



Raccolta della giurisprudenza

SENTENZA DELLA CORTE (Grande Sezione)

3 marzo 2020*

«Rinvio pregiudiziale – Libera prestazione dei servizi – Articolo 56 TFUE – Restrizioni – Disposizioni tributarie – Imposta relativa alle attività pubblicitarie e basata sul fatturato – Obblighi inerenti alla registrazione presso l'amministrazione tributaria – Principio di non discriminazione – Sanzioni pecuniarie – Principio di proporzionalità»

Nella causa C-482/18,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell'articolo 267 TFUE, dal Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Tribunale amministrativo e del lavoro di Budapest, Ungheria), con decisione del 13 luglio 2018, pervenuta in cancelleria il 24 luglio 2018, nel procedimento

Google Ireland Limited

contro

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Kiemelt Adó- és Vámigazgatósága,

LA CORTE (Grande Sezione),

composta da K. Lenaerts, presidente, R. Silva de Lapuerta, vicepresidente, J.-C. Bonichot, A. Arabadjiev, E. Regan, S. Rodin, L.S. Rossi (relatrice) e I. Jarukaitis, presidenti di sezione, E. Juhász, C. Toader, D. Šváby, F. Biltgen e K. Jürimäe, giudici,

avvocato generale: J. Kokott

cancelliere: R. Șereș, amministratrice

vista la fase scritta del procedimento e in seguito all'udienza del 4 giugno 2019,

considerate le osservazioni presentate:

- per la Google Ireland Limited, da Z. Szür e D. Kelemen, ügyvédek;
- per il governo ungherese, da M.Z. Fehér, in qualità di agente;
- per il governo ceco, da M. Smolek, J. Vláčil e O. Serdula, in qualità di agenti;
- per la Commissione europea, da N. Gossement, L. Malferrari e A. Sipos, in qualità di agenti,

sentite le conclusioni dell'avvocato generale, presentate all'udienza del 12 settembre 2019,

* Lingua processuale: l'ungherese.

ha pronunciato la seguente

Sentenza

- 1 La domanda di pronuncia pregiudiziale verte sull'interpretazione degli articoli 18 e 56 TFUE, nonché degli articoli 41 e 47 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea (in prosieguo: la «Carta»).
- 2 Tale domanda è stata presentata nell'ambito di una controversia tra la Google Ireland Limited, società con sede in Irlanda, e la Nemzeti Adó- és Vámhivatal Kiemelt Adó- és Vámigazgatósága (amministrazione tributaria, Ungheria), in merito ad alcune decisioni con le quali tale amministrazione ha inflitto a detta società una serie di sanzioni pecuniarie per violazione dell'obbligo dichiarativo previsto dalla normativa ungherese e gravante sulle persone che esercitano un'attività soggetta all'imposta sulla pubblicità.

Contesto normativo

Legge ungherese relativa all'imposta sulla pubblicità

- 3 L'articolo 2, paragrafo 1, lettera e), della reklámadóról szóló 2014. évi XXII. törvény (legge n. XXII del 2014 relativa all'imposta sulla pubblicità), nella sua versione in vigore il 1° gennaio 2017 (in prosieguo: la «legge relativa all'imposta sulla pubblicità»), prevede che qualsiasi pubblicazione o diffusione di annunci pubblicitari in Internet, principalmente in lingua ungherese o su un sito Internet prevalentemente di lingua ungherese, è soggetta all'imposta sulla pubblicità.
- 4 Ai sensi dell'articolo 2, paragrafo 2, lettera b), di tale legge:
«[è] soggetto all'imposta qualsiasi incarico di pubblicazione di annunci pubblicitari, a meno che il committente della pubblicazione
ba) abbia chiesto al soggetto passivo di cui all'articolo 3, paragrafo 1, di effettuare la dichiarazione di cui all'articolo 3, paragrafo 3, e possa dimostrare validamente tale fatto; e
bb) non abbia ricevuto la dichiarazione richiesta a norma della lettera ba) entro un termine di 10 giorni lavorativi decorrenti dalla ricezione della fattura o documento contabile relativi alla pubblicazione dell'annuncio pubblicitario, e
bc) abbia presentato una dichiarazione all'amministrazione tributaria statale relativa al fatto di cui alla lettera ba), alla persona che ha pubblicato l'annuncio pubblicitario e alla controprestazione della pubblicazione».
- 5 Ai sensi dell'articolo 3, paragrafo 1, di tale legge, chiunque pubblici annunci pubblicitari in Internet, principalmente in lingua ungherese o su siti Internet prevalentemente di lingua ungherese, è un «soggetto passivo, indipendentemente dal luogo in cui è residente».
- 6 L'articolo 3, paragrafo 3, della legge relativa all'imposta sulla pubblicità dispone quanto segue:
«Il soggetto passivo di cui al paragrafo 1 deve dichiarare nella fattura, documento contabile o altro documento relativi alla controprestazione della pubblicazione dell'annuncio pubblicitario (in particolare, nel contratto di pubblicazione di un annuncio pubblicitario) che è tenuto al pagamento

dell'imposta e che adempierà i suoi obblighi di dichiarazione tributaria e versamento dell'imposta, oppure che in tale esercizio fiscale non è tenuto al pagamento dell'imposta per la pubblicazione di annunci pubblicitari (...)).».

