

Roma, 13 luglio 2026

**Circolare n. 169/2026**

**Oggetto: Dogane – Adempimento spontaneo – Revisione della dichiarazione su istanza di parte e ravvedimento operoso – Circolare Agenzia delle Dogane n. 16/D del 19.06.2026.**

Con il provvedimento in oggetto, l'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli fornisce chiarimenti sull'adempimento spontaneo in materia doganale, coordinando la disciplina della revisione della dichiarazione su istanza di parte, del ravvedimento operoso e delle disposizioni introdotte dal D.Lgs. n. 141/2024 in materia sanzionatoria.

L'intervento si pone in continuità con la Circolare ADM n. 38/2025 e ha l'obiettivo di risolvere i principali dubbi applicativi emersi nella pratica, offrendo un quadro organico delle modalità con cui gli operatori economici possono regolarizzare spontaneamente errori od omissioni nelle dichiarazioni doganali, beneficiando, al ricorrere dei presupposti di legge, delle agevolazioni previste sul piano amministrativo e, in alcuni casi, anche penale.

La circolare chiarisce innanzitutto che revisione della dichiarazione e ravvedimento operoso perseguono la medesima finalità di favorire la compliance spontanea, ma operano su presupposti differenti. La revisione della dichiarazione su istanza di parte rappresenta lo strumento attraverso il quale l'operatore richiede la rettifica della dichiarazione doganale quando ricorrono le condizioni previste dall'art. 96 del Disposizioni Nazionali Complementari al Codice Doganale dell'Unione. Nei casi espressamente disciplinati dalla norma, tale procedura consente la regolarizzazione senza applicazione di sanzioni. Diversamente, il ravvedimento operoso, esteso ai diritti di confine dal D.Lgs. n. 141/2024 mediante il rinvio all'art. 13 del D.Lgs. n. 472/1997, trova applicazione quando la violazione è sanzionabile e consente di beneficiare della riduzione delle sanzioni attraverso il pagamento spontaneo dei maggiori diritti dovuti, degli interessi e della sanzione in misura ridotta.

ADM evidenzia quindi che i due istituti non sono alternativi né sovrapponibili: la revisione consente di correggere la dichiarazione, mentre il ravvedimento disciplina il trattamento sanzionatorio delle violazioni. La circolare distingue chiaramente le diverse situazioni operative nelle quali può emergere un errore dichiarativo.

Se l'irregolarità viene riscontrata durante i controlli effettuati in sede di sdoganamento, prima dello svincolo delle merci (controlli documentali, scanner o visita merci), non trova applicazione la revisione della dichiarazione con l'esimente prevista dall'art. 96 Disposizioni Nazionali Complementari al Codice Doganale dell'Unione. Rimane tuttavia possibile, ove ne ricorrano i presupposti, accedere al ravvedimento operoso e beneficiare della riduzione delle sanzioni oppure, nei casi penalmente rilevanti, delle disposizioni previste dall'art. 112 Disposizioni Nazionali Complementari al Codice Doganale dell'Unione.

Diversa è la situazione successiva allo svincolo delle merci. Qualora l'operatore rilevi autonomamente un errore prima di avere formale conoscenza dell'avvio di controlli o procedimenti penali, potrà presentare istanza di revisione della dichiarazione e, in funzione delle circostanze concrete, beneficiare dell'esimente sanzionatoria oppure ricorrere al

ravvedimento operoso. ADM precisa, inoltre, che la semplice conoscenza di accessi, verifiche o attività ispettive non impedisce automaticamente il ravvedimento. La preclusione opera soltanto con la notifica di un atto di accertamento o di contestazione che individui la violazione e determini i maggiori diritti dovuti. Particolare attenzione viene dedicata al coordinamento tra ravvedimento operoso e disciplina penale prevista dall'art. 112 del Disposizioni Nazionali Complementari al Codice Doganale dell'Unione.

La circolare chiarisce, inoltre che il pagamento spontaneo dei tributi, degli interessi e della sanzione, anche in misura ridotta mediante ravvedimento operoso, può determinare, nei casi previsti dalla legge, l'estinzione del reato oppure l'applicazione della causa di non punibilità. Tale beneficio, tuttavia, presuppone un ravvedimento integrale. Il pagamento parziale produce effetti esclusivamente sul piano tributario limitatamente agli importi versati e non consente di beneficiare degli effetti favorevoli previsti dalla disciplina penale.

