



Centro di ricerca IFE - Ius Fiscale Europaeum, Università degli Studi Suor Orsola Benincasa

Causa e data	Parti in causa	Sezione CGUE	Tipo di procedimento	Stato membro di provenienza	Grado di giudizio nazionale	Conclusioni Avvocato generale	Note	Principi richiamati dalla Corte	Oggetto
C-482/18, 3 marzo 2020, ECLI:EU:C:2020:141	Google Ireland Limited contro Nemzeti Adó- és Vámhivatal Kiemelt Adó- és Vámigazgatósága	Grande Sezione	Rinvio pregiudiziale	H	Secondo grado (Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság)	J. Kokott, 12 settembre 2019	Sentenza	Libera prestazione dei servizi (art. 56 TFUE) Principio di proporzionalità (art. 5 TUE)	Libera prestazione dei servizi – Restrizioni – Normativa nazionale che rende la prestazione di servizi tra gli Stati membri più difficoltosa rispetto alla prestazione puramente interna allo Stato membro – Inammissibilità – Nozione di restrizione – Misura che produce costi supplementari per la prestazione di cui trattasi – Esclusione – Presupposto
<b>Classificazione</b>									
- Diritto primario - Sanzioni amministrative									
<b>Questioni pregiudiziali</b>									
<p>«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.</p> <p>2) Se occorre 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.</p> <p>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.</p> <p>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.</p> <p>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.</p> <p>[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.</p> <p>[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».</p>									
<b>Dispositivo</b>									
<p>L'articolo 56 TFUE deve 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 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.</p> <p>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.</p>									
<b>Nota redazionale</b>									
<p>Con la sentenza in oggetto, la Grande Sezione della Corte di Giustizia ha dichiarato incompatibile con il diritto dell'Unione, per violazione dell'art. 56 TFUE e del principio di proporzionalità di cui all'art. 5 TUE, la disciplina sanzionatoria tributaria adottata dall'Ungheria nei confronti di società non residenti in caso di violazione della disciplina interna in tema di imposta sulla pubblicità.</p> <p>Il Tribunale amministrativo e del lavoro di Budapest ha sottoposto alla Corte di Giustizia sette questioni pregiudiziali attinenti alla compatibilità con l'articolo 56 TFUE della normativa in oggetto, la quale disciplina la libera prestazione dei servizi. La vicenda trae origine da una società residente in Irlanda, la Google Ireland, avverso un atto di irrogazione delle sanzioni notificato dall'amministrazione finanziaria ungherese a fronte dell'esercizio in tale territorio di attività pubblicitarie in violazione delle pertinenti leggi ungheresi. In dettaglio, con decisione del 16 gennaio 2017, l'amministrazione finanziaria ungherese 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 pertinenti disposizioni nazionali. Di conseguenza, l'amministrazione tributaria le ha inflitto, in un primo momento, una sanzione pecuniaria di circa 31.000 euro, salvo poi infliggerle, nei quattro giorni successivi, quattro nuove sanzioni pecuniarie, ciascuna di importo pari al triplo della sanzione pecuniaria precedentemente inflitta, giungendo dunque ad irrogarle una sanzione complessiva significativamente superiore (fino a 2000 volte) a quella applicabile alle imprese nazionali. Ebbene, a seguito del rinvio pregiudiziale disposto dal Tribunale amministrativo e del lavoro di Budapest, secondo la Corte di Giustizia dell'Unione Europea, sebbene da un punto di vista formale il regime sanzionatorio ungherese appaia 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, viene in rilievo come, in realtà, solo i soggetti fiscalmente non residenti in Ungheria corrono il rischio che siano loro inflitte le summenzionate sanzioni, dal momento che i prestatori che l'amministrazione tributaria nazionale ha registrato come contribuenti per qualsiasi imposta in Ungheria sono dispensati dall'obbligo dichiarativo. Pertanto, 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 in esame costituisce una restrizione alla libera prestazione dei servizi, in linea di principio vietata dall'articolo 56 TFUE, anche perché non conforme al principio di matrice euro-unitaria di proporzionalità. Nel senso del carattere sproporzionato delle sanzioni previste dall'Ungheria nella legge sull'imposta sulla pubblicità depone, da un lato, la constatazione che 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 (nel senso 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), e, dall'altro lato, per come è strutturato il meccanismo di irrogazione delle sanzioni, è impossibile per il prestatore di ottemperare al proprio obbligo dichiarativo prima di ricevere la notifica dell'ultima decisione sanzionatoria. Per queste ragioni, secondo la CGUE «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».</p>									
La presente nota sarà inserita in una raccolta dotata di ISBN									
Causa selezionata per nota a sentenza su <i>Diritto e pratica tributaria internazionale</i>									