7 L'articolo 7/B di detta legge così recita:

«1. Il soggetto passivo di cui all'articolo 3, paragrafo 1, il quale non sia registrato dall'amministrazione tributaria statale in qualità di soggetto passivo ai fini di una qualsiasi imposta dovrà registrarsi presentando il formulario predisposto a tal fine dall'amministrazione tributaria statale entro il termine di 15 giorni decorrenti dall'inizio di un'attività che sia soggetta all'imposta ai sensi dell'articolo 2, paragrafo 1. (...)

2. Qualora il soggetto passivo di cui al paragrafo 1 non adempia al suo obbligo di registrazione, l'amministrazione tributaria statale, oltre a richiederli di adempiere a detto obbligo, dispone nei suoi confronti una prima sanzione pecuniaria per omissione pari a 10 milioni di fiorini ungheresi [HUF] [circa EUR 31 000].

3. Qualora si constati reiteratamente l'inadempimento, l'amministrazione tributaria statale dispone una sanzione pecuniaria per omissione pari al triplo della sanzione pecuniaria applicata anteriormente.

4. L'amministrazione tributaria statale accerta mediante decisione su base giornaliera l'inadempimento dell'obbligo di registrazione in conformità al paragrafo 1. Le decisioni sono definitive ed esecutive dal momento della loro notifica e possono essere soggette a controllo giurisdizionale. Nel procedimento di controllo giurisdizionale è ammessa unicamente la prova documentale e l'organo giurisdizionale decide senza tenere un'udienza.

5. La sanzione pecuniaria prevista ai paragrafi 2 e 3 può essere ridotta senza limiti qualora il soggetto passivo adempia all'obbligo di registrazione alla prima richiesta dell'amministrazione tributaria statale».

8 L'articolo 7/D della suddetta legge enuncia quanto segue:

«L'amministrazione tributaria statale può imporre ad un medesimo soggetto passivo, in base agli articoli 7/B e 7/C, una sanzione pecuniaria per omissione per un importo complessivo massimo pari a 1 miliardo di HUF [circa 3,1 milioni di euro]».

Legge ungherese sul sistema tributario

9 Dall'articolo 17, paragrafo 1, lettera b), dell'*adózási rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény* (legge n. XCII del 2003, sul sistema tributario; in prosieguo: la «legge sul sistema tributario»), risulta che, tramite la presentazione al registro delle imprese della domanda di registrazione e la richiesta di attribuzione di un numero di identificazione fiscale, il soggetto passivo residente adempie automaticamente il proprio obbligo di registrazione presso l'amministrazione tributaria statale.

10 L'inadempimento degli obblighi dichiarativi, che si tratti dell'obbligo di registrarsi o di dichiarare qualsiasi cambiamento di situazione, degli obblighi di comunicazione di dati o di apertura di un conto bancario e dell'obbligo di dichiarazione fiscale è punibile, come risulta dall'articolo 172 della suddetta legge, con una sanzione pecuniaria di HUF 500 000 (circa EUR 1 550) o HUF 1 000 000 000 (circa EUR 3 100), a seconda dei casi. L'amministrazione tributaria è altresì tenuta, quando infligge una sanzione pecuniaria su tale base, a ingiungere al contribuente di adempiere l'obbligo cui non ha ottemperato, fissando un termine a tal fine. L'importo della sanzione pecuniaria è raddoppiato nel caso in cui il soggetto passivo non rispetti il termine impartito. In caso di adempimento dell'obbligo, la sanzione pecuniaria inflitta può essere ridotta senza limiti.