Tra i chiarimenti di maggiore interesse figura anche l'applicazione del cumulo giuridico alle violazioni commesse dall'1 settembre 2024. ADM conferma che il ravvedimento operoso può essere effettuato applicando il cumulo giuridico previsto dall'art. 12 del D.Lgs. n. 472/1997, soluzione particolarmente rilevante nei casi di errori ripetuti su più dichiarazioni doganali, come l'omessa inclusione nel valore in dogana di royalties, noli o altri elementi imponibili. Il cumulo può tuttavia essere applicato esclusivamente alle violazioni della stessa disposizione riferite al medesimo periodo d'imposta e non può estendersi a più annualità. Di particolare rilievo è anche l'apertura sul ravvedimento parziale. ADM riconosce che eventuali errori di calcolo non determinano automaticamente la perdita dei benefici del ravvedimento. Qualora il contribuente versi importi inferiori a quelli dovuti, il ravvedimento rimane valido per la quota effettivamente corrisposta, mentre per la parte residua potranno essere richieste le integrazioni necessarie. Analogamente, modeste differenze derivanti da errori di calcolo degli interessi o della sanzione non comportano la decadenza dal beneficio, ma dovranno essere semplicemente regolarizzate.

La circolare introduce inoltre una significativa novità in materia di pagamento. Superando quanto previsto dalla precedente Circolare n. 38/2025, ADM stabilisce che il ravvedimento operoso si perfeziona esclusivamente mediante bonifico bancario e non attraverso l'utilizzo del conto di debito. La scelta è motivata dall'esigenza di garantire la certezza del momento in cui la regolarizzazione si perfeziona, evitando gli effetti della dilazione di pagamento connessa al conto di debito. L'operatore dovrà pertanto effettuare preventivamente un unico bonifico comprensivo di tributi, interessi e sanzione ridotta e successivamente presentare la dichiarazione di rettifica o regolarizzazione, indicando la modalità di pagamento prevista e comunicando gli estremi del bonifico eseguito.

Cristiana Marrone  
*Responsabile di Area*

*Per riferimenti confronta circ.ri conf.li nn. [27/2026](#), [24/2026](#), [137/2025](#), [132/2025](#) e [60/2025](#)*

*Allegato uno*

*CM/cm*

© CONFETRA – La riproduzione totale o parziale è consentita esclusivamente alle organizzazioni aderenti alla Confetra.

Prot. *[come da segnatura di protocollo]*

Roma, *[come da segnatura di protocollo]*

**CIRCOLARE N. 16/2026**

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

**Sommario**

|                                                                                                                                                                |    |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----|
| 1. L'adempimento spontaneo in ambito doganale .....                                                                                                            | 2  |
| 2. Ravvedimento operoso: estinzione del reato (articolo 112.1 DNC) e causa di non punibilità (articolo 112.2 DNC) .....                                        | 3  |
| 3. Specificità del ravvedimento operoso e dell'esimente sanzionatoria connessa alla revisione della dichiarazione su istanza di parte in ambito doganale ..... | 4  |
| 3.1. Accertamento doganale ex articolo 188 e seguenti Codice doganale unionale (CDU) .....                                                                     | 4  |
| 3.2. Revisione su istanza di parte e ravvedimento operoso ad accertamento già definito in assenza di controlli a posteriori e/o procedimenti penali.....       | 6  |
| 3.3. Ravvedimento operoso in presenza di controlli a posteriori e/o procedimenti penali.....                                                                   | 7  |
| 3.4. Regularizzazione a posteriori riferita alla tardiva presentazione della dichiarazione.....                                                                | 8  |
| 4. Cumulo giuridico e ravvedimento operoso .....                                                                                                               | 9  |
| 5. Ravvedimento parziale.....                                                                                                                                  | 9  |
| 6. Caso particolare: pagamento complessivo con errata imputazione a titolo di tributo e sanzione.....                                                          | 10 |
| 7. Differenze minime a seguito di errori di calcolo della sanzione e/o degli interessi .....                                                                   | 10 |
| 8. Interessi .....                                                                                                                                             | 11 |
| 9. Metodo di pagamento per il ravvedimento operoso.....                                                                                                        | 12 |

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.

