedimento	Valutazione UADM
Data in cui è avvenuto il pagamento	26-apr	-
Tributo	38.000,00	40.000,00
Interessi	316,67	333,33
Sanzione intera minima	38.000,00	40.000,00
Sanzione ridotta (1/8 del minimo 1.b)	4.750,00	5.000,00
TOTALE	42.750,00	45.000,00

Percentuale di ravvedimento perfezionato (totale pagato su dovuto)	95,00%	38.000,00
TRIBUTO escluso dal ravvedimento	5,00%	2.000,00

	Min	Max
Sanzione erogabile sulla parte di tributo escluso dal ravvedimento	2.000,00	4.000,00

TABELLA 1: RAVVEDIMENTO OPEROSO

	Dichiarazione A 10/01/2026	Dichiarazione B - 25/01/2026 (<i>Più Grave</i>)	Dichiarazione C - 13/03/2026	Note
Totale Maggiori Tributi	€ 610,00	€ 1.500,00	€ 800,00	
Sanzione Minima Teorica (100%)	€ 610,00	€ 1.500,00	€ 800,00	
Base di calcolo del Cumulo	-	€ 1.500,00	-	<i>Sanzione più grave</i>
Incremento per continuazione	-	€ 375,00	-	<i>incremento da un quarto al doppio</i>
SANZIONE	-	€ 1.875,00	-	
Riduzione a 1/7 (Ravvedimento)(*)	-	€ 267,86	-	

(*) Si ipotizza che il ravvedimento intervenga oltre l'anno dalla Dichiarazione A

TABELLA 2: IRROGAZIONE DELLA SANZIONE

	Dichiarazione A - 11/10/2025	Dichiarazione B - 2/03/2026 (<i>Più Grave</i>)	Dichiarazione C- 10/04/2026	Note
Totale Maggiori Tributi	€ 610,00	€ 1.500,00	€ 800,00	
Sanzione Minima Teorica (100%)	€ 610,00	€ 1.500,00	€ 800,00	
Base di calcolo del Cumulo	-	€ 1.500,00	-	<i>Sanzione più grave</i>
Incremento per violazioni commesse su più annualità (comma 5 art.13) (*)	-	€ 750,00	-	<i>incremento dalla metà al triplo</i>
SANZIONE DOPO INCREMENTO ANNUALITA' DIVERSE	-	€ 2.250,00	-	
Incremento per continuazione (*)	-	€ 562,50	-	<i>incremento da un quarto al doppio</i>
SANZIONE IRROGATA	-	€ 2.812,50	-	