Procedimento principale e questioni pregiudiziali

- 11 Con decisione del 16 gennaio 2017 l'amministrazione tributaria ha constatato, da un lato, che la Google Ireland esercitava un'attività rientrante nell'ambito di applicazione della legge relativa all'imposta sulla pubblicità e, dall'altro, che tale società non si era registrata presso l'amministrazione tributaria entro il termine di 15 giorni dall'inizio della sua attività, in violazione delle prescrizioni dell'articolo 7/B, paragrafo 1, di tale legge. Di conseguenza, l'amministrazione tributaria le ha inflitto una sanzione pecuniaria di dieci milioni di HUF (circa EUR 31 000), in applicazione dell'articolo 7/B, paragrafo 2, della suddetta legge.
- 12 Con decisioni adottate nei quattro giorni successivi, l'amministrazione tributaria ha inflitto alla Google Ireland quattro nuove sanzioni pecuniarie, ciascuna di importo pari al triplo della sanzione pecuniaria precedentemente inflitta, conformemente all'articolo 7/B, paragrafo 3, della legge relativa all'imposta sulla pubblicità. Con la decisione del 20 gennaio 2017, alla Google Ireland è stato inflitto, in totale, l'importo massimo legale di 1 miliardo di HUF (circa 3,1 milioni di euro), prescritto all'articolo 7/D di tale legge.
- 13 La Google Ireland ha proposto dinanzi al giudice del rinvio un ricorso per l'annullamento di tali decisioni.
- 14 A sostegno del suo ricorso, la Google Ireland sostiene, anzitutto, che l'irrogazione di sanzioni pecuniarie a causa di un inadempimento dell'obbligo di registrarsi previsto all'articolo 7/B della legge relativa all'imposta sulla pubblicità è contraria agli articoli 18 e 56 TFUE. Essa fa inoltre valere che le società stabilite nel territorio ungherese possono soddisfare più agevolmente gli obblighi stabiliti da tale legge rispetto a quelle stabilite al di fuori di tale territorio. Infine, essa considera che le sanzioni pecuniarie inflitte a queste ultime società per essere venute meno al loro obbligo dichiarativo sono diverse da quelle applicabili alle società stabilite in Ungheria che abbiano violato un obbligo analogo e sono sproporzionate rispetto alla gravità dell'infrazione commessa, costituendo pertanto una restrizione alla libera prestazione dei servizi nell'Unione europea.
- 15 Secondo la Google Ireland, i soggetti passivi stabiliti all'estero si trovano in una situazione meno favorevole rispetto alle società stabilite in Ungheria anche per quanto riguarda l'esercizio del diritto a un ricorso effettivo. Sebbene infatti essi abbiano il diritto di proporre un ricorso giurisdizionale contro una decisione che infligge loro una sanzione pecuniaria che – in applicazione delle disposizioni degli articoli 7/B e 7/D della legge relativa all'imposta sulla pubblicità – è definitiva ed esecutiva tramite la semplice notifica, le modalità di esercizio di tale ricorso limiterebbero tuttavia la portata del loro diritto. In particolare, nell'ambito della procedura di ricorso di cui all'articolo 7/B, paragrafo 4, della legge relativa all'imposta sulla pubblicità, il giudice adito potrebbe ammettere solo prove documentali e deciderebbe senza tenere un'udienza di discussione, mentre la procedura di contestazione applicabile ai contribuenti nazionali in forza della legge sul sistema tributario non sarebbe soggetta a simili limitazioni, dato che tali contribuenti dispongono, in particolare, del diritto di proporre un ricorso amministrativo. Le disposizioni della legge relative all'imposta sulla pubblicità non garantirebbero pertanto alla persona cui viene inflitta una simile sanzione pecuniaria il diritto a un ricorso effettivo e a un processo equo, come previsto dall'articolo 47 della Carta.
- 16 In tale contesto, il giudice del rinvio si interroga sulla compatibilità degli articoli 7/B e 7/D della legge relativa all'imposta sulla pubblicità con l'articolo 56 TFUE e con il principio di non discriminazione. Secondo tale giudice, l'obbligo di registrazione nonché le sanzioni pecuniarie inflitte in caso di inadempimento di tale obbligo – sanzioni pecuniarie rientranti in un regime sanzionatorio di natura molto repressiva e a carattere punitivo – sono fortemente pregiudizievoli per le società stabilite al di fuori del territorio ungherese e sono effettivamente tali da limitare la libertà di prestazione dei servizi nell'Unione. Esso ritiene in particolare, per quanto riguarda le sanzioni pecuniarie per inadempimento dell'obbligo di registrazione di cui sono passibili di tali società, che il principio di proporzionalità verosimilmente non sia stato rispettato nel caso di specie. Al riguardo, esso indica, da un lato, che a

tali soggetti passivi può essere inflitta, in cinque giorni, una serie di sanzioni pecuniarie e l'amministrazione tributaria può triplicare ogni giorno l'importo della sanzione pecuniaria precedente. Orbene, tali sanzioni si applicherebbero ancor prima che i soggetti passivi possano prendere conoscenza del triplicarsi quotidiano dell'importo della sanzione pecuniaria precedente e possano porre rimedio all'inadempimento, ponendoli così nell'impossibilità di impedire che la sanzione pecuniaria definitivamente dovuta raggiunga il limite massimo di 1 miliardo di HUF (3,1 milioni di euro). Secondo il giudice del rinvio, tale circostanza potrebbe anche sollevare la questione della compatibilità di tale procedimento amministrativo con l'articolo 41 della Carta. Dall'altro lato, il giudice del rinvio rileva che l'importo della sanzione pecuniaria inflitta ai sensi dell'articolo 7/D della legge relativa all'imposta sulla pubblicità è complessivamente fino a 2 000 volte più elevato di quello della sanzione pecuniaria che può essere inflitta a una società stabilita in Ungheria che non ottemperi all'obbligo di registrazione fiscale previsto all'articolo 172 della legge sul sistema tributario.

- 17 Infine, detto giudice si pone la questione del rispetto dell'articolo 47 della Carta dal momento che, nell'ambito della procedura di controllo giurisdizionale di cui all'articolo 7/B, paragrafo 4, della legge relativa all'imposta sulla pubblicità, a differenza che nel procedimento ordinario di ricorso amministrativo, sono ammesse solo le prove documentali e il giudice adito non può procedere ad un'udienza di discussione.
- 18 Ritenendo che la giurisprudenza della Corte non gli consenta di rispondere a tali interrogativi, il Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Tribunale amministrativo e del lavoro di Budapest, Ungheria) ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:
- «1) Se gli articoli 18 e 56 TFUE e il divieto di discriminazione debbano essere interpretati nel senso che ostano alla normativa tributaria di uno Stato membro il cui regime sanzionatorio prevede, per l'inadempimento dell'obbligo di registrazione ai fini dell'imposta sulla pubblicità, l'imposizione di una sanzione pecuniaria per omissione la quale, nel caso delle società non stabilite in Ungheria, può essere complessivamente fino a 2 000 volte superiore a quella applicabile alle società stabilite in Ungheria.
 - 2) Se occorra considerare che la sanzione descritta nella questione precedente, di importo considerevolmente elevato e a carattere punitivo, possa essere tale da dissuadere i fornitori di servizi non stabiliti in Ungheria dal prestare servizi in detto Stato.
 - 3) Se l'articolo 56 TFUE e il divieto di discriminazione debbano essere interpretati nel senso che ostano a una normativa in base alla quale, nel caso delle imprese stabilite in Ungheria, l'obbligo di registrarsi viene adempiuto automaticamente, senza richiesta espressa, con l'attribuzione di un numero di identificazione fiscale ungherese all'atto dell'iscrizione nel registro delle imprese, indipendentemente dalla circostanza che l'impresa svolga attività di pubblicazione di annunci pubblicitari, laddove, nel caso delle imprese non stabilite in Ungheria e che invece svolgono attività di pubblicazione di annunci pubblicitari in detto Stato, ciò non avviene automaticamente, dovendo queste ultime per contro adempiere espressamente all'obbligo di registrazione e, qualora non lo facessero, possono subire una sanzione specifica.
 - 4) In caso di risposta affermativa alla prima questione, se l'articolo 56 TFUE e il divieto di discriminazione debbano essere interpretati nel senso che ostano ad una sanzione come quella in discussione nel procedimento principale, applicata per inadempimento dell'obbligo di registrazione ai fini dell'imposta sulla pubblicità, nella misura in cui detta norma risulti contraria al citato articolo.
 - 5) Se l'articolo 56 TFUE e il divieto di discriminazione debbano essere interpretati nel senso che ostano a una disposizione in base alla quale, nel caso delle imprese stabilite all'estero, la decisione giudiziaria con cui alle medesime si impone una sanzione pecuniaria è definitiva ed