Con la presente circolare, anche a seguito di alcune richieste di chiarimenti pervenute dagli operatori, si forniscono ulteriori istruzioni e direttive volte a uniformare l'attività degli uffici nell'applicazione dell'istituto del ravvedimento operoso, alla luce dei principi contenuti nei numerosi documenti di prassi emanati dall'Agenzia delle entrate<sup>1</sup>, nonché in materia di revisioni dell'accertamento su istanza di parte che beneficiano dell'esimente sanzionatoria prevista dal comma 13 dell'articolo 96 delle disposizioni nazionali complementari al codice doganale dell'Unione di cui all'allegato 1 del D.lgs. 141/2024 (DNC).

## **1. 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.

È noto che, già a decorrere dal 1997, nell'ambito dell'istituto della revisione dell'accertamento su istanza di parte, la presentazione da parte del contribuente dell'istanza di revisione prima dell'avvio di qualsiasi attività di controllo, consente la rettifica senza applicazione di sanzioni. Tuttavia, proprio in ragione delle condizioni fissate dalla norma, la revisione su istanza di parte ha trovato, nella prassi, un'applicazione molto limitata.

Diversamente dall'esimente sanzionatoria di cui sopra, il ravvedimento operoso presenta un ambito di operatività più esteso, essendo esperibile dal contribuente sin dal momento in cui emerge l'irregolarità e fino alla notifica dell'avviso di accertamento/contestazione da parte dell'Ufficio<sup>2</sup>.

---

<sup>1</sup> Risoluzione n. 67/E del 2011, Circolare 27/E del 2013, Circolare n. 42/E del 2016.

<sup>2</sup> La misura della riduzione della sanzione dipende dal momento in cui il ravvedimento viene attivato nonché dalla presenza o meno di determinate circostanze.

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 di confine, 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. 472/1997<sup>3</sup>, rendendo applicabile il ravvedimento operoso ai diritti di confine 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 la regolarizzazione spontanea.

## **2. 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. 472/1997, 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 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 (tributo, sanzione e 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 corrispondente quota del debito nei confronti dell'erario, esso non produce alcun effetto ai fini penali, né in termini di estinzione del reato né quale causa di non punibilità.

---

<sup>3</sup> 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.

### **3. Specificità del ravvedimento operoso e dell'esimente sanzionatoria connessa alla revisione della dichiarazione su istanza di parte in ambito doganale**

Si chiarisce che il ravvedimento operoso è attivabile allorquando la violazione è sanzionabile. In altri termini, nei casi di revisione su istanza di parte ex comma 13 articolo 96 DNC, per la violazione commessa opera l'esimente della sanzione. Di converso, ove la revisione della dichiarazione su istanza di parte debba sanare una violazione per la quale non sussistono le condizioni dell'esimente stabilite dal richiamato comma 13, l'operatore può applicare la riduzione della sanzione nell'ambito del ravvedimento operoso.

È opportuno, tuttavia, svolgere alcune considerazioni sulla specificità dei due istituti in argomento finalizzati all'adempimento spontaneo quando applicati in ambito doganale, con riferimento alle seguenti fattispecie:

- a) ravvedimento operoso durante l'accertamento doganale ex articolo 188 e segg. CDU (sdoganamento "in linea", con contestuale attività di controllo da parte dell'Ufficio (controllo documentale – CD, controllo scanner – CS, visita merci – VM);
- b) revisione della dichiarazione su istanza di parte e ravvedimento operoso ad accertamento definito (dopo lo svincolo delle merci);
- c) regolarizzazione a posteriori, riferita alla tardiva presentazione della dichiarazione effettuata spontaneamente dal trasgressore.

#### **3.1. Accertamento doganale ex articolo 188 e seguenti Codice doganale unionale (CDU)**

Si fa riferimento ai casi in cui, durante lo sdoganamento e prima dello svincolo, la dogana disponga una verifica (CD, CS o VM) ex articolo 188 CDU.