esecutiva dal momento della sua notifica e può essere impugnata unicamente attraverso un procedimento giudiziario nel quale l'organo giurisdizionale non può procedere ad udienza e nel quale è ammessa unicamente la prova documentale, mentre, nel caso delle imprese stabilite in Ungheria, è possibile proporre ricorso in via amministrativa contro le sanzioni pecuniarie imposte e, in aggiunta, non sussistono restrizioni sotto il profilo della procedura.

- [6]) Se l'articolo 56 TFUE, alla luce del diritto a un procedimento equo di cui all'articolo 41, paragrafo 1, della Carta, debba essere interpretato nel senso che tale requisito non è soddisfatto quando la sanzione pecuniaria per omissione viene imposta su base giornaliera triplicandone l'importo senza che il fornitore di servizi abbia ancora preso conoscenza della decisione giudiziaria anteriore, cosicché gli risulta impossibile sanare la propria omissione prima che gli venga imposta la successiva sanzione pecuniaria.
- [7]) Se l'articolo 56 TFUE, in relazione al diritto a un procedimento equo di cui all'articolo 41, paragrafo 1, della Carta, al diritto di essere ascoltato stabilito all'articolo 41, paragrafo 2, [primo trattino], della Carta e al diritto a un ricorso effettivo e a un giudice imparziale stabilito all'articolo 47 della Carta, debba essere interpretato nel senso che tali requisiti non possono essere soddisfatti quando la decisione giudiziaria non è impugnabile in via amministrativa e, nel procedimento in via contenzioso-amministrativa, è ammessa unicamente la prova documentale e l'organo giurisdizionale non può procedere ad udienza nella controversia di cui si tratti».

Sulle questioni pregiudiziali

- 19 Con le sue sette questioni il giudice del rinvio solleva sostanzialmente le tre seguenti categorie di questioni.
- 20 In primo luogo, con la sua terza questione, chiede se l'articolo 56 TFUE debba essere interpretato nel senso che esso osta a una normativa di uno Stato membro che assoggetta i prestatori di servizi pubblicitari stabiliti in un altro Stato membro a un obbligo dichiarativo ai fini del loro assoggettamento a un'imposta sulla pubblicità, mentre i prestatori di siffatti servizi stabiliti nello Stato membro di imposizione ne sono dispensati per il fatto che sottostanno a obblighi dichiarativi o di registrazione a titolo del loro assoggettamento a qualsiasi altra imposta applicabile nel territorio di detto Stato membro.
- 21 In secondo luogo, con le sue questioni prima, seconda, quarta e sesta, il giudice del rinvio chiede sostanzialmente se l'articolo 56 TFUE debba essere interpretato nel senso che esso osta a una normativa di uno Stato membro in base alla quale ai prestatori di servizi stabiliti in un altro Stato membro – che non abbiano ottemperato a un obbligo dichiarativo ai fini del loro assoggettamento a un'imposta sulla pubblicità – è inflitta, in pochi giorni, una serie di sanzioni pecuniarie il cui importo, a partire dalla seconda, è triplicato rispetto all'importo della sanzione pecuniaria precedente, ad ogni nuovo accertamento dell'inadempimento di tale obbligo, e raggiunge un importo cumulativo di diversi milioni di euro, senza che tali prestatori di servizi siano stati in grado di ottemperare a siffatto obbligo dichiarativo prima di ricevere la decisione che fissa definitivamente l'importo cumulativo di tali sanzioni pecuniarie, mentre l'importo della sanzione pecuniaria che sarebbe inflitta a un prestatore di servizi stabilito nello Stato membro di imposizione che non abbia ottemperato a un analogo obbligo dichiarativo o di registrazione, in violazione delle disposizioni generali del diritto tributario nazionale, è notevolmente inferiore e non viene aumentato, in caso di inadempimento continuato di siffatto obbligo, né nella stessa misura né necessariamente entro un periodo di tempo così breve.
- 22 In terzo luogo, con le sue questioni quinta e settima, il giudice del rinvio chiede sostanzialmente se l'articolo 56 TFUE, letto alla luce degli articoli 41 e 47 della Carta, debba essere interpretato nel senso che esso osta a una normativa di uno Stato membro che prevede che le decisioni sanzionatorie dell'amministrazione tributaria adottate nei confronti di un prestatore di servizi stabilito in altro Stato

membro, che non si è conformato all'obbligo dichiarativo da essa stabilito, siano soggette a un ricorso giurisdizionale nel cui ambito, a differenza che nel procedimento ordinario di ricorso amministrativo in materia tributaria, il giudice nazionale adito decide esclusivamente sulla base di documenti e non ha il potere di procedere ad un'udienza di discussione.

23 È opportuno esaminare tali questioni nell'ordine appena esposto.

Sulla terza questione

24 In via preliminare, occorre rilevare che il giudice del rinvio interroga la Corte su un'eventuale restrizione alla libera prestazione dei servizi, prevista all'articolo 56 TFUE, che sarebbe costituita non dall'assoggettamento dei prestatori di servizi pubblicitari a un'imposta sulla pubblicità diffusa su Internet, come quella applicabile in Ungheria, ma unicamente dall'obbligo dichiarativo imposto in tale Stato membro a detti prestatori, a titolo del loro assoggettamento alla suddetta imposta.

25 A tale riguardo occorre ricordare che l'articolo 56 TFUE osta all'applicazione di qualsiasi normativa nazionale che abbia l'effetto di rendere la prestazione di servizi tra Stati membri più difficile della prestazione di servizi puramente interna a uno Stato membro (sentenza del 18 giugno 2019, Austria/Germania, C-591/17, EU:C:2019:504, punto 135 e giurisprudenza ivi citata). Infatti, l'articolo 56 TFUE esige l'eliminazione di ogni restrizione alla libera prestazione dei servizi imposta per il fatto che il prestatore sia stabilito in uno Stato membro diverso da quello in cui è fornita la prestazione (v., in particolare, sentenza del 22 novembre 2018, Vorarlberger Landes- und Hypothekenbank, C-625/17, EU:C:2018:939, punto 28 e giurisprudenza ivi citata).

26 Rappresentano simili restrizioni alla libera prestazione dei servizi le misure nazionali che vietano, ostacolano o rendono meno attraente l'esercizio di tale libertà. Viceversa, non rientrano nel divieto previsto all'articolo 56 TFUE misure il cui unico effetto sia quello di causare costi supplementari per la prestazione in questione, e che incidano allo stesso modo sulla prestazione di servizi tra Stati membri e su quella interna a uno Stato membro (v., in particolare, sentenza del 18 giugno 2019, Austria/Germania, C-591/17, EU:C:2019:504, punti 136 e 137 nonché giurisprudenza ivi citata).

27 Nel caso di specie, occorre precisare che, in forza dell'articolo 7/B, paragrafo 1, della legge relativa all'imposta sulla pubblicità, ogni soggetto passivo di detta imposta che l'amministrazione tributaria non abbia registrato come contribuente a titolo di un'imposta qualsiasi è tenuto a registrarsi, mediante modulo, presso detta amministrazione, entro un termine di quindici giorni dall'inizio dell'attività imponibile.

28 Ne consegue che, da un lato, l'obbligo dichiarativo di cui all'articolo 7/B, paragrafo 1, di tale legge non condiziona l'esercizio dell'attività di diffusione pubblicitaria nel territorio ungherese e che, dall'altro, sono soggetti a tale obbligo i prestatori di servizi pubblicitari che, prima dell'inizio della loro attività pubblicitaria imponibile, non sono registrati fiscalmente in Ungheria, mentre sono dispensati da tale obbligo i prestatori di servizi pubblicitari che sono già registrati fiscalmente in tale Stato membro a titolo di una qualsiasi imposta, indipendentemente dal luogo di stabilimento dell'insieme di tali prestatori di servizi.

29 Detto obbligo dichiarativo, che è una formalità amministrativa, non costituisce, in quanto tale, un ostacolo alla libera prestazione dei servizi.

30 Infatti, non risulta in alcun modo che l'obbligo dichiarativo, previsto all'articolo 7/B, paragrafo 1, della legge relativa all'imposta sulla pubblicità, implichi, per i prestatori di servizi pubblicitari che non sono stabiliti nel territorio ungherese, un onere amministrativo supplementare rispetto a quello cui sono assoggettati i prestatori di servizi pubblicitari stabiliti in tale territorio.