In questi casi, non trova applicazione l'istituto della revisione su istanza di parte<sup>4</sup>; 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 nel quale devono essere comunicati al contribuente la nuova liquidazione dei tributi e la norma violata<sup>5</sup> assicurando allo stesso la

---

<sup>4</sup> La revisione della dichiarazione opera esclusivamente con riferimento a dichiarazioni doganali concernenti merci già svincolate. In ogni caso, la rettifica della dichiarazione non può essere autorizzata se non successivamente alla conclusione del controllo doganale (l'esito del circuito doganale di controllo viene comunicato dal sistema AIDA anche al dichiarante).

<sup>5</sup> Articolo 79 DNC – Dichiarazione infedele.

possibilità di esercitare, entro i successivi 30 giorni dalla comunicazione, l'esercizio del diritto ad essere ascoltati<sup>6</sup>.

In questi casi, il contribuente 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<sup>7</sup> della sanzione;
- b) in presenza di violazione penale (articolo 79 DNC), accedere all'istituto previsto dall'articolo 112, comma 1 DNC (Estinzione del reato) e con riferimento al profilo sanzionatorio connesso, fino all'atto di accertamento/contestazione della sanzione, avvalersi del ravvedimento operoso ai fini della riduzione della sanzione<sup>8</sup>.

Si evidenzia che nell'ambito dell'accertamento doganale in argomento, la notifica dell'obbligazione doganale si sostanzia nella notifica dell'atto di accertamento/contestazione, provvedimento quest'ultimo deve essere adottato allo scadere dei 30 giorni successivi alla consegna del verbale di constatazione, se non vengono presentate prima di tale scadenza osservazioni da parte del dichiarante.

Con riguardo all'ipotesi sub b) e relativamente ai motivi ostativi all'utilizzo del ravvedimento operoso per la riduzione della sanzione si rinvia alle precisazioni di cui al punto 3.3 della circolare con riferimento agli "atti di accertamento".

In entrambe le ipotesi – a) e b) - sopradescritte, sebbene con effetti differenti<sup>9</sup>, il perfezionamento dell'adempimento spontaneo è subordinato al pagamento dei maggiori diritti di confine e della eventuale sanzione (in misura ridotta)<sup>10</sup> le cui modalità sono indicate successivamente nella presente circolare.

La procedura di adempimento spontaneo presuppone, quindi, l'accettazione del risultato del controllo da parte del contribuente che può avvenire:

- i. prima della consegna del verbale di constatazione con l'invio della rettifica da parte del contribuente;
- ii. al momento o successivamente alla consegna del verbale di constatazione, cui deve seguire l'invio della rettifica da parte del contribuente.

Per definire la violazione, constatata nell'ambito dei controlli in linea ex art.188 CDU, non

---

<sup>6</sup> Articolo 22, paragrafo 6, primo comma CDU e articolo 8, paragrafo 1 RD.

<sup>7</sup> Comma b-quater dell'articolo 13 D.lgs. 472/1997, considerato che, di norma, la violazione viene constatata dalla dogana all'esito del controllo.

<sup>8</sup> Vedi circolare 14/2025.

<sup>9</sup> In caso di violazione penale, il pagamento di quanto dovuto estingue anche il reato.

<sup>10</sup> Gli interessi, in questa circostanza, non sono dovuti, in quanto l'obbligo di pagamento sorge al momento dello svincolo delle merci.

sono necessarie comunicazioni specifiche da parte del contribuente in merito all'utilizzo del ravvedimento operoso, salvo le comunicazioni circa l'avvenuto pagamento di quanto dovuto in modo da permettere le opportune verifiche alla dogana prima dello svincolo.

### **3.2. Revisione su istanza di parte e ravvedimento operoso ad accertamento già definito in assenza di controlli a posteriori e/o procedimenti penali**

Si precisa, che il presente paragrafo si riferisce 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 di confine 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, con o senza l'esimente della sanzione a seconda del momento in cui procede alla presentazione dell'istanza;
- 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 al ravvedimento operoso.

Nel caso sub a) - attivazione della revisione della dichiarazione - l'istanza consiste nella richiesta all'ufficio doganale competente di autorizzare la rettifica inviata sul sistema AIDA. Pertanto, il contribuente dovrà trasmettere la dichiarazione doganale di rettifica e contestualmente o immediatamente dopo richiederne l'autorizzazione ex articolo 173 CDU.

Il pagamento dei maggiori diritti e interessi, ove dovuti<sup>11</sup>, può avvenire direttamente attraverso congrua liquidazione nell'ambito della dichiarazione di rettifica con addebito su conto di debito. Tuttavia, nei casi in cui non operi l'esimente della sanzione (istanza presentata dopo 90 giorni dallo svincolo) e l'operatore intenda accedere al ravvedimento operoso per la riduzione della sanzione, si dovrà procedere con il preventivo pagamento di quanto dovuto (tributo interessi e sanzione ridotta) mediante bonifico bancario e successivamente presentare l'istanza di revisione della dichiarazione.

Per il caso sub b), sempre a condizione che il contribuente non abbia alcuna conoscenza dell'avvio di controlli fiscali o di procedimenti penali, lo stesso 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 parte, comunicando altresì di volersi avvalere della previsione del

---

<sup>11</sup> Gli interessi vanno calcolati a partire dalla data dallo svincolo delle merci fino alla data di avvenuto addebito sul conto di debito.

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. Nel caso di bonifico istantaneo, in cui l'esecuzione dell'ordine e l'accredito delle somme avvengono contestualmente, i due momenti coincidono<sup>12</sup>.

Sempre con riferimento all'ipotesi b), si evidenzia, che fermo restando la corresponsione di quanto dovuto per accedere al ravvedimento operoso, la mancata attivazione della procedura della revisione su istanza di parte, 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.

Entrambe le procedure, infatti, si perfezionano con il pagamento di quanto dovuto.

Qualora l'istanza di revisione di parte<sup>13</sup> 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 al 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).<sup>14</sup>

Si evidenzia che, nel caso di ravvedimento operoso avente ad oggetto violazioni della medesima disposizione afferenti a più dichiarazioni doganali, il comma 1 dell'articolo 12 del D.lgs. 472/1997, come modificato dall'art. 2, comma 1, lettera d) del D.lgs. 87/2024, estende l'istituto del cumulo giuridico anche per il calcolo della sanzione cui applicare le percentuali di diminuzione nell'ambito del ravvedimento operoso<sup>15</sup>.

### **3.3. Ravvedimento operoso in presenza di controlli a posteriori e/o procedimenti penali**

Si premette che il ravvedimento operoso, ai sensi della previsione di cui al comma 1-ter dell'articolo 13 del D.lgs. 472/1997, è precluso in presenza di notifica al contribuente di *“avvisi di pagamento e atti di accertamento”*.

---

<sup>12</sup> L'utilizzo del bonifico bancario istantaneo è quindi consigliato per avere certezza della data di perfezionamento del ravvedimento e quindi anche per il calcolo degli interessi dovuti e della misura della riduzione della sanzione.

<sup>13</sup> Vedasi circolare 10/2026

<sup>14</sup> 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.

<sup>15</sup> Ad esempio, è il caso di errori (mancata inclusione delle royalties, mancata inclusione del nolo, ecc.) commessi su una pluralità di dichiarazioni doganali.

Per atti di accertamento devono intendersi i provvedimenti dell'Autorità doganale, suscettibili di impugnazione, dove sia cristallizzata la violazione accertata e siano quantificati i maggiori diritti di confine, ancorché l'obbligazione doganale si consideri estinta in conseguenza, ad esempio, del sequestro e confisca delle merci<sup>16</sup>.

Tra gli atti di accertamento preclusivi per il ravvedimento operoso ai fini della riduzione della sanzione, rientra la notifica del provvedimento con il quale la dogana determina la sanzione prevista dal comma 1 dell'articolo 112 DNC<sup>17</sup>.