- 31 È vero che i prestatori di servizi pubblicitari stabiliti in Ungheria sono dispensati da tale obbligo. Come infatti indicato dal giudice del rinvio, il diritto tributario nazionale considera che essi ottemperano automaticamente all'obbligo in questione.
- 32 Tuttavia, la circostanza che tali prestatori siano dispensati dal suddetto obbligo dichiarativo non rappresenta, nei confronti dei prestatori di servizi pubblicitari stabiliti in altri Stati membri, una differenza di trattamento che può costituire una restrizione alla libera prestazione dei servizi.
- 33 Infatti, anzitutto, è pacifico che questi ultimi prestatori sono altresì dispensati dall'obbligo dichiarativo, ai sensi dell'articolo 7/B, paragrafo 1, della legge relativa all'imposta sulla pubblicità, qualora abbiano già ottemperato all'obbligo dichiarativo o si siano registrati presso l'amministrazione tributaria a titolo di qualsiasi altra imposizione diretta o indiretta prelevata in Ungheria.
- 34 Inoltre, l'esonero da tale obbligo dichiarativo, sebbene vada per lo più a vantaggio dei prestatori di servizi stabiliti nel territorio ungherese, ha l'effetto non di dissuadere la prestazione transfrontaliera di servizi pubblicitari, bensì di evitare ai prestatori già registrati presso l'amministrazione tributaria l'adempimento di una formalità amministrativa inutile, dal momento che detto obbligo dichiarativo ha proprio lo scopo di consentire a tale amministrazione di identificare i soggetti passivi dell'imposta sulla pubblicità. In particolare, dagli elementi di cui dispone la Corte risulta che un prestatore di servizi stabilito in Ungheria è tenuto a presentare una domanda di iscrizione nel registro delle imprese e di attribuzione di un numero di identificazione fiscale.
- 35 Infine, nessun elemento portato a conoscenza della Corte nell'ambito del presente procedimento suggerisce che le azioni da effettuare per ottemperare all'obbligo dichiarativo di cui trattasi sarebbero più onerose rispetto a quelle che devono essere espletate sia per registrarsi presso l'amministrazione tributaria a titolo di un'altra imposta sia per iscriversi nel registro nazionale delle imprese.
- 36 Alla luce delle suesposte considerazioni, occorre rispondere alla terza questione dichiarando che l'articolo 56 TFUE deve essere interpretato nel senso che esso non osta a una normativa di uno Stato membro che assoggetta i prestatori di servizi pubblicitari stabiliti in un altro Stato membro a un obbligo dichiarativo ai fini del loro assoggettamento a un'imposta sulla pubblicità, mentre i prestatori di siffatti servizi stabiliti nello Stato membro di imposizione ne sono dispensati per il fatto che sono soggetti a obblighi dichiarativi o di registrazione a titolo del loro assoggettamento a qualsiasi altra imposta applicabile nel territorio di detto Stato membro.

Sulle questioni prima, seconda, quarta e sesta

- 37 Occorre ricordare che – sebbene i regimi sanzionatori in materia fiscale rientrino, in mancanza di armonizzazione a livello dell'Unione, nella competenza degli Stati membri – tali regimi non possono avere l'effetto di compromettere le libertà previste dal Trattato FUE (v., in tal senso, sentenza del 25 febbraio 1988, Drexl, 299/86, EU:C:1988:103, punto 17).
- 38 Pertanto, come sostanzialmente precisato dall'avvocato generale al paragrafo 63 delle sue conclusioni, occorre esaminare se le sanzioni associate alla mancata presentazione della dichiarazione prevista all'articolo 7/B, paragrafo 1, della legge relativa all'imposta sulla pubblicità siano contrarie alla libera prestazione dei servizi, di cui all'articolo 56 TFUE.
- 39 Dagli elementi sottoposti alla Corte risulta che, secondo l'articolo 7/B, paragrafi 2 e 3, di tale legge, ogni soggetto passivo dell'imposta sulla pubblicità non ancora registrato presso l'amministrazione tributaria nazionale in quanto contribuente a titolo di un'altra imposta, che non si conforma all'obbligo dichiarativo cui è tenuto, si espone al pagamento di una serie di sanzioni pecuniarie, ove l'importo della prima sanzione, fissato in 10 milioni di HUF (circa EUR 31 000), è triplicato ogni

giorno, ad ogni nuovo accertamento dell'inadempimento di tale obbligo, fino a raggiungere in pochi giorni, in applicazione dell'articolo 7/D della suddetta legge, l'importo massimo cumulativo di 1 miliardo di HUF (circa 3,1 milioni di euro).

- 40 Da un punto di vista formale, tale regime sanzionatorio è indistintamente applicabile a tutti i soggetti passivi che non si conformano al loro obbligo dichiarativo ai sensi della legge relativa all'imposta sulla pubblicità, indipendentemente dallo Stato membro nel cui territorio essi sono stabiliti.
- 41 Tuttavia, come sostanzialmente rilevato dall'avvocato generale al paragrafo 77 delle sue conclusioni, solo le persone fiscalmente non residenti in Ungheria corrono realmente il rischio che siano loro inflitte le sanzioni previste all'articolo 7/B, paragrafi 2 e 3, e all'articolo 7/D della legge relativa all'imposta sulla pubblicità, dal momento che, alla luce dell'ambito di applicazione *ratione personae* dell'articolo 7/B, paragrafo 1, di detta legge, i prestatori che l'amministrazione tributaria nazionale ha registrato come contribuenti per qualsiasi imposta in Ungheria sono dispensati dall'obbligo dichiarativo.
- 42 È vero che i prestatori di servizi pubblicitari stabiliti in Ungheria possono essere sanzionati per l'inadempimento degli analoghi obblighi dichiarativi e di registrazione loro imposti dalle disposizioni generali della normativa tributaria nazionale.
- 43 Tuttavia, il regime sanzionatorio, previsto agli articoli 7/B e 7/D della legge relativa all'imposta sulla pubblicità, consente di infliggere sanzioni pecuniarie di importo significativamente superiore a quelle risultanti dall'applicazione dell'articolo 172 della legge sul sistema tributario in caso di violazione, da parte di un prestatore di servizi pubblicitari stabilito in Ungheria, del suo obbligo di registrazione previsto all'articolo 17, paragrafo 1, lettera b), di detta legge. Peraltro, l'importo delle sanzioni pecuniarie inflitte a titolo di quest'ultimo regime non viene maggiorato, in caso di inadempimento continuato dell'obbligo di registrazione di cui trattasi, né in proporzioni così rilevanti né necessariamente entro termini così brevi come quelli applicabili nell'ambito del regime sanzionatorio previsto dalla legge relativa all'imposta sulla pubblicità.
- 44 Tenuto conto della differenza di trattamento che esso instaura tra prestatori di servizi pubblicitari a seconda che siano o meno già registrati fiscalmente in Ungheria, il regime sanzionatorio di cui trattasi nel procedimento principale costituisce una restrizione alla libera prestazione dei servizi, in linea di principio vietata dall'articolo 56 TFUE.
- 45 Una simile restrizione può tuttavia essere ammessa solo se giustificata da ragioni imperative di interesse generale, sempreché, in tal caso, essa sia idonea a garantire la realizzazione dello scopo perseguito e non vada oltre quanto è necessario per conseguire tale obiettivo [v., in particolare, in tal senso, sentenze del 26 maggio 2016, NN (L) International, C-48/15, EU:C:2016:356, punto 58, e del 25 luglio 2018, TTL, C-553/16, EU:C:2018:604, punto 52].
- 46 Nel caso di specie, per giustificare tale restrizione, il governo ungherese invoca formalmente la necessità di preservare la coerenza del proprio sistema fiscale, ma fa essenzialmente valere motivi vertenti sulla garanzia dell'efficacia dei controlli fiscali e della riscossione dell'imposta.
- 47 A tale riguardo, la Corte ha già riconosciuto che la necessità di garantire l'efficacia dei controlli fiscali nonché di assicurare la riscossione dell'imposta possono costituire motivi imperativi di interesse generale idonei a giustificare una restrizione alla libera prestazione dei servizi. Essa ha parimenti affermato che l'irrogazione di sanzioni, comprese quelle di natura penale, può essere considerata necessaria al fine di garantire il rispetto effettivo di una normativa nazionale, a condizione tuttavia che la natura e l'importo della sanzione inflitta siano in ciascun caso di specie proporzionati alla gravità dell'infrazione che essa intende sanzionare [v., in tal senso, sentenze del 26 maggio 2016, NN (L) International, C-48/15, EU:C:2016:356, punto 59, e del 25 luglio 2018, TTL, C-553/16, EU:C:2018:604, punto 57].