Premesso quanto sopra, nei casi in cui il contribuente abbia avuto formale conoscenza di accessi, ispezioni, verifiche o dell'inizio di qualunque attività di accertamento amministrativo o di procedimenti penali e al contempo non gli sia stato ancora notificato un atto di accertamento<sup>18</sup>, è comunque possibile:

- a) per le violazioni amministrative, utilizzare il ravvedimento operoso;
- b) per le violazioni penali, ove non ricorrano le circostanze ostative ivi indicate, accedere all'istituto dell'estinzione del reato ex comma 1 dell'articolo 112 DNC ricorrendo al 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 in quanto già determinata, con atto di accertamento/contestazione, dall'ufficio doganale competente.

### **3.4 Regolarizzazione a posteriori riferita alla tardiva presentazione della 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 dell'ufficio doganale competente, procedendo successivamente alla presentazione della dichiarazione doganale di regolarizzazione.

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

---

<sup>16</sup> Articolo 124 CDU.

<sup>17</sup> 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.

<sup>18</sup> È il caso, ad esempio, in cui la parte abbia avuto notificato il solo verbale di constatazione e non siano ancora trascorsi i 30 giorni previsti per l'esercizio del diritto ad essere ascoltati.

## 4. 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) ovvero ad una pluralità di omesse dichiarazioni (articolo 78 DNC).

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 l'importatore intenda utilizzare il ravvedimento operoso, è spendibile esclusivamente per le violazioni della medesima disposizione commesse all'interno del medesimo periodo di imposta (anno solare). Resta preclusa all'importatore la possibilità di fondere in un unico calcolo di cumulo violazioni doganali commesse in annualità differenti, per le quali dovranno invece essere eseguiti separati ravvedimenti e 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 differenti<sup>19</sup>.

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, l'importatore dovrà far riferimento alla data in cui è stata commessa la prima violazione ricompresa nel cumulo.

## 5. Ravvedimento parziale

Sia nel caso della revisione su istanza di parte con applicazione dell'esimente dalla sanzione sia nei casi revisione con contestuale ravvedimento operoso, il controllo sulla correttezza della liquidazione di quanto pagato dal contribuente può evidenziare delle incongruenze.

Nel contesto doganale, la congruità del versamento spontaneo deve essere valutata con estremo rigore, data la stretta interconnessione tra la liquidazione dei diritti di confine e la

---

<sup>19</sup> Comma 5 dell'articolo 13 D.lgs. 472/1997.

successiva contabilizzazione delle Risorse Proprie Tradizionali (RPT) dell'Unione Europea.

In linea con i principi di collaborazione e buona fede, comunque, l'ordinamento nazionale ammette l'istituto del ravvedimento parziale. Se l'importatore esegue un versamento insufficiente rispetto al dovuto, il ravvedimento non decade interamente ma si considera perfezionato se non 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 titolo<sup>20</sup>.

Rimane, comunque, impregiudicata la possibilità per il contribuente, ove ancora ricorrano le 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 riferiscono<sup>21</sup>.

## **6. 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.

La presente soluzione interpretativa opera unicamente qualora il pagamento complessivo sia uguale o superiore al dovuto.

## **7. Differenze minime a seguito di errori di calcolo della sanzione e/o degli interessi**

---

<sup>20</sup> Vedi esempi nell'allegato 2.

<sup>21</sup> 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.

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.

L'indicazione sopra fornita è applicabile anche per le violazioni amministrative sanabili con l'istituto della revisione della dichiarazione con contestuale esimente della sanzione, ove sia previsto il pagamento degli interessi.

## **8. 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 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 doganali, alla normativa doganale unionale, salvo quanto eventualmente previsto dalla normativa nazionale per i diritti doganali diversi dai diritti di confine.

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 pagamento<sup>22</sup> 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 TRIBUTI 158);
- per i diritti doganali diversi dai diritti di confine, al tasso legale con maturazione giorno per giorno (CODICE TRIBUTI 156).

---

<sup>22</sup> La data di effettivo pagamento, si ribadisce, è la data in cui le somme sono accreditate sul conto corrente intestato al ricevitore.

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 distintamente gli interessi moratori.

## **9. Metodo di pagamento per il ravvedimento operoso**

Con circolare 38/2025, è stata prevista la possibilità di liquidare direttamente sulla dichiarazione doganale di rettifica o di regolarizzazione i tributi, gli interessi e la sanzione.

Tuttavia, considerato che il conto di debito è lo strumento operativo attraverso il quale viene concessa la dilazione di pagamento dei diritti di confine ex articolo 45 DNC, il pagamento mediante addebito su conto di debito di quanto dovuto a seguito del ravvedimento operoso farebbe venir meno il suo perfezionamento se non a scadenza del periodo di dilazione, con il saldo effettuato dal titolare del conto di debito per tutti i tributi, interessi e sanzioni riferiti all'intero periodo di dilazione.

Si aggiunge, altresì, che le attuali garanzie prestate sui conti di debito non prevedono l'ipotesi di escussione da parte della dogana a titolo di sanzione ma solo a titolo di diritti doganali.

Premesso quanto sopra, a rettifica ed integrazione di quanto indicato nella circolare 38-2025, ai fini del ravvedimento operoso, il contribuente dovrà procedere al pagamento di quanto dovuto per l'istituto del ravvedimento operoso (diritti di confine, interessi e sanzione ridotta), mediante un unico bonifico bancario, procedendo poi alla presentazione della dichiarazione doganale di rettifica o regolarizzazione con la corretta liquidazione ed indicando quale modalità di pagamento "contanti", comunicando al contempo alla dogana gli estremi del bonifico effettuato per permetterne la riconciliazione.

L'utilizzo del bonifico bancario istantaneo fornisce certezza all'operatore rispetto ai tempi di accredito sul conto corrente del ricevitore e quindi con tale modalità di pagamento il calcolo degli interessi non presenta particolari difficoltà.

Tuttavia, il bonifico bancario istantaneo potrebbe avere alcune limitazioni imposte dall'istituto bancario utilizzato con particolare riferimento a limitazioni di importo. Qualora l'operatore utilizzasse il bonifico bancario ordinario gli interessi dovranno essere calcolati prudenzialmente fino al secondo giorno lavorativo successivo alla disposizione del bonifico.

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 (430 - 50% dell'importo e 432 - 50% dell'importo).

\*\*\*\*\*

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 /2026 - Prospetto riepilogativo modalità di adempimento spontaneo**

|                                                                     | Circostanze ostative                                                                                                                                                      | Tipo di violazione                                                      | Misura della sanzione pecuniaria                                                                                                       | Interessi |
|---------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------|
| Revisione su istanza di parte entro i 90 dallo svincolo delle merci | Il trasgressore ha avuto formale conoscenza di accessi, ispezioni, verifiche o dell'inizio di qualunque attività di accertamento amministrativo o di procedimenti penali  | Violazioni amministrative                                               | Nessuna                                                                                                                                | No        |
| Revisione su istanza di parte oltre i 90 dallo svincolo delle merci | Il trasgressore ha avuto formale conoscenza di accessi, ispezioni, verifiche o dell'inizio di qualunque attività di accertamento amministrativo o di procedimenti penali  | Violazioni amministrative                                               | Nessuna                                                                                                                                | Si        |
| Ravvedimento operoso                                                | Notifica di avviso di accertamento                                                                                                                                        | Violazioni amministrative                                               | La minima, diminuita di una percentuale in relazione al momento in cui viene effettuato il pagamento - articolo 13 del D.lgs. 472/1997 | 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(*)<br>2. Dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado | Violazioni penali per le quali è applicabile l'estinzione del reato     | La minima, diminuita di una percentuale in relazione al momento in cui viene effettuato il pagamento - articolo 13 del D.lgs. 472/1997 | Si        |
| Ravvedimento operoso (causa di non punibilità - art. 112.2 DNC)     | 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 viene effettuato il pagamento - articolo 13 del D.lgs. 472/1997 | Si        |