- 48 Per quanto riguarda, in primo luogo, l'adeguatezza del regime sanzionatorio istituito dagli articoli 7/B e 7/D della legge relativa all'imposta sulla pubblicità alla luce degli obiettivi invocati dal governo ungherese, occorre rilevare che l'irrogazione di sanzioni pecuniarie di importo sufficientemente elevato per sanzionare l'inottemperanza all'obbligo dichiarativo, previsto all'articolo 7/B, paragrafo 1, di tale legge, è idonea a dissuadere i prestatori di servizi pubblicitari soggetti a un simile obbligo dal disattenderlo e, pertanto, a evitare che lo Stato membro di imposizione sia privato della possibilità di controllare efficacemente le condizioni di applicazione dell'imposta in questione e di esenzione dalla medesima.
- 49 Per quanto attiene, in secondo luogo, alla questione di stabilire se la normativa nazionale di cui al procedimento principale non ecceda quanto necessario per raggiungere gli obiettivi dedotti dall'Ungheria, relativamente all'importo delle sanzioni pecuniarie inflitte in caso di violazione dell'obbligo dichiarativo, si deve constatare che tale normativa istituisce un regime di sanzioni nell'ambito del quale al prestatore che non si è conformato a tale formalità amministrativa possono essere inflitte in pochi giorni, con intervalli di una sola giornata, sanzioni pecuniarie il cui importo, a partire dal secondo giorno, è triplicato rispetto all'importo della sanzione pecuniaria precedente, ad ogni nuovo accertamento dell'inadempimento di tale obbligo, giungendo a un importo cumulativo di 1 miliardo di HUF (circa 3,1 milioni di euro), senza che l'autorità competente conceda a tale prestatore di servizi il tempo necessario per ottemperare ai suoi obblighi, gli offra la possibilità di presentare le sue osservazioni ed esami essa stessa la gravità dell'infrazione. In tali circostanze, detta normativa risulta sproporzionata.
- 50 Infatti, da un lato, non esiste alcuna correlazione tra l'aumento esponenziale, in termini particolarmente brevi, dell'importo cumulato delle sanzioni pecuniarie, che può raggiungere diversi milioni di euro, e la gravità dell'inadempimento, entro siffatti termini, della formalità amministrativa costituita dall'obbligo dichiarativo previsto all'articolo 7/B, paragrafo 1, della legge relativa all'imposta sulla pubblicità. Pertanto, risulta che l'importo delle sanzioni pecuniarie inflitte è fissato senza tener conto del fatturato che costituisce la base imponibile dell'imposta che deve essere riscossa. In tali circostanze, è del tutto possibile che l'importo cumulato delle sanzioni inflitte in forza dell'articolo 7/B, paragrafi 2 e 3, della legge relativa all'imposta sulla pubblicità superi il fatturato realizzato dal soggetto passivo.
- 51 Dall'altro lato, poiché la normativa in questione prevede l'adozione automatica e «su base giornaliera», da parte dell'amministrazione tributaria, di decisioni sanzionatorie come quelle adottate nel procedimento principale, solo pochi giorni separano l'adozione e la notifica della prima decisione sanzionatoria che infligge al soggetto passivo una sanzione pecuniaria di importo pari a 10 milioni di HUF (circa EUR 31 000) dalla notifica dell'ultima decisione sanzionatoria da cui risulta che l'importo cumulato delle sanzioni pecuniarie raggiunge il limite legale di 1 miliardo di HUF (circa 3,1 milioni di euro). Pertanto, anche se tale soggetto passivo agisse con piena diligenza, sarebbe comunque nell'impossibilità materiale di ottemperare al proprio obbligo dichiarativo nello Stato membro di imposizione prima di ricevere quest'ultima decisione nel suo Stato membro di stabilimento e non potrebbe quindi evitare le rilevanti maggiorazioni dell'importo delle sanzioni pecuniarie precedenti. Ciò dimostra altresì che il metodo di calcolo delle sanzioni pecuniarie previsto dalla normativa nazionale di cui al procedimento principale non tiene conto della gravità del comportamento dei prestatori di servizi pubblicitari che hanno violato il loro obbligo dichiarativo.
- 52 È vero che, come ha fatto valere il governo ungherese nelle sue osservazioni scritte, in forza dell'articolo 7/B, paragrafo 5, della legge relativa all'imposta sulla pubblicità, l'amministrazione tributaria può ridurre «senza limiti» l'importo delle sanzioni pecuniarie previste all'articolo 7/B, paragrafi 2 e 3, di tale legge, se il soggetto passivo ottempera al proprio obbligo dichiarativo quando vi è invitato per la prima volta da tale amministrazione.