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

## Allegato 2 - Circolare /2026 - Esempi di ravvedimento parziale

ESEMPIO 1: Errato calcolo della riduzione della sanzione

|                                            |                   |
|--------------------------------------------|-------------------|
| 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                   | 28-feb -      |                  |
| Tributo                                               | 1.000,00      | 1.000,00         |
| Interessi                                             | 8,33          | 8,33             |
| Sanzione intera minima                                | 1.000,00      | 1.000,00         |
| Sanzione ridotta (1/5 del minimo 1.b- <i>quater</i> ) | <b>100,00</b> | 200,00           |
| TOTALE                                                | <b>1.108</b>  | 1.208            |

|                                                                    |        |        |
|--------------------------------------------------------------------|--------|--------|
| Percentuale di ravvedimento perfezionato (totale pagato su dovuto) | 91,72% | 917,24 |
| TRIBUTO escluso dal ravvedimento                                   | 8,28%  | 82,76  |

|                                                                    | Min   | Max    |
|--------------------------------------------------------------------|-------|--------|
| Sanzione erogabile sulla parte di tributo escluso dal ravvedimento | 82,76 | 165,52 |

ESEMPIO 2: Errato calcolo degli interessi

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

|                                           | Ravvedimento     | Valutazione UADM |
|-------------------------------------------|------------------|------------------|
| Data in cui è avvenuto il pagamento       | 28-feb           | -                |
| Tributo                                   | 40.000,00        | 40.000,00        |
| Interessi                                 | <b>33,33</b>     | 333,33           |
| Sanzione intera minima                    | 40.000,00        | 40.000,00        |
| Sanzione ridotta (1/9 del minimo 1.a-bis) | 4.444,44         | 4.444,44         |
| TOTALE                                    | <b>44.477,78</b> | 44.777,78        |

|                                                                    |        |           |
|--------------------------------------------------------------------|--------|-----------|
| Percentuale di ravvedimento perfezionato (totale pagato su dovuto) | 99,33% | 39.732,01 |
| TRIBUTO escluso dal ravvedimento                                   | 0,67%  | 267,99    |

|                                                                    | Min    | Max    |
|--------------------------------------------------------------------|--------|--------|
| Sanzione erogabile sulla parte di tributo escluso dal ravvedimento | 267,99 | 535,98 |

ESEMPIO 3: Errato calcolo del tributo

|                                            |                   |
|--------------------------------------------|-------------------|
| Data insorgenza dell'obbligazione doganale | 15-gen            |
| Data della constatazione                   | -                 |
| Data ravvedimento                          | 26-feb            |
| Violazione                                 | artt. 79 e 96 DNC |

|                                           | Ravvedimento     | Valutazione UADM |
|-------------------------------------------|------------------|------------------|
| Data in cui è avvenuto il pagamento       | 28-feb           | -                |
| Tributo                                   | <b>38.000,00</b> | 40.000,00        |
| Interessi                                 | <b>316,67</b>    | 333,33           |
| Sanzione intera minima                    | <b>38.000,00</b> | 40.000,00        |
| Sanzione ridotta (1/9 del minimo 1.a-bis) | <b>4.222,22</b>  | 4.444,44         |
| TOTALE                                    | <b>80.538,89</b> | 84.777,78        |

|                                                                    |        |           |
|--------------------------------------------------------------------|--------|-----------|
| Percentuale di ravvedimento perfezionato (totale pagato su dovuto) | 95,00% | 36.100,00 |
| TRIBUTO escluso dal ravvedimento                                   | 5,00%  | 1.900,00  |

|                                                                    | Min      | Max      |
|--------------------------------------------------------------------|----------|----------|
| Sanzione erogabile sulla parte di tributo escluso dal ravvedimento | 1.900,00 | 3.800,00 |

**TABELLA 1: RAVVEDIMENTO OPEROSO**

|                                   | Dichiarazione A<br>10/01/2026 | Dichiarazione B -<br>25/01/2026 ( <i>Più Grave</i> ) | Dichiarazione C -<br>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> |
| <b>SANZIONE</b>                   | -                             | € 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 -<br>11/10/2025 | Dichiarazione B -<br>2/03/2026 ( <i>Più Grave</i> ) | Dichiarazione C-<br>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>   |
| <b>SANZIONE DOPO INCREMENTO ANNUALITA' DIVERSE</b>                       | -                               | € 2.250,00                                          | -                              |                                          |
| Incremento per continuazione (*)                                         | -                               | € 562,50                                            | -                              | <i>incremento da un quarto al doppio</i> |
| <b>SANZIONE IRROGATA</b>                                                 | -                               | € 2.812,50                                          | -                              |                                          |