- 53 Tuttavia, dalla formulazione stessa della suddetta disposizione risulta, con riserva di verifica da parte del giudice del rinvio, che l'amministrazione tributaria dispone al riguardo di una semplice facoltà. Orbene, una sanzione pecuniaria non perde il suo carattere sproporzionato per il solo fatto che le autorità di uno Stato membro possono, a loro sola discrezione, diminuirne l'importo.
- 54 Alla luce delle suesposte considerazioni, occorre rispondere alle questioni prima, seconda, quarta e sesta dichiarando che l'articolo 56 TFUE deve essere interpretato nel senso che esso osta a una normativa di uno Stato membro in base alla quale ai prestatori di servizi stabiliti in un altro Stato membro – che non abbiano ottemperato a un obbligo dichiarativo ai fini del loro assoggettamento a un'imposta sulla pubblicità – è inflitta, in pochi giorni, una serie di sanzioni pecuniarie il cui importo, a partire dalla seconda, è triplicato rispetto all'importo della sanzione pecuniaria precedente, ad ogni nuovo accertamento dell'inadempimento di tale obbligo, e raggiunge un importo cumulativo di diversi milioni di euro, senza che l'autorità competente, prima di adottare la decisione che fissa definitivamente l'importo cumulativo di tali sanzioni pecuniarie, conceda a tali prestatori di servizi il tempo necessario per ottemperare ai loro obblighi, offra loro la possibilità di presentare le loro osservazioni ed esami essa stessa la gravità dell'infrazione, mentre l'importo della sanzione pecuniaria che sarebbe inflitta a un prestatore di servizi stabilito nello Stato membro di imposizione che non abbia ottemperato a un analogo obbligo dichiarativo o di registrazione in violazione delle disposizioni generali del diritto tributario nazionale è notevolmente inferiore e non viene aumentato, in caso di inadempimento continuato di siffatto obbligo, né nella stessa misura né necessariamente entro un periodo di tempo così breve.

Sulle questioni quinta e settima

- 55 Dalla risposta fornita alle questioni prima, seconda, quarta e sesta risulta che una normativa nazionale che prevede un regime di sanzioni pecuniarie come quello applicabile in caso di inadempimento dell'obbligo dichiarativo di cui al procedimento principale è incompatibile con l'articolo 56 TFUE. Pertanto, non è necessario rispondere alle questioni quinta e settima.

Sulle spese

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

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

- 1) **L'articolo 56 TFUE deve essere interpretato nel senso che esso non osta a una normativa di uno Stato membro che assoggetta i prestatori di servizi pubblicitari stabiliti in un altro Stato membro a un obbligo dichiarativo ai fini del loro assoggettamento a un'imposta sulla pubblicità, mentre i prestatori di siffatti servizi stabiliti nello Stato membro di imposizione ne sono dispensati per il fatto che sono soggetti a obblighi dichiarativi o di registrazione a titolo del loro assoggettamento a qualsiasi altra imposta applicabile nel territorio di detto Stato membro.**
- 2) **L'articolo 56 TFUE deve essere interpretato nel senso che esso osta a una normativa di uno Stato membro in base alla quale ai prestatori di servizi stabiliti in un altro Stato membro – che non abbiano ottemperato a un obbligo dichiarativo ai fini del loro assoggettamento a un'imposta sulla pubblicità – è inflitta, in pochi giorni, una serie di sanzioni pecuniarie il cui importo, a partire dalla seconda, è triplicato rispetto all'importo della sanzione pecuniaria precedente, ad ogni nuovo accertamento dell'inadempimento di tale obbligo, e raggiunge un importo cumulativo di diversi milioni di euro, senza che l'autorità competente, prima di**

adottare la decisione che fissa definitivamente l'importo cumulativo di tali sanzioni pecuniarie, conceda a tali prestatori di servizi il tempo necessario per ottemperare ai loro obblighi, offra loro la possibilità di presentare le loro osservazioni ed esamini essa stessa la gravità dell'infrazione, mentre l'importo della sanzione pecuniaria che sarebbe inflitta a un prestatore di servizi stabilito nello Stato membro di imposizione che non abbia ottemperato a un analogo obbligo dichiarativo o di registrazione in violazione delle disposizioni generali del diritto tributario nazionale è notevolmente inferiore e non viene aumentato, in caso di inadempimento continuato di siffatto obbligo, né nella stessa misura né necessariamente entro un periodo di tempo così breve.

